



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Licenciatura en Administración

Los Instrumentos del Control de Gestión **en el sector Público y Privado.**

-Trabajo de Investigación-

Autor

Barale, Gonzalo

28965

gonzabarale2930@gmail.com

Profesor tutor

Salvo, Graciela Silvia

Mendoza, 2021

Resumen

El presente trabajo de investigación busca expresar el concepto de cada uno de los instrumentos de control de gestión en el sector público y privado. También la aplicación del control de gestión público a nivel nacional y en la provincia de Mendoza.

Se propone dar a conocer en primer término la descripción del concepto de control de gestión.

Luego se describen los distintos instrumentos del control de gestión en el sector privado.

En tercera instancia se relata el control de gestión interno y externo, en el sector público nacional y de la provincia de Mendoza.

Para finalizar con el trabajo de investigación se realiza el análisis de aspectos comunes y diferentes del control de gestión entre el sector público y privado.

Conceptos Claves

A lo largo de trabajo de investigación se encontrarán expresados en reiteradas oportunidades los conceptos de *Control*, *Gestión*, *Control de Gestión*, *Sector Privado*, *Sector Público*. Por lo que se puntualizarán en un principio para su fácil comprensión a lo largo del trabajo.

Control

Es el proceso de asegurar el desempeño eficiente para alcanzar los objetivos planificados. Dicho proceso implica el establecimiento de metas y normas, para luego comparar el desempeño con lo

fijado en un principio de la planificación. Se obtendrá un resultado donde se reforzarán los aciertos y se corregirán los desvíos.

Gestión

La palabra gestión viene del latín gestio, que deriva gerere, y significa llevar a cabo algo. A nivel organizacional es el conjunto de estrategias y directrices tomadas por un determinado grupo para llevar adelante y cumplir las metas propuestas.

Control de Gestión

Es un proceso de análisis y supervisión, de difusión de información para la toma de decisiones. Donde la organización se enfoca a analizar y suministrar a la dirección de la misma, toda la información necesaria del cumplimiento de los objetivos prefijados y de la utilización eficiente o no de los recursos disponibles, localizando los puntos débiles y errores para su rectificación y evitar su repetición.

Sector Privado

Sector económico ajeno al control directo del Estado que recibe, sin embargo, la acción inductiva de este. Se refiere a las actividades propias de la empresa privada para satisfacer las necesidades de bienes y servicios que demanda la sociedad.

Sector Público

Según el artículo 4 de la Ley N°8706 el sector público se conforma de la siguiente forma:

a. Administración Provincial.



1. Poder Ejecutivo.

I. Organismo Centralizado.

i. Ministerios.

ii. Secretarías.

II. Organismos Descentralizados.

III. Organismos Autárquicos.

IV. Fondos Fiduciarios.

2. Poder Legislativo.

3. Poder Judicial.

I. Suprema Corte de Justicia.

II. Ministerio Público Fiscal.

III. Ministerio Público de la Defensa y Pupilar.

4. Fiscalía de Estado.

5. Tribunal de Cuentas.

b. Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos.

1. Empresas públicas.

2. Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria.

3. Sociedades Anónimas del Estado.



4. Sociedades de economía mixta.
 5. Sociedades del Estado.
 6. Entes Interestatales e interjurisdiccionales.
 7. Empresas y Entes residuales
 8. Otros Entes Estatales y Entes Reguladores.
- c. Departamento General de Irrigación.

ÍNDICE:

INTRODUCCIÓN.....	1
Objetivos generales y específicos.....	1
Hipótesis del trabajo.....	2
Marco teórico.....	2
Marco temporal.....	3
Estrategia metodológica.....	3
CAPÍTULO I: CONCEPTOS GENERALES.....	6
I.1. Antecedentes de la Administración y funciones organizacionales.....	6
I.2. Definición de control de gestión.....	9
I.3. Fines específicos del control de gestión.....	10
CAPÍTULO II: CONTROL DE GESTIÓN EN EL SECTOR PRIVADO.....	12
II.1. El control de gestión dentro de la organización.....	12
II.2. Los instrumentos del control de gestión en el sector privado.....	13
II.2.1. Presupuesto.....	14
II.2.2. Control presupuestal.....	19
II.2.3 Contabilidad financiera.....	20
II.2.4 Auditoría externa.....	20
II.2.5 Auditoría y control interno.....	21
II.2.6 Cuadro de mando integral.....	22
CAPÍTULO III: CONTROL DE GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO.....	25
III.1. Conceptos de control en el Estado.....	25
III.2 Control en el sector público nacional.....	28
III.2.1 Control interno en el sector público nacional.....	28
III.2.2 Control externo en el sector público nacional.....	33

III.3 Control en el sector público de la provincia de Mendoza.....	35
III.3.1 Control interno en el sector público de la provincia de Mendoza.....	36
III.3.2 Control externo en el sector público de la provincia de Mendoza.....	37
III.4 Alcance del control de gestión en el sector público.....	39
CAPÍTULO IV: DIFERENCIAS Y ASPECTOS COMUNES EN EL CONTROL DE GESTIÓN.....	41
IV.1 Diferencias generales de los instrumentos del control de gestión.....	41
IV.2 Diferencias generales de los instrumentos en el sector público y privado.....	42
IV.3 Aspectos comunes de los instrumentos del control de gestión en el sector público y privado.....	44
CONCLUSIÓN.....	46
BIBLIOGRAFÍA.....	49

Introducción

Las empresas privadas y el sector público en general buscan optimizar la conducción de sus recursos y una metódica realización de gastos, para lograr ser más eficientes, mejorar su rentabilidad y el cumplimiento de sus objetivos.

En el presente trabajo de investigación comprenderemos el concepto de control de gestión y sus instrumentos de aplicación, como es el caso del presupuesto y el control presupuestario; contabilidad financiera; auditoría externa; auditoría y control interno; cuadro de mando integral, entre otros.

Objetivos generales y específicos

General

Determinación de los instrumentos comunes de control de gestión que se aplican en el sector público y privado, considerando sus beneficios.

Específicos

- Descripción de los instrumentos de control de gestión del sector público y privado.
- Verificación de las ventajas de tener un buen sistema de control de gestión en ambos sectores.
- Establecimiento de elementos comunes y diferenciales del control de gestión para ambos sectores.
- Descripción de la normativa legal vigente de aplicación en el control de gestión.

- Descripción de los beneficios que otorga la aplicación de un correcto control de gestión en nuestras estructuras.

Hipótesis del trabajo

- Es posible determinar instrumentos de control de gestión para mejorar la eficiencia en el uso de recursos de los entes públicos como privados
- Existen aspectos comunes en los instrumentos que se aplican en el sector público y privado
- El conocimiento del control de gestión favorece a la eficiencia en el ámbito público y privado.

Marco Teórico

El sector público en general y las empresas privadas buscan optimizar todos sus recursos para lograr ser eficientes, mejorar su rentabilidad, reducir sus costos, gastos y muchos otros objetivos propios. Es muy importante realizar el proceso control de todas sus estructuras, ya que esto permitirá una correcta planificación y un seguimiento continuo. Para llevar a cabo el proceso de control de gestión se basa en los instrumentos que componen al mismo, dónde se analizará la bibliografía pertinente de los siguientes autores: Burbano Ruiz con su libro Presupuestos - Un Enfoque Gerencial; Mallo Carlos y Merlo Jose con su aporte Control de Gestión y Control Presupuestario; Burbano Ruiz Jorge y Gómez Alberto con su libro Presupuestos - Enfoque moderno de Planeación y Control de Recursos y para finalizar también se va a tener en cuenta el libro La revolución del valor de Waisman Alberto, Garcia Ojeda Jorge, Cucchi Juan, Rabouin, Roberto y Yenarópulos.

Se va a realizar una breve explicación de la normativa legal vigente, acerca del alcance del control de gestión en el sector público Nacional como así también del sector público de la provincia de Mendoza. En este caso particular nuestra referencia teórica será la Ley N°24156 de Administración Financiera Nacional y la Ley N°8706 de Administración y Control de Mendoza.

Además, se toma a Guillermo A Cuéllar M, un prestigioso profesor de la Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas de la Universidad de Cauca, Colombia, donde expresa su trabajo sobre el informe ejecutivo COSO, pretende ayudar a la entidad a lograr sus metas en cuanto a promover la eficiencia, minimizar los riesgos de pérdidas de activos, ayudar a proteger la contabilidad en los estados contables y el cumplimiento de leyes y regulaciones, evitando daños en la reputación y otras consecuencias.

Marco temporal

El trabajo se centrará en las prácticas de aplicación vigentes para el año 2020, acorde a las actualizaciones necesarias en ocasiones pertinentes.

Estrategia Metodológica

En primer lugar, se realizará la obtención y relevamiento de información detallada en el marco teórico, para luego ejecutar detalladamente en distintos módulos:

Descriptiva

Se realizará la descripción de los instrumentos de gestión tanto del sector público como privado. Además, se describirá la normativa legal vigente acerca del alcance de control de gestión en el sector público Nacional y de la provincia de Mendoza.

Analítica

En función de la descripción realizada anteriormente, se analizarán los aspectos o instrumentos que se aplican a cada tipo de sector, detectando las diferencias,

Comparativa

Se realizará un detalle de los aspectos comunes del control de gestión en los dos sectores.

En primer término, serán desarrollados los conceptos básicos e introductorios en administración, que son necesarios para el correcto entendimiento de lo que implica el control de gestión tanto en el sector privado como así también en el sector público.

Inmediatamente definidos los conceptos básicos, se procederá a la definición en detalle de los instrumentos control de gestión antes mencionados.

Luego, se realizará una explicación de la normativa legal vigente en el corriente año, contenida en la Ley N°24.156 de Administración Financiera Nacional, Ley N°8.706 de Administración y Control de Mendoza, y la aplicación del informe ejecutivo COSO por sus siglas en inglés *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*, acerca del alcance del control de gestión en el Sector Público Nacional, como así también en el sector público de la provincia de Mendoza.

En el siguiente punto se expondrá un análisis comparativo de aquellos elementos comunes y diferenciales que se encuentran en el tratamiento del control de gestión en el ámbito público y privado.

Otro punto importante que se tendrá en cuenta a lo largo del trabajo de investigación y por esto será detallado, son las ventajas del sistema de control de gestión. Es decir, se desarrollarán cuáles son los beneficios que tienen los entes que aplican dicho sistema de control de gestión. En algunos casos como ya se puntualizó anteriormente estas ventajas vendrán acompañadas de la obligatoriedad de los entes en la aplicación del sistema y otras simplemente por el hecho del crecimiento continuo, búsqueda de la eficacia constante, optimización es su conjunto, etc.

Para finalizar el trabajo se encontrarán las conclusiones correspondientes a toda la explicación de las distintas temáticas que se realizaron durante el trabajo.

Capítulo I

“CONCEPTOS GENERALES”

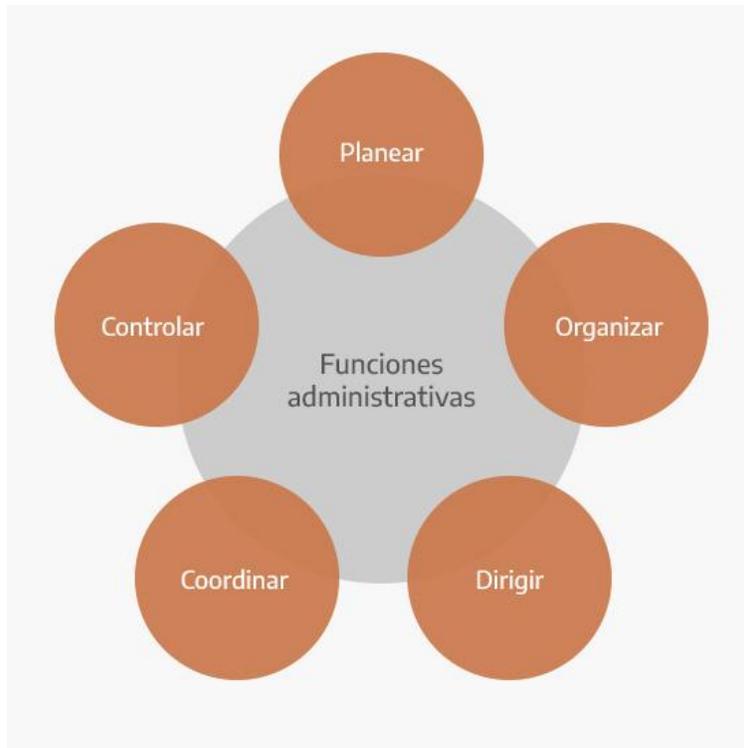
I.1. Antecedentes de la Administración y funciones organizacionales

Recurriendo a los inicios de los conceptos de administración, aparece el ingeniero y teórico de la administración de las organizaciones, *Henri Fayol*, con su libro “*Administración Industrielle et Generale*”, que servirá para entender la terminología general utilizada en las organizaciones y luego llegar al concepto en desarrollo, el control de gestión.

El mencionado ingeniero fue uno de los precursores en la definición de las “funciones de la administración en las organizaciones” que son las siguientes: “Funciones técnicas, funciones comerciales, funciones financieras, funciones de seguridad, funciones de contabilidad, funciones administrativas”.¹

La planificación, organización, dirección, coordinación y control forman parte de la función administrativa.

¹ Fayol, H., *Administración Industrielle et Generale* (París, Dunod, 1916)



Fuente: <https://enciclopediaeconomica.com/funciones-administrativas/>

Se entiende que los cinco componentes de la función administrativa deberán ser desarrollados como un proceso, con el objetivo de aumentar la eficiencia de la organización a medida que se desarrollan.

En términos generales se entiende por *planificación o previsión*, a aquellas actividades para establecer las condiciones futuras, es decir, el desarrollo de objetivos estratégicos que marcarán el camino a seguir en conjunto con las metas por alcanzar. Es un componente principal ya que se debe visualizar el futuro y se trazan programas de acción.

Luego el concepto de *organización* contempla establecer el factor humano con los requisitos básicos, capacitarlos y formarlos para el cumplimiento de las tareas esenciales de

la organización, como así también los materiales correspondientes para el cumplimiento de los objetivos.

Continuando con la *dirección* en términos generales, Fayol define todo tipo de supervisión del trabajo diario de los administradores a sus subordinados, como así también, los distintos métodos de inspiración hacia el personal que compone la organización para el cumplimiento de los objetivos.

Otro de los componentes es la *coordinación* que consiste en la armonización de los procedimientos y actividades desarrolladas en la organización, donde las distintas unidades organizativas deben complementar sus actividades para enriquecer el trabajo conjunto, con el fin del mejoramiento de la eficiencia y así lograr el cumplimiento de los objetivos organizacionales.

Finalizando con los breves comentarios acerca de los componentes determinados por Henri Fayol, se detalla el *control* que consiste en la verificación y revisión de que todo lo realizado por la organización se encuentre en línea con los objetivos desarrollados en la planificación, cumpliendo con las políticas organizacionales. La revisión de los resultados reportará cualquier tipo de desviación ocurrente para su corrección y evitar repeticiones erróneas en un futuro.

En la actualidad, varía en mayor o menor medida, la terminología y el orden de aplicación, con mayor flexibilidad en los conceptos en general. Se tienen en cuenta muchos saberes sobre las relaciones informales que se generan en las organizaciones y otros conceptos que no forman parte del detalle del trabajo de investigación, pero que complementan a las funciones básicas establecidas por el autor tomado como referencia. Sin ahondar en detalles

sobre los elementos que componen cada función antes mencionada, se tendrá en cuenta que el concepto de control ya estaba en vigencia desde el año 1916 con la presentación de Fayol, dando el punto de partida para la introducción en el control de gestión.

I.2. Definición de control de gestión

El aumento de la tecnología, el acelerado incremento de la comunicación, la globalización en general, generaron una creciente complejidad en el manejo de las organizaciones, poniendo de manifiesto la eficiente utilización de los recursos materiales e inmateriales. Todo ello, unido al aumento de la competitividad, la necesidad de personal especializado y los entornos cambiantes en los que actúan las organizaciones, han generado motivos suficientes para desencadenar en el desarrollo del control de gestión.

Lo detallado en el apartado anterior otorga los conocimientos necesarios para la definición del concepto en estudio. La planificación concede el planteamiento de los objetivos e implantación de la estrategia organizacional. El control aporta la medición de lo realmente ejecutado con los objetivos y estrategias anteriormente planteadas. Se debe tener en cuenta que el control de gestión es un proceso dinámico que se da en organizaciones que están en pleno funcionamiento, por lo que sus parámetros no son fijos.

El proceso de control de gestión conlleva una relación directa con el sistema de información y planificación organizacional, teniendo por finalidad la definición de los objetivos y estrategias, estableciendo medidas y parámetros del seguimiento continuo, para luego su comparación con la realidad, proponiendo soluciones adecuadas a cada caso en particular.

En el libro control presupuestario de Joan María Amat, Pilar Soldevila y Gabriel Castelló, se deja en claro que todo proceso merece de una estructura organizacional para lograr la afinidad entre las personas que forman parte de la organización y los objetivos planificados. Además, contar con el compromiso organizacional en su conjunto, desde aquellos pertenecientes a áreas de planificación estratégica hasta quienes se desenvuelven en acciones operativas.

El proceso de control en sentido operativo se define en tres simples pasos de la siguiente manera:

- Medición del desempeño real.
- Comparación del desempeño real con estándares establecidos.
- Corrección de desvíos.

I.3. Fines específicos del control de gestión

Se expresa que el fin último del control de gestión es el uso eficiente de los recursos disponibles para la consecución de los objetivos y estrategias organizacionales. Sin embargo, se puede profundizar en fines específicos y sus definiciones:

- **Informar:** consiste en transmitir y comunicar la información necesaria para su gestión, a cada persona involucrada en la organización.
- **Coordinar:** armonizar esfuerzos de los integrantes de una organización para la realización de los objetivos, en función de la utilización eficaz y eficiente de los recursos.



- **Evaluar:** el cumplimiento de los objetivos se lleva a cabo gracias a las personas que realizan sus labores y su valoración es la que pone de manifiesto el logro.
- **Motivar:** para el cumplimiento de los objetivos será de vital importancia el impulso y la ayuda a quienes integren la organización.

Capítulo II

“CONTROL DE GESTIÓN EN EL SECTOR PRIVADO”

II.1. El control de gestión dentro de la organización

Dependiendo del tamaño organizacional es cómo se suele encontrar determinado el control de gestión. Hablando de organizaciones pequeñas será común hallarlo diseminado en diferentes áreas y/o asumidas por el departamento de finanzas. En medianas y grandes empresas, existen departamentos de control de gestión o de planificación y control.

En el ámbito privado quienes se encargan de liderar el proceso de control de gestión son los denominados “Controller”. “Las tareas que desarrollan en términos generales son:

- **Obtención de indicadores:** uno de los principales aportes son los indicadores, que se ocupan para realizar análisis posteriormente. Dichos indicadores no solo son financieros, sino también de índole productivas, procesos, márgenes, desviaciones, etc.

Los análisis deben ser abarcativos a todos los departamentos.

- **Analizar Contabilidad analítica:** se realiza contabilidad analítica en profundidad, diseñar estructuras contables, financieras y estudiar todas las dimensiones contables existentes. Se encarga de realizar actividades de coordinación y control presupuestario entre otros.

- **Evaluar Resultados:** luego del análisis de los datos obtenidos, se encargará de ofrecer las respuestas correspondientes a la dirección, concluyendo qué indicadores medir y optimizar, para garantizar la mejora continua del negocio.
- **Revisión Proyecciones y propuestas:** otra labor muy importante se detalla como el establecimiento de objetivos, presupuestos, propuestas y proyecciones. Los presupuestos tendrán revisiones periódicas por parte de los controller, como así también las estimaciones operativas necesarias.
- **Verificar Objetivos cumplidos:** el departamento de control financiero es el encargado de supervisar que los objetivos marcados sean realistas, que la compañía se encuentre en el camino correcto para el cumplimiento de estos. También analizará en profundidad el incumplimiento de los objetivos o desvíos y la estrategia para su corrección”.²

II.2. Los instrumentos del control de gestión en el sector privado

El proceso de control de gestión se lleva a cabo a través de diferentes herramientas. Se desarrollarán algunas de ellas de usos cotidianos y más influyentes en el proceso de control de gestión.

² Comisión de Contabilidad de Gestión de ACCID., *Manual de Control de Gestión* (Barcelona, Profit, 2010)

II.2.1. Presupuesto

Una de las herramientas más utilizadas en el control de gestión es el presupuesto. A diferencia de los estados financieros, permite reflejar la visión de los gerentes o encargados de las unidades de trabajo, respecto del futuro que quieren anticipar, condición que hace que los responsables tengan que prever y anticiparse a posibles problemas antes de que estos se presenten.

“El presupuesto es un plan integrador y coordinador que se expresa en términos financieros respecto a las operaciones y recursos que forman parte de una empresa para un periodo determinado, con el fin de lograr los objetivos fijados por la alta gerencia”³

En conclusión, según Welsch, Hilton, Gordon y Rivera en su libro Presupuestos, planificación y control, es un plan detallado conformado tanto por las perspectivas de ingresos como por las necesidades de adquisición y consumo de recursos materiales y financieros, cuyo objetivo es el cumplimiento de metas definidas previamente, expresado cuantitativamente en valores y términos monetarios y que, además, debe cumplirse en un determinado período de tiempo.

El presupuesto ayuda a pronosticar acontecimientos que se presentan, mostrando la situación de las actividades en un período futuro, por lo que sirve de base a la gerencia para la toma de decisiones ante las diferentes alternativas que pueden presentarse a lo largo del período establecido, permitiendo planificar acciones con bases consistentes. Cabe mencionar que una vez ejecutado el sistema presupuestario se realizan las comparaciones

³ Ramírez Padilla, D.N., *Contabilidad Administrativa* (México, Mc Graw Hill, 2008)

correspondientes ya sea en el corto, mediano o largo plazo de los datos reales y los estimados, realizando un adecuado control y determinación de cuáles han sido las variaciones y sus causas, estableciendo así una nueva planificación, datos que serán explicados en el siguiente instrumento.

II.2.1.1 Elementos de un presupuesto

Como se definió anteriormente, el presupuesto es un plan que contempla los elementos principales para los cuales es utilizada esta herramienta de gestión. Según David Noel Ramírez Padilla en su libro Contabilidad Administrativa:

- **Es un plan**

El presupuesto traduce lo que la administración quiere realizar, para lograr cambios en un tiempo determinado.

- **Integrador**

Toma en cuenta todas las áreas y actividades de las empresas. Dirigido a cada una de las áreas de forma que contribuya al logro del objetivo global. El plan o presupuesto de un departamento no es funcional si no se identifica con el objetivo total de la organización.

- **Coordinador**

Los planes para diversos departamentos o áreas de la organización deben ser preparados conjuntamente y en armonía. También deben considerar los procesos que involucra y los recursos que son necesarios para poder llevarlo a cabo.

- **Operaciones**

Se debe dotar de conocimientos y materiales necesarios a quienes formen parte del proceso de elaboración y ejecución del presupuesto, para la correcta utilización de la herramienta.

- **Recursos**

No es suficiente con el conocimiento de los ingresos y gastos organizacionales, la organización debe planear los recursos necesarios para realizar sus planes de operación, lo cual se logra en parte con la planificación financiera.

II.2.1.2 Ventajas y desventajas del presupuesto

El primer instrumento en definición contiene determinadas ventajas y limitaciones. Sus ventajas son las siguientes.

1. Las empresas realizan un estudio temprano de sus problemas, creando entre los miembros el hábito de analizarlos y discutirlos cuidadosamente antes de tomar decisiones.
2. Se realiza en forma periódica un replanteamiento de políticas, cuando al ser revisadas las iniciales y efectuar un autoexamen se concluye que no son el medio adecuado para alcanzar los objetivos propuestos.
3. Colabora con la planeación adecuada de los costos de producción y por consiguiente buscar el rendimiento del capital.
4. Suministra la vigilancia efectiva de cada una de las funciones y actividades de la empresa.
5. Obliga a mantener un archivo de datos históricos controlables.

6. Facilita la coparticipación e integración de las diferentes áreas.

A su vez presenta las siguientes desventajas o limitaciones:

1. Sus datos son estimados y como tales estarán sujetos al juicio o experiencia de aquellos encargados de plantearlos.
2. Su implantación y funcionamiento no es de un día para el otro, por lo que puede necesitar de tiempo y se llevará a cabo cuando el personal que colabora en la ejecución esté plenamente convencido de las necesidades de este.
3. La elaboración del presupuesto requiere de personal capacitado para su elaboración, en caso de no reunir determinadas condiciones, sus resultados pueden expresar datos erróneos de la realidad.

II.2.1.3 Clasificación del presupuesto

Se presenta la clasificación del presupuesto desde alguno de sus tantos enfoques y su sintética explicación.

“Según la Flexibilidad: - Rígidos, estáticos. - Flexibles o variables.

Según el período de tiempo que cubran: - Corto plazo. - Largo plazo.

Según el campo de aplicación en la empresa: - De operación, económicos. - Financieros.

Según en el sector que se utilicen: - Sector privado. - Sector público”.⁴

Flexibilidad requerida: el programa de operaciones futuras se basa en las condiciones previstas que se estiman y concurrirán en el ejercicio presupuestal. Los presupuestos

4 Mallo, C. Merlo, J., *Control de gestión y control presupuestario* (España, McGrawHill, 1995)

considerados rígidos, corresponden principalmente a aquellos que no permiten realizar ajustes, así cambien las condiciones de inicio. Por el contrario, los presupuestos flexibles permiten ajustes a medida que las circunstancias empresariales varían según las iniciales.

El presupuesto y el plazo: corresponde hablar de corto plazo, si la planificación se hace para cumplir en el ciclo de operaciones de un año o ejercicio organizacional. Cuando se habla de períodos mayores al año hablamos de largo plazo, en el ámbito privado generalmente se entiende por largo plazo en proyectos de inversión, estudios de factibilidad, apertura de sedes, etc.

De operación o económicos: incluye la presupuestación de todas las actividades para el período siguiente al cual se elabora y cuyo contenido se resume, generalmente, en un estado de resultado proyectado. Corresponde al fragmento operativo del negocio, incluyendo ventas o ingresos operacionales, producción, compras, uso de materiales, gastos de administración, mano de obra, gasto de ventas, entre otros.

Financieros: incluye el cálculo de partidas y rubros que inciden fundamentalmente en el balance general, conteniendo el **presupuesto de tesorería**, denominado también presupuesto de caja o de efectivo, realizando transacciones relacionadas con el ingreso y egreso de dinero (ventas al contado, ingresos financieros, recuperación de cartera, ventas de inversiones, dividendos, amortizaciones de créditos, pagos a proveedores, impuestos, etc). Además, en la rama financiera se tiene en cuenta las disponibilidades, créditos y deudas de la organización, que están contempladas en el **presupuesto de capital**.

II.2.2. Control presupuestal

El presupuesto explicado anteriormente como uno de los instrumentos del control de gestión, representa el curso a seguir para el cumplimiento de los objetivos planteados, pero por sí solo, no asegura la realización de los mismos ni evita las desviaciones pertinentes.

Según Pere Nicolás en su libro *Elaboración y control de presupuestos*, establece que el propósito primordial del control presupuestal es el cumplimiento de las estrategias, objetivos, metas y normas de índole presupuestaria. Determinado por métodos de control para asegurar dicho cumplimiento en base a un plan integrado de la organización.

Se observarán desviaciones presupuestarias entre lo estimado y el comportamiento de las variables reales, que serán corregidas analizando causales en conjunto con los responsables de cada centro de costos o unidades de negocios.

El procedimiento de control presupuestal se realiza comparando datos que fueron estimados con anterioridad, presupuesto, con la información del día a día expresada en la contabilidad y otras fuentes de la empresa, referida a costos, resultados, medidas de la actividad y aspectos operativos de la organización.

El control del presupuesto debe ser un proceso eficaz que conlleva el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Los objetivos determinados deben ser alcanzables, medibles y fiables.
- Existencia de un control de gestión con la capacidad de medir la realidad comparada con el presupuesto.

- Los responsables de cada departamento implicado deben ser personas concretas y puedan responder de su actuación.
- El sistema de información y los informes deben ser accesibles y controlables por cada uno de los responsables.
- Existencia de un responsable que coordine el proceso presupuestario y pueda aportar opiniones y sugerencias acordes a los momentos.

II.2.3 Contabilidad financiera

Se concibe como una herramienta mediante la cual se clasifican, registran, suman e informan las operaciones cuantificables en dinero realizadas por una entidad económica. Dicha registración, clasificación y sumarización permite la realización de informes interno y para compartir con el mundo exterior, propietarios, inversores, acreedores, el Estado acerca de su información económica y financiera para la toma de decisiones en general.

Otra de las funciones de la contabilidad financiera es la identificación, medición, análisis e interpretación de la información financiera relacionada con la actividad de la empresa, con el objetivo de garantizar la planificación del presupuesto y la evaluación de los recursos.

II.2.4 Auditoría externa

La siguiente herramienta consta de profesionales independientes a la organización que llevan adelante el análisis y comprobación de los estados contables, emitiendo su opinión acerca de la situación económica, financiera y patrimonial expresada en el balance.

Asimismo, se realizan verificaciones de activos y stock de mercaderías contra lo que se encuentra en los registros, con el objetivo asegurar que las valoraciones sean correctas.

Las organizaciones utilizan la información post auditoría principalmente para mejorar los procesos internos y de gestión organizacional.

II.2.5 Auditoría y control interno

El contador José Alberto Schuster definió el concepto de control interno:

*“El sistema de control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescriptas”.*⁵

El control interno es un proceso de control integrado a las actividades operativas de las organizaciones. Se debe tener en cuenta que las organizaciones por más pequeñas que sean deben tomar decisiones, participan de operaciones, llevan adelante un sistema contable, del mismo modo deben implementar un sistema de control interno.

Es importante el sistema de control interno considerando la integridad física y numérica de bienes, valores y activos de la organización, tales como efectivo en caja y bancos, mercancías, cuentas y documentos por cobrar, equipos de oficina, de reparto, es decir un sistema eficiente y práctico de control interno dificulta los fraudes, robos y malversación de la organización en general.

⁵ SCHUSTER, J.A, “Control interno” (Argentina, Macchi, 1992)

En el capítulo III detallaremos el informe *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO)*, el cual es aplicado por empresas privadas y organismos públicos para llevar adelante el control interno.

II.2.6 Cuadro de mando integral

El concepto de *Cuadro de Mando Integral (CMI)* o *Balanced Scorecard* en inglés, surge en el año 1992, como una respuesta a los cuestionamientos hacia las herramientas tradicionales de información y control de gestión. Una de las herramientas en cuestión es la utilidad de la contabilidad tradicional, considerando que los resultados obtenidos provienen de hechos ya ocurridos y su valor predictivo es dudoso teniendo en cuenta la velocidad de ocurrencia de los cambios. Además, las herramientas tradicionales no logran establecer la vinculación del éxito o mantenimiento organizacional, con los resultados financieros/económicos ni con la estrategia organizacional propiamente dicha.

Ante tal incertidumbre, Kaplan y Norton en el libro *Cuadro de mando integral*, realizaron el aporte fundamental planteando un sistema de administración, interpretando la estrategia organizacional como un conjunto de aspectos a desarrollar para lograr el funcionamiento del plan de trabajo. Es decir, una herramienta que muestra cuantitativa y cualitativamente cuándo una organización y sus empleados alcanzan los resultados perseguidos por la estrategia, permitiendo que se pueda seguir la pista de los resultados financieros, al mismo tiempo que se observan los progresos en la formación de aptitudes y la adquisición de bienes intangibles que necesitan para un crecimiento a futuro.

II.2.6.1 Perspectivas del CMI

Teniendo en cuenta que los sistemas de gestión tradicionales se basan en perspectivas financieras, el cuadro de mando integral incorpora tres perspectivas adicionales: la del cliente, la del proceso interno y la del aprendizaje y desarrollo.

- **Perspectiva Financiera**

Cuenta con indicadores importantes y fáciles de obtener en la organización, por ejemplo, el rendimiento sobre la inversión, ingresos, gastos, crecimiento, rentabilidad, entre otros. Permiten medir y resumir las consecuencias económicas correspondientes de las acciones que han sido realizadas y además otorgan el punto de partida para las demás perspectivas.

- **Perspectiva del cliente**

Ofrece información referida a los segmentos de mercados donde la organización se ve involucrada y qué medidas se llevan adelante con el objetivo de crear valor para los clientes satisfaciendo sus necesidades. Se tienen en cuenta los siguientes indicadores: la cuota de mercado en el segmento al que pertenece, la satisfacción del cliente, la rentabilidad del cliente, la retención del cliente y la adquisición de nuevos clientes.

- **Perspectiva del proceso interno**

Se enfocan los esfuerzos en todos aquellos procesos críticos de la organización, que son los que poseen mayor impacto directo en los clientes y aquellos para alcanzar los objetivos financieros. No solo se deben optimizar los procesos que se encuentran en ejecución, sino que además identificar nuevas alternativas para llevarlos adelante, siendo eficaz y eficiente

con los procesos de innovación, operativos y servicios de post venta que constituyen la cadena de valor.

- **Perspectiva de aprendizaje y desarrollo**

Se identifica el tipo de estructura de la compañía para poder mejorar su crecimiento a largo plazo, trabajando en el personal, los sistemas de información y los procedimientos. Se deben promover estos procesos para crecer, innovar, crear valor y ser rentables.

La satisfacción, retención y entrenamiento de los empleados son los indicadores que dan como resultado el objetivo clave correspondiente al personal. No solamente el personal debe contar con capacitación y motivación constante, además, un sistema de información que los respalde respecto a los clientes, procesos internos, y el impacto de los indicadores financieros.

Luego de la descripción de las perspectivas es importante aclarar la relación directa entre ellas, ya que no se manejan de forma aislada. A modo ejemplificativo se detalla la relación de las distintas perspectivas. *Acreditando una certificación de calidad (**perspectiva de procesos internos**), se capacita a quienes participan en el proceso de implementación (**perspectiva de aprendizaje y desarrollo**), generando prestigio en la organización y como consecuencia poder acceder a nuevos mercados (**perspectiva del cliente**), logrando de forma directa o indirecta incrementos en los beneficios (**perspectiva financiera**).*

Capítulo III

“CONTROL DE GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO”

III.1. Conceptos de control en el Estado

En el presente capítulo se comentará acerca del control en el sector público nacional y de la provincia de Mendoza, donde la ciudadanía habilitada expresando su voto realiza el punto de partida de control hacia los representantes que eligen, pero dicho control es excesivamente global como para contar únicamente con él.

Ante la situación planteada, nacen los interrogantes de la existencia del control de gestión en el sector público y las respuestas son las siguientes:

- Los funcionarios públicos administran fondos de la comunidad.
- No actúan en derecho propio.
- Lo ejerce en representación del pueblo, titular de la soberanía.
- Brinda garantías objetivas.
- Mantiene el equilibrio entre poderes.

Surge el concepto de Hacienda Pública como la coordinación económicamente activa de personas y de bienes económicos establecida por los habitantes afincados en un territorio,

con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo o común, que los individuos no podrían atender aisladamente. Algunas de las funciones de la Hacienda Pública son:

- Utilización del presupuesto como principal elemento de control.
- Control interno de las operaciones.
- Rendición de cuentas de los administradores de fondos públicos.
- Control externo sobre las operaciones de gestión ejecutiva.
- Examen y juzgamiento de la cuenta general del ejercicio.
- Juicio de responsabilidad en caso de daño hacia la Hacienda Pública.

En el gráfico se detalla la clasificación del control de gestión hacendal:

Momento de su realización	
Preventivo	Realización de control previo a la ejecución de las actividades regulares de los organismos, a cargo de los responsables de cada uno de los organismos intervinientes.
Concomitante	Realización de control durante la ejecución de las actividades regulares de los organismos, a cargo de la auditoría interna.
A posteriori	Realización de control posterior a la ejecución de las

	actividades regulares de los organismos, a cargo de la auditoría interna y externa.
Órgano que lo ejerce	
Interno	Control ejercido por órgano dependiente de quién ejerce la administración.
Externo	Control ejercido por órgano independiente de quién ejerce la administración. Generalmente realizado por organismos extra poder, con independencia funcional y jerárquica.
Según el alcance	
Legalidad	Controlar que los actos económicos financieros realizados por funcionarios públicos se encuentren sujetos a leyes, decretos y normas establecidas para dicho control.
Gestión	Se realiza una evaluación de los resultados, teniendo en cuenta el análisis del grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstas, luego se identifican las desviaciones entre las metas programadas y lo ejecutado, se analizan las causas de las desviaciones asignando las responsabilidades y por último se definen las medidas correctivas.

III.2 Control en el sector público nacional

El sistema de control en el sector público nacional se encuentra regido por la Ley 24.156, Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. Comprende la administración financiera, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento del Estado, además, los sistemas de control, constituido por las estructuras de control interno y externo del sector público nacional, que tiene como sustento la obligación de los funcionarios públicos de rendir cuentas de su gestión.

El sistema de control nacional está conformado por las estructuras de control interno y externo como se mencionó anteriormente y que serán detalladas en profundidad en el siguiente apartado.

III.2.1 Control interno en el sector público nacional

El sistema de control interno en el sector público nacional vigente, cuyo órgano normativo, de supervisión y control es la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), tiene como propósito el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional, los organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado que dependen del mismo.

La autoridad superior de cada jurisdicción o dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable de la implementación del control interno incluyendo los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización, en los reglamentos y

manuales de procedimientos de cada organismo acorde a lo mencionado en el artículo 98 de la Ley 24.156.

El modelo de control que se debe llevar a cabo debe ser integral e integrado, abarcando 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.

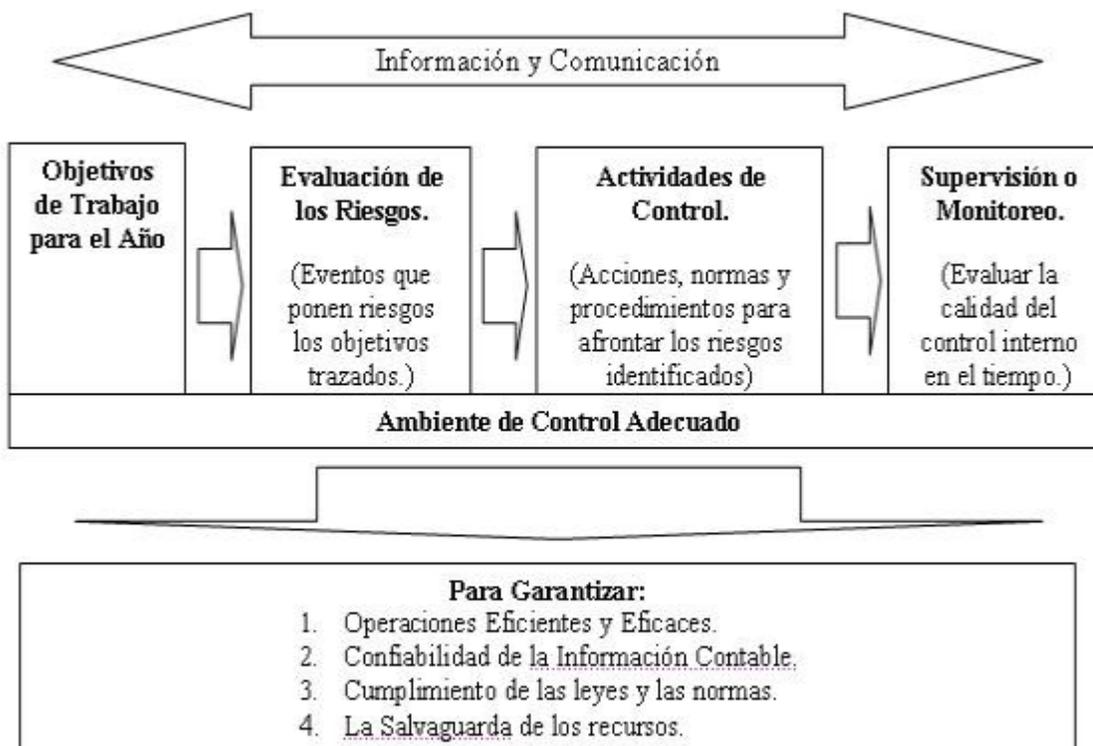
Las funciones de la SIGEN previstas en el artículo 104 de la Ley 24.156 son las siguientes:

- Dictar y aplicar las normas del control interno, en coordinación con la Auditoría General de la Nación.
- Supervisar la aplicación de las normas de auditoría interna.
- Realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias financieras y de otro tipo.
- Vigilar el cumplimiento de las normas contables, procedentes de la Contaduría General de la Nación.
- Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno.
- Establecer requisitos de calidad para el personal de las unidades de auditoría interna.
- Aprobar planes de trabajo de las unidades de auditoría interna.
- Verificación de la puesta en práctica acerca de las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditoría interna hacia los organismos controlados.
- Asesoramiento al Poder Ejecutivo en materia de control y auditoría.
- Poner en conocimiento al Presidente de la Nación aquellos actos que hubiesen o acarreado o estime que puedan acarrear perjuicios para el patrimonio público.

Luego de las funciones a desarrollar, la SIGEN debe informar al Presidente de la Nación, acerca de la gestión financiera y operativa de los organismos que la comprenden, además a la Auditoría General de la Nación sobre la gestión de los entes bajo fiscalización de la SIGEN y por sobre todas las cosas.

El funcionario a cargo de la SIGEN se denomina Síndico General de la Nación, quien será designado por el Poder Ejecutivo Nacional dependiendo directamente del Presidente de la Nación. Para llevar adelante dicho cargo es requisito necesario el título universitario en el área de Ciencias Económicas o Derecho, con experiencia en administración financiera y auditoría no inferior a ocho años. El síndico general será asistido por tres síndicos adjuntos que deberán cumplir los mismos requisitos necesarios antes mencionados. Los síndicos adjuntos sustituirán en caso de ausencia, licencia, impedimentos del funcionario a cargo de la SIGEN.

El proceso de control interno Nacional, como así también de la Provincia de Mendoza que veremos más adelante, se desarrolla en el marco del Informe COSO por sus siglas en inglés *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*. Dicho proceso tiene el objeto de ayudar a las entidades a evaluar y mejorar sus sistemas de control interno, facilitando un modelo en base al cual pudieran valorar sus sistemas de control interno y así generar una definición común de control interno. Debe llevarse a cabo con el compromiso de todos los intervinientes de la organización, con el objeto de proporcionar seguridad en la eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de leyes, reglamentos y normas que se apliquen.



Fuente: <https://www.auditool.org/blog/control-interno/290-el-informe-coso-i-y-ii>

La estructura del informe consta de:

- **Ambiente de Control**

Se valoran factores éticos y de integridad de los funcionarios que componen los entes públicos; capacidades que deben reunir los funcionarios para ocupar los cargos; estructura organizacional del ente; asignación de autoridad, funcionalidad y responsabilidad de cada funcionario y cuáles son las políticas y prácticas con respecto a recursos humanos.

- **Evaluación de Riesgos**

Se deben identificar los posibles riesgos de las actividades que desempeñan los funcionarios, por lo tanto, tiene relación directa con el proceso de planificación que se

desarrolla en cada ente público. En la etapa de planificación pueden surgir errores que es importante captarlos con anticipación para poder adoptar medidas preventivas.

- **Actividades de Control**

En las instituciones públicas los objetivos y sus procedimientos están determinados por leyes creadas con anterioridad, deben establecerse puntos de control en los momentos oportunos para el cumplimiento de las actividades sin errores.

- **Información y Comunicación**

Sistemas que permiten que las personas que forman parte del ente público capten e intercambien la información requerida para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones. Es muy importante este factor ya que los problemas en determinadas ocasiones surgen por la comunicación errónea. De utilidad para la comunicación interna y externa.

- **Supervisión**

Debe existir una unidad o departamento de auditoría interna, independiente de los procesos que se controlan y que dependa de la máxima autoridad para que verifique cómo se están desarrollando las actividades del ente. Es importante determinar si se están desarrollando las actividades en la forma esperada y si es necesario realizar modificaciones.

Este componente se relaciona con los órganos de control interno de la Nación y Provincia, quienes realizan la supervisión y el monitoreo, cumpliendo las condiciones para un control

independiente y dependiendo de las máximas autoridades del Poder Ejecutivo Nacional (Presidente) y Poder Ejecutivo Provincial (Gobernador de la provincia de Mendoza).

III.2.2 Control externo en el sector público nacional

El sistema de control externo referido a cuestiones patrimoniales, económicas, financieras y operativas son facultad del Poder Legislativo, que a través de la Auditoría General de la Nación (AGN) examina y realiza su opinión correspondiente sobre el desempeño y situación general de la administración pública. LA AGN cuenta con personería jurídica propia e independencia funcional y financiera.

La estructura orgánica, normas básicas internas, distribución de funciones y sus reglas básicas de funcionamiento son establecidas por resoluciones conjuntas de las Comisiones Parlamentarias Mixta Revisora de Cuentas y de Presupuesto y Hacienda de ambas cámaras del Congreso de la Nación.

Según el artículo 117 de la Ley 24.156 es competencia de la AGN el control externo posterior de la gestión presupuestaria, financiera, económica, patrimonial, legal y de gestión. También 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 según las obligaciones contractuales.

Las funciones de la AGN previstas en el artículo 118 de la Ley 24.156 son las siguientes:

- Fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos del Estados.
- Realizar auditorías financieras de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control.
- Auditar por sí o mediante profesionales independientes de auditoría a unidades ejecutoras de programas y proyectos financiados por los organismos de créditos.
- Examinar y emitir dictámenes sobre los estados contables financieros de los organismos de la administración nacional preparados al cierre de cada ejercicio.
- Controlar la aplicación de los recursos provenientes de las operaciones de crédito público.
- Realizar exámenes especiales de actos y contratos de significación económica.
- Auditar y emitir opinión sobre la memoria y los estados contables financieros, así como el grado de cumplimiento de los planes de acción y presupuesto de las empresas y sociedades del Estado.
- Fijar los requisitos de idoneidad que deberán reunir los profesionales independientes de auditoría.

La AGN está conformada por siete miembros denominados Auditores Generales, para poder llevar adelante dicho cargo es requisito ser de nacionalidad argentina, poseer título universitario en el área de Ciencias Económicas o Derecho con especialización en administración financiera y control. Los Auditores Generales son designados por resoluciones de las dos Cámaras del Congreso Nacional, correspondiendo tres designaciones a la Cámara de Diputados y tres a la Cámara de Senadores. El séptimo

auditor general será designado por resolución conjunta de los presidentes de las Cámaras de Senadores y de Diputados, quien será el presidente de la AGN.

Finalmente, la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, en conjunto con las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de ambas cámaras, se encarga de aprobar el programa de acción anual de control externo a desarrollar por la AGN. También analiza el proyecto de presupuesto anual de la AGN y se remite al Poder Ejecutivo para su incorporación en el presupuesto general de la Nación. Otra función importante de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas es el requerimiento de información oportuna sobre las actividades de la AGN, como así también encomendarle la realización de estudios, investigaciones y dictámenes especiales sobre materia de su competencia.

III.3 Control en el sector público de la provincia de

Mendoza

El sistema de control del sector público de la provincia de Mendoza se encuentra normado en la Ley 8706 de Administración y Control, la cual rige los actos, hechos y operaciones relacionados con la administración y control del Sector Público Provincial.

Del mismo modo que en el Sector Público Nacional, será detallado el control interno y externo vigente en la provincia de Mendoza.

III.3.1 Control interno en el sector público de la provincia de Mendoza

El sistema de control interno en la provincia de Mendoza cuyo órgano normativo, de supervisión y control es la Auditoría Interna de la Provincia (AIP), abarca aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativo y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones.

El modelo de control de la AIP debe ser integral e integrado e implica concebir la auditoría correspondiente de las jurisdicciones o unidades organizativas que componen al Poder Ejecutivo Provincial.

Las funciones de la Auditoría Interna de la Provincia según el artículo 184 de la ley N°8706, son las siguientes:

- Dictar y aplicar las normas coordinadas con el Tribunal de Cuentas.
- Vigilar el cumplimiento de las normas contables emanadas de la Contaduría General de la Provincia.
- Aprobación de sus planes anuales de trabajo, comprobando aplicaciones, recomendaciones y observaciones.
- Comunicar actos con perjuicio al Poder Ejecutivo y de los titulares de las jurisdicciones o unidades organizativas del Poder Ejecutivo.
- Formular a las jurisdicciones o unidades organizativas sujetas a su control, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la

correcta aplicación de los procedimientos de Auditoría Interna y de los principios de economía, oportunidad, eficiencia y eficacia.

Al igual que el control interno Nacional, el control interno de la Provincia de Mendoza se desarrolla en el marco del Informe COSO, explicado anteriormente.

III.3.2 Control externo en el sector público de la provincia de Mendoza

El control externo de la provincia en materia de las responsabilidades contables es ejecutado por el Tribunal de Cuentas de Mendoza (TCM), contemplado en la Constitución Provincial en los artículos 181 y 185.

En el reglamento fundamental del TCM expresado en la Ley 1003 *“Facultades, Deberes, Organización y Funcionamiento del Tribunal de Cuentas”* detalla que la entidad es autónoma, condición fundamental para mantener la independencia en el ejercicio del control de los entes.

Es el único órgano de control de la provincia de Mendoza, que se encarga de controlar, valga la redundancia, a aquellos entes públicos y privados que administren caudales públicos de la Provincia de Mendoza e inclusive los municipios.

Dicho organismo limita sus funciones a controlar percepciones o inversiones de los caudales públicos, siendo limitadas a comprobar si ellas han sido practicadas con arreglo a la constitución en primer término, como así también a las leyes y decretos en vigencia.

Según el artículo 22 de la Ley 1003, expresa los plazos de presentación acerca de las rendiciones de cuentas:

“Anualmente, antes del 30 de abril, la Administración Central, los Municipios y el Departamento General de Irrigación, remitirán al tribunal para su estudio y aprobación sus rendiciones de cuentas del ejercicio vencido, documentos y demás recaudos que se determinarán por vía de reglamentación. Las demás reparticiones autónomas o autárquicas, empresas del estado, otros entes y la dirección general de rentas, cuya contabilidad es independiente de la Contaduría General de la Provincia, remitirán sus cuentas al tribunal, antes del 31 de marzo de cada año. El examen de las cuentas se ajustará a las siguientes normas, sin perjuicio del control anual obligatorio que debe efectuar el tribunal conforme a los artículos 181 y 182 de la Constitución de la provincia:

a) el tribunal de cuentas podrá efectuar revisiones de cuentas sobre los actos y operaciones de la hacienda pública realizados en el transcurso del ejercicio, para lo cual dispondrá auditorías permanentes o periódicas. Con tal finalidad el tribunal establecerá el plazo en que la documentación respectiva deberá ser puesta a su disposición, el que no podrá ser inferior a cinco (5) días. b) el examen de los comprobantes justificativos podrá hacerse en el sitio o sede o sus delegaciones. c) cualquier limitación que se produjere a las tareas de auditoría o el incumplimiento de las exigencias establecidas por el tribunal, hará pasible a los responsables de las sanciones previstas en el artículo 25 de la Ley N° 3308. d) si en las auditorías que realiza en ejercicio de su función fiscalizadora, se comprobaren irregularidades de cualquier tipo, el tribunal podrá iniciar un juicio parcial de cuentas y dictar el pronunciamiento pertinente, dentro de los seis (6) meses de remitida la documentación necesaria, sin perjuicio del oportuno estudio integral de la cuenta”.

Finalmente, el Tribunal de Cuentas de Mendoza examinará las cuentas y dictará la resolución que corresponda, aprobando la cuenta y declarando libre de cargo al que la presentó o al observado. También determinará las partidas ilegítimas o no comprobadas, declarándolas a cargo del responsable y con la aplicación de las sanciones correspondientes.

Actualmente, la Ley N°1003 fue derogada por la Ley N°9292, pero en cuanto a lo expuesto precedentemente, sigue vigente para las rendiciones de cuentas de los ejercicios 2019 y 2020.

III.4 Alcance del control de gestión en el Sector

Público

El control de gestión es ejercido en el ámbito nacional por la SIGEN, y en el ámbito provincial por la Auditoría Interna de la Provincia. Conforme a lo establecido en las leyes N°24156 y 8706, el alcance del control abarca los aspectos tanto legales como de gestión, y en forma integral e integrada, por lo que ambos organismos desarrollan el “control de gestión hacendal”, tomando como base el presupuesto por programas aprobados por el Congreso Nacional y la Legislatura Provincial respectivamente.

En lo referido a los órganos de control nacional y provincial, radican diferencias en cuanto al alcance del control.

Según la Constitución Nacional, el artículo 85 establece que “El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será

una atribución propia del Poder Legislativo.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación. Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, 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.

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”. Esta norma se complementa con lo expuesto sobre la AGN precedentemente. Por ende a nivel nacional el alcance del control es amplio, comprendiendo aspectos de la gestión financiera- patrimonial. En cambio, en el orden provincial y municipal, el TC de Mendoza, tiene limitadas sus facultades a la legalidad de los actos, no haciendo mención la Ley N-1003 ni 8706 a los aspectos de gestión.

Capítulo IV

“DIFERENCIAS Y ASPECTOS COMUNES EN EL CONTROL DE GESTIÓN”

IV.1 Diferencias generales de los instrumentos del control de gestión

Se detallarán en términos generales las principales diferencias que se pueden encontrar entre los distintos instrumentos de control de gestión.

Acorde a lo descrito en cada uno de los instrumentos se puede detectar que el presupuesto, control presupuestal, control interno, contabilidad financiera, control externo, en términos generales limitan sus aspectos a términos financieros, contables o económicos. En contraposición el cuadro de mando integral abarca aspectos no solo financieros, contables o económicos, sino que también aspectos relacionados al cliente y la cuota de mercado, a los procesos internos que son críticos en las organizaciones, a la consideración del personal, los sistemas de información y los procedimientos.

Siguiendo con los argumentos el cuadro de mando integral en su concepción, viene a dar soluciones a las dificultades notorias de los instrumentos tradicionales que utilizan la contabilidad financiera como base de análisis en el control de gestión, dejando de lado aspectos antes mencionados que son de suma importancia en la implementación del control de gestión.

Otro punto distintivo entre los instrumentos se da entre el control interno y externo. Se puede decir que el control interno apunta principalmente a satisfacer los requerimientos y necesidades gerenciales en orden a conseguir eficiencia y economía en el uso de recursos y efectividad en los resultados. Y el control externo, que se apoya en el interno, verifica los actos de los administradores y la obligación que estos tienen de dar cuenta de los resultados de su gestión y del uso de las atribuciones, facultades y recursos que el ordenamiento jurídico y la sociedad ponen a su disposición. Esto último, es referido sólo al sector público. En lo que respecta al sector privado el control externo o auditoría externa, tiene como finalidad opinar sobre la razonabilidad de los estados contables en su conjunto, enfocándose, principalmente en la normativa contable y financiera. En algunos casos, se contrata una auditoría con fines específicos que podría abarcar el control de gestión de aspectos solicitados por la empresa.

IV.2 Diferencias generales de los instrumentos en el sector público y privado

Por parte del sector público todos sus esfuerzos se encaminan a la satisfacción de las necesidades públicas de la mejor manera posible, sin ánimo de lucro, con fin del beneficio

social y su impacto en las personas. En contraposición el sector privado tiene como fin primordial el logro de utilidades. Sin embargo, la concepción actual de las empresas privadas en algunos casos, incluyen el beneficio social, al procurar la satisfacción adecuada de las necesidades de la región en la que ésta se desarrolle, colaborando con la distribución de la riqueza, etc.

El término control de gestión no hace referencia a una realidad unívoca. Entre las distintas modalidades de control de gestión en el sector público y privado, una primera diferencia descansa en el órgano que lo ejerce y, su distinta naturaleza determina a su vez, las facultades que se le atribuyan y los medios o mecanismos de actuación a su alcance.

El principal distintivo entre los instrumentos del control de gestión público y privado, como se mencionó anteriormente, hace referencia al órgano a quién corresponde la realización del proceso de control gestión, a mismos instrumentos utilizados como podría ser el control interno, por ejemplo, a nivel público lo realiza un determinado organismo, ajustándose a las leyes que lo reglamentan y regulan. Mientras que a nivel privado no está determinado en ninguna ley quién debe llevar adelante el proceso de control de gestión ni cómo se debe hacer, es un pilar para el crecimiento continuo organizacional pero no conlleva cumplimiento obligatorio de carácter legal.

Otro punto distintivo entre los instrumentos es el tiempo de aplicación en el sector público y privado, al margen de la obligatoriedad en el sector público, el horizonte de tiempo es relativamente cortoplacista, porque quienes intervienen en la utilización y planificación de los distintos instrumentos son funcionarios que no se perpetúan en los cargos, aconteciendo esto a nivel provincial como a nivel nacional, donde no existe una visión a largo plazo.

Caso contrario ocurre en el sector privado ya que el horizonte de tiempo es de largo plazo, planificando estratégicamente la utilización de determinados instrumentos.

Aunque en ambos sectores existen instrumentos financieros y contables de naturaleza cuantitativa, en el sector público su utilización es fundamental en la medición del impacto social, mientras que en el sector privado se encamina como base de toma de decisiones del administrador-gestor.

El manejo de la información financiera y/o contable en el sector público está más encaminado a la evaluación de desempeño de los administradores y gestores de lo público, que a diferencia con lo privado el propósito es de ser herramienta de gestión.

Además, otra diferencia significativa entre los instrumentos en el sector público y privado hace referencia a la publicación de los resultados obtenidos en los distintos sectores, en el sector privado no es necesario el público conocimiento de los resultados, con excepción de quienes forman parte de la organización o grupos accionarios. En el sector público tanto nacional como provincial deben estar a libre disposición de quienes conforman los organismos de control de gestión y el público en general. Este aspecto se afianza aún más con la sanción de la Ley N°9070 de acceso a la información pública.

IV.3 Aspectos comunes de los instrumentos de control de gestión en el sector público y privado

Luego de lo descripto acerca de los instrumentos en apartados anteriores y su correspondiente análisis, en el sector privado como también el público comparten los

mismos instrumentos utilizados en mayor o menor medida acorde a las leyes o las decisiones de quienes administran o dirigen las organizaciones, pero el punto común del instrumento en sí es notorio.

A modo ejemplificativo podemos ver que el control interno tanto en el sector público como en el privado, uno de los métodos es la utilización del informe “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO)”.

Otro instrumento común es el caso del presupuesto, si bien en procesos prácticos y legales difieren entre los sectores, pero el fin general del presupuesto de establecer el control comparativo de ingresos y gastos es compartido en el sector público y privado, además de ser el instrumento más utilizado para el control de gestión en los dos sectores.

Conclusión

A lo largo del trabajo de investigación se desarrolló el concepto de control de gestión en el sector público y privado con sus instrumentos más preponderantes de acuerdo con lo detallado en la introducción.

El objetivo primordial es el entendimiento de conceptos en constante crecimiento y utilización en las organizaciones, para luego su puesta en práctica y el crecimiento continuo.

Como se pudo observar desde el primer capítulo se expusieron los conceptos teóricos, definiciones, quiénes son los individuos preponderantes en el control de gestión, luego los instrumentos con orientaciones y bases meramente contables hasta aquellos que abarcan áreas teniendo en cuenta los clientes, procesos internos, mercados, y el bienestar organizacional.

Por lo tanto, se recomienda en primera medida que los integrantes de las organizaciones tengan conocimiento del concepto de control de gestión para luego su aplicación práctica dentro de la misma y, de esta forma lograr el mayor provecho de los diversos instrumentos que se amoldan mejor a cada organización.

Las organizaciones deberán tener muy en cuenta el proceso de control de gestión ya que no se incluyen únicamente conceptos de control o contabilidad, sino que integra la definición y formulación de estrategias y objetivos, el desarrollo de planes de acción asociados a los

presupuestos, el análisis de desviaciones, la medición de resultados, el correcto aprovechamiento de los recursos, y la propuesta de ideas de mejora del sistema.

El instrumento en el que se pone mayor énfasis y recomendación para la actualidad organizacional es el Cuadro de Mando Integral, ya que si bien su complejidad es mayor, los resultados organizativos serán notorios por la inclusión de mayor cantidad de perspectivas para tener en cuenta en el análisis.

En general, los conceptos abarcativos del control de gestión y sus instrumentos son aplicables tanto al sector privado como público, ya que al margen de la existencia de un plexo normativo más rígido en el sector público, la gestión estatal debería tener como objetivo y meta los criterios de eficiencia, que se buscan con un buen control de gestión.

Estos objetivos, en el sector público están definidos en la Ley N°8706, que en su artículo 2 establece:

- a. Garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficacia y eficiencia en la obtención y aplicación de los recursos públicos;
- b. Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del Sector Público Provincial;
- c. Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero, económico y patrimonial de todas las jurisdicciones y/o unidades organizativas que componen el Sector Público Provincial,
- d. Generar un sistema de información oficial con destino a otros Estados Provinciales o Nacionales, órganos de control, emisores y auditores de estados contables, analistas,

usuarios y ciudadanos, que permita evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas;

e. Implementar un eficiente y eficaz sistema de control normativo, financiero, económico y de gestión del Sector Público Provincial, bajo el principio de controles previo y posterior.

Público Provincial, bajo el principio de controles previo y posterior.

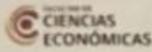
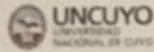
f. Asegurar la transparencia y publicidad de los actos de gobierno.

Pero en la práctica el ejercicio pleno de las facultades de los órganos de control interno, no tienen una visión de largo plazo, por lo que se expuso en el capítulo IV relacionado a la falta de continuidad en las planificaciones estratégicas de los mismos, por cambios de las autoridades.

Bibliografía

- Amat Joan M. y Soldevila Pilar, Castelló Gabriel: *Control Presupuestario* (Barcelona, Gestión 2000, 2002).
- Burbano Ruiz: *Presupuestos - Un Enfoque Gerencial* (Bogotá, McGraw-Hill, 2005)
- Burbano Ruiz Jorge y Gómez Alberto: *Presupuestos - Enfoque moderno de Planeación y Control de Recursos* (Bogotá, McGraw-Hill, 2005).
- Comisión de Contabilidad de Gestión de ACCID., *Manual de Control de Gestión* (Barcelona, Profit, 2010).
- Cuéllar M, Guillermo A (2009). *Informe Ejecutivo COSO. Control Interno-Marco integrado de trabajo. Treadway Commission.*
- Fayol, Henri. *Administración Industrielle et Generale* (París, Dunod, 1916).
- Kaplan Roben S, Norton David P. *Cuadro de Mando Integral* (Barcelona, Gestión 2000, 2002).
- Ley N°24156. Administración Financiera Nacional.
- Ley N°1003- Orgánica del Tribunal de Cuentas. Provincia de Mendoza. (vigente hasta diciembre de 2020)
- Ley N°8706. Administración y Control. Provincia de Mendoza.
- Mallo Carlos, Merlo José. *Control de gestión y control presupuestario* (España, McGrawHill, 1995).
- Pere Nicolás. *Elaboración y Control de Presupuestos* (Barcelona, Gestión 2000, 1999).
- Ramírez Padilla David N. *Contabilidad Administrativa* (México, Mc Graw Hill, 2008).
- SCHUSTER José A. “*Control interno*” (Argentina, Macchi, 1992).

- Waisman Alberto, Garcia Ojeda Jorge, Cucchi Juan, Rabouin Roberto y Yenarópulos Horacio: *La revolución del valor* (Argentina, Pearson, 2014).
- Welsch, Glenn A, Hilton Ronald W, Gordon Paul N, Rivera Noverola Carlos. *Presupuestos, planificación y control* (México, Prentice Hall, 2005).
- <https://enciclopediaeconomica.com/funciones-administrativas/>



DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 15 de Marzo 2021


..... Gonzala Barate
Firma y aclaración

..... 28065
Número de registro

..... 35271591
DNI