

PR. 1005 951
74706 951

GENCIA PARA EL DESARROLLO INTERNACIONAL
A.I.D.

PROYECTO REGIONAL PARA EL
MEJORAMIENTO DE
LA ADMINISTRACION FINANCIERA EN
LATINOAMERICA Y EL CARIBE
LAC/RFMIP

SISTEMA INTEGRADO MODELO
DE
ADMINISTRACION FINANCIERA,
CONTROL Y AUDITORIA
PARA
AMERICA LATINA

"SIMAFAL"

PROYECTO PARA DISCUSION

Abril de 1991

El presente Proyecto para Discusión está siendo profusamente difundido en América Latina y el Caribe con el fin de obtener comentarios y sugerencias para mejorar su contenido.

Por favor envíe sus comentarios y sugerencias por escrito a:

LAC/RFMIP
P.O. Box 66205
Washington, D.C. 20035-6205

Un versión en inglés está disponible a su pedido.

TABLA DE CONTENIDO

TEMA	PAGINA
PRESENTACION	1
INTRODUCCION	3
TEORIA GENERAL DE SISTEMAS	6
I. SISTEMA	6
II. ELEMENTOS O COMPONENTES	6
III. CARACTERISTICAS DE LOS SISTEMAS	9
ENFOQUE DE SISTEMAS Y ADMINISTRACION PUBLICA	10
I. SISTEMAS SUSTANTIVOS	11
II. SISTEMAS ADJETIVOS	13
III. SISTEMAS INSTITUCIONALES	15
IV. INTEGRACION SISTEMICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA	17
SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA	19
I. SUBSISTEMA DE PRESUPUESTO	22
II. SUBSISTEMA DE TESORERIA	24
III. SUBSISTEMA DE CREDITO PUBLICO	25
IV. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD	26
SISTEMA DE CONTROL	27
I. SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO	31
II. SUBSISTEMA DE AUDITORIA EXTERNA	33
INTEGRACION DE LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE CONTROL	34

ELEMENTOS COMUNES PARA EL FUNCIONAMIENTO DE LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE CONTROL	37
I. REGIMEN JURIDICO	37
II. ORGANIZACION	38
A. ORGANIZACION PARA EL SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA	39
B. ORGANIZACION PARA EL SISTEMA DE CONTROL	41
III. RECURSOS HUMANOS	43
IV. INFORMACION	44
CONCLUSIONES	46
GRAFICO No. 1 ELEMENTOS DEL SISTEMA	8
GRAFICO No. 2 SISTEMAS SUSTANTIVOS	12
GRAFICO No. 3 SISTEMAS ADJETIVOS	14
GRAFICO No. 4 SISTEMAS INSTITUCIONALES	16
GRAFICO No. 5 ENFOQUE SISTEMICO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA	18
GRAFICO No. 6 INTEGRACION DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA	21
GRAFICO No. 7 SISTEMA DE CONTROL	28
GRAFICO No. 8 LA AUDITORIA: PARTE DEL SISTEMA DE CONTROL	30
GRAFICO No. 9 SISTEMA INTEGRADO MODELO DE ADMINISTRACION FINANCIERA, CONTROL Y AUDITORIA PARA AMERICA LATINA "SIMAFAL"	36
GRAFICO No. 10 ORGANIZACION ESTRUCTURAL DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA	40
GRAFICO No. 11 ORGANIZACION ESTRUCTURAL DEL SISTEMA DE CONTROL	42

PRESENTACION

EL PROYECTO REGIONAL PARA EL MEJORAMIENTO DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA EN LATINOAMERICA Y EL CARIBE, LAC/RFMIP, es una iniciativa concebida y financiada por la Agencia para el Desarrollo Internacional, AID, que está ejecutándose desde el mes de junio de 1989, por intermedio de Price Waterhouse, firma consultora y de auditoría encargada de la administración del mismo.

El LAC/RFMIP tiene como objetivo fundamental mejorar la capacidad de gestión financiera pública de los países de la Región, en orden a la adecuada y óptima utilización de los escasos recursos disponibles, frente al incremento de las necesidades sociales o colectivas que el Estado Moderno está llamado a satisfacer.

Para el efecto, se ha preparado el modelo conceptual de la administración financiera y del control que se presenta a consideración de los funcionarios gubernamentales en general, de los funcionarios financieros y de control en particular, de los ejecutivos superiores de la administración pública, de los encargados de la ejecución de planes de capacitación en estas materias, de quienes hacen la contraparte nacional en los proyectos de asistencia o cooperación técnica relacionados con el tema, de los organismos internacionales cuyas labores se están coordinando con la AID, de los colegios o asociaciones profesionales, de las instituciones vinculadas con planes de modernización de la administración pública, y, de las instituciones educativas de pre y postgrado en Administración, Contabilidad y Economía.

Su enfoque se basa en las orientaciones de los directivos del Buró para América Latina y el Caribe de la Agencia para el Desarrollo Internacional, AID; en las opiniones y sugerencias del personal que está ejecutando actividades de asistencia técnica en varios países del continente; y, en las reflexiones y experiencias de muchos técnicos nacionales e internacionales que han transitado por el ejercicio de la función pública y de la consultoría, respectivamente.

El modelo conceptual del LAC/RFMIP, puesto a conocimiento de la comunidad internacional de Latinoamérica, por intermedio de esta publicación, se perfeccionará con los aportes que ella haga, a fin de que sus beneficios trasciendan los logros inmediatos, y se proyecten en el tiempo y en la historia administrativa de la Región. Su aplicación requerirá, en cada caso, adecuarse a las cambiantes realidades de nuestros países.

INTRODUCCION

El modelo conceptual del PROYECTO REGIONAL PARA EL MEJORAMIENTO DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA EN LATINOAMERICA Y EL CARIBE, LAC/RFMIP, constituye su enfoque de la administración financiera y del control del sector público, que está promoviendo en simposios, conferencias, cursos de capacitación y otros certámenes similares y, en actividades de cooperación técnica que lleva a cabo en algunos países del Continente.

Define a la "administración financiera como un sistema que, mediante la planificación, obtención, asignación, utilización, registro, información y control, persigue la eficiente gestión de los recursos financieros del Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas"; y, al "control como un sistema retroalimentador de la administración y de la gerencia que se concreta en un conjunto de actos y operaciones que tienen por objeto identificar la realidad, examinarla y compararla con un criterio o modelo preestablecido, para luego modificarla conforme a él."

La elaboración de este documento se ha nutrido de la experiencia acopiada aproximadamente en dos décadas, en Perú, Ecuador, Bolivia, El Salvador y Honduras países en los que se realizaron estudios, diseños e implantación de sistemas de administración financiera y control gubernamentales, así como en Colombia, Costa Rica, Guatemala y Panamá donde tuvieron lugar estudios diagnósticos entre 1988 y 1990.

En varios certámenes y foros nacionales e internacionales, se ha venido planteando, con renovada insistencia la necesidad de diseñar, discutir y adoptar un nuevo enfoque en materia de administración financiera y control gubernamentales, dado que las prácticas seguidas en las últimas décadas no han aportado reales soluciones a la problemática que tales materias presentan. Así, el XVII Seminario Interamericano e Ibérico de Presupuesto, realizado en Guatemala entre el 7 y el 11 de mayo de 1990, concluye expresando que "es necesario la definición del modelo de administración financiera integrada al cual se desea llegar, tanto a nivel del gobierno central como de las entidades descentralizadas, empresas

públicas, estados y municipios"; y, recomienda que "el esfuerzo de los cuerpos asesores, tanto de la Asociación Interamericana e Ibérica de Presupuesto, ASIP, como de los organismos internacionales que laboran en esta área, deben orientarse en la concepción de un modelo de administración financiera integrada y su vinculación con la planificación. En dicho modelo se precisarían las funciones de cada sistema y las interacciones e interrelaciones requeridas para su funcionamiento integral".

Como una respuesta a las exigencias mencionadas, el LAC/RFMIP plantea una alternativa de carácter teórico con orientación eminentemente pragmática, entendida como la aplicación útil de la teoría a la realidad. En su elaboración han aportado directa o indirectamente centenares de valiosos profesionales y funcionarios públicos que, alentados por auténticos líderes administrativos de varios países, han protagonizado verdaderos movimientos de modernización, mejoramiento o fortalecimiento institucional de la administración financiera y del control y auditoría en el Continente que, a juicio de una importante corriente de pensamiento, constituyen factores estratégicos, capaces de desencadenar cambios en varios ámbitos de la administración del Estado.

Las principales fuentes bibliográficas y de consulta utilizadas fueron, fundamentalmente, los informes presentados a los gobiernos por varios organismos internacionales de asistencia o cooperación técnica, publicaciones especializadas de asociaciones profesionales, documentos oficiales, leyes, manuales e instructivos.

El modelo conceptual se inicia con una breve síntesis de la Teoría General de Sistemas, cuya aplicación permite plantear la concepción del enfoque sistémico de la administración pública en general y de la administración financiera y del control en particular.

Luego, tanto en los subsistemas de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad, integrantes del sistema de administración financiera, como en los de control interno y auditoría externa, elementos

del sistema de control, se enfatiza en sus objetivos, concepto, componentes, características y ámbito.

Finalmente, se dan las razones para la integración de los dos sistemas y se citan sus elementos comunes más importantes, referidos al régimen jurídico, organización, recursos humanos e información. A manera de corolario se presentan algunas conclusiones.

El documento, de contenido global y general, puede concitar interés para profundizar en temas concretos los cuales, en todo caso, deben analizarse en función del conjunto.

Se espera que esta publicación lleve el mensaje a la mayor cantidad de funcionarios, técnicos y estudiosos de la temática que integra la administración financiera, el control y auditoría en el sector público.

TEORIA GENERAL DE SISTEMAS

La aplicación de la Teoría General de Sistemas ha posibilitado avances significativos en varias áreas del conocimiento ya que, mediante su enfoque interdisciplinario, se ocupa del desarrollo de esquemas conceptuales que permiten entender mejor las relaciones entre las diferentes partes que forman un todo o cualquier fenómeno empírico, y entre éste y su medio ambiente. Más que un concepto formal, lo que importa es tener la idea, la imagen de su significado, para entender, analizar y resolver problemas complejos.

Al concepto de sistema se suele dar un alcance limitado, referido al análisis de sistemas informáticos o de procesamiento automatizado de datos; no obstante, hoy en día, aunque no siempre con toda propiedad, se habla de sistemas políticos, sistemas sociales, sistemas económicos, etc. Estas expresiones no otra cosa son que la aplicación de la Teoría General de Sistemas a la política, a la sociedad y a la economía.

I. SISTEMA

Sistema es un conjunto ordenado de componentes o elementos interrelacionados, interdependientes e interactuantes, cuya finalidad es lograr objetivos determinados en un plan. Aplicado este concepto a la administración, ésta es un conjunto de componentes institucionales, de recursos, decisiones, acciones, etc., íntimamente relacionados entre sí por el propósito común.

II. ELEMENTOS O COMPONENTES

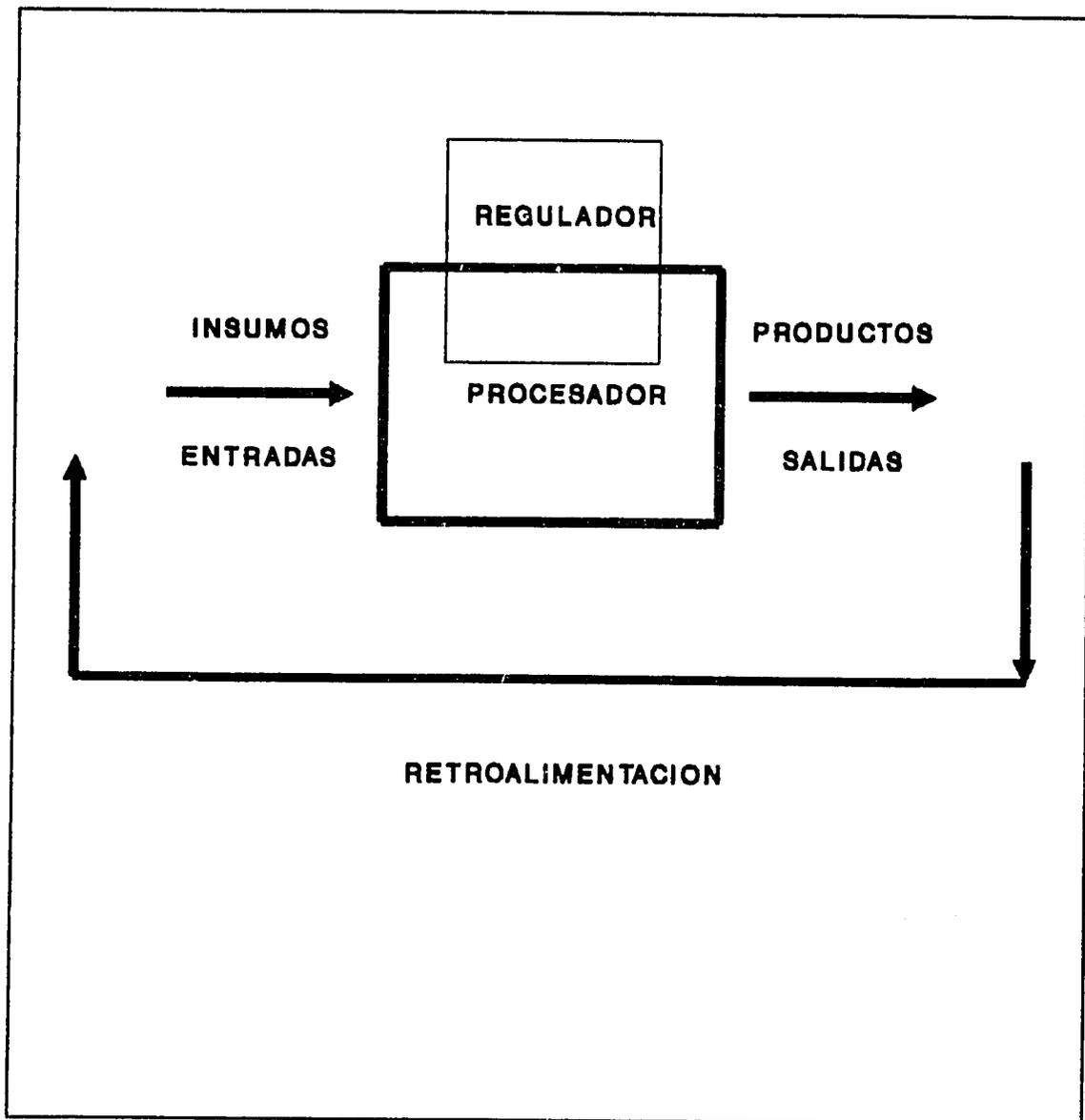
Los elementos o componentes del sistema son:

- o Insumos o entradas que ingresan al sistema, en cuyo interior se van transformando o convirtiendo en productos o salidas. En el caso de la administración ellos son el trabajo del personal, los recursos: financieros, materiales, tecnológicos y de tiempo; y, los medios: planificación, organización, ejecución (dirección) y control.

- o Productos o salidas son el resultado de la acción procesadora o la expresión material de los objetivos del sistema. En la administración pública, los productos son los bienes y servicios que satisfacen las necesidades colectivas y las regulaciones que se ejercen sobre otras instituciones y el sector privado.
- o Procesador que transforma el estado original de los insumos o entradas en productos o salidas. Factor determinante del procesador es la tecnología utilizada, la que depende del tipo o clase de sistema. En la administración, el procesador está constituido por normas, procedimientos, órganos, etc.; su forma, composición y funcionamiento dependen del diseño del sistema.
- o Regulador que coordina y orienta todo. Es el componente que gobierna el sistema cual el cerebro al organismo humano. En la administración, el regulador está constituido por las jerarquías directivas o gerenciales que establecen las reglas del juego, trazan políticas y adoptan decisiones que se instrumentan en planes, programas, proyectos, estrategias y tácticas.
- o Retroalimentación de todos los elementos que impulsa el funcionamiento del sistema. Mediante la retroalimentación, los productos inciden en el sistema y éste genera nuevos insumos que vuelven a entrar en él, para transformarse en otros productos o salidas. Entre todos los componentes hay íntima relación y, en caso de desajustes, el regulador adopta las decisiones o acciones correctivas que se aplican a través de la retroalimentación.

En síntesis: dados ciertos insumos y procesados en un diseño establecido, se pueden obtener determinados productos. Las relaciones entre los elementos componentes pueden ser identificadas, tanto en los sistemas reales como en los modelos teóricos, y explican mejor las vinculaciones de las partes entre sí y de éstas con el todo. En el gráfico No. 1 se presentan los elementos del sistema.

ELEMENTOS DEL SISTEMA



III. CARACTERISTICAS DE LOS SISTEMAS

Un sistema, cualquiera sea su naturaleza, tiene tres características esenciales, a saber:

- o Contiene elementos menores (subsistemas) y a la vez forma parte de un todo o sistema de carácter superior. Esto deviene en una auténtica categorización de macrosistemas, sistemas, subsistemas y microsistemas.
- o Sus componentes y sus interrelaciones, actúan subordinados a los objetivos comunes del sistema.
- o La modificación o variación de uno de sus componentes o de sus relaciones incide en los demás y en el conjunto.

En este documento se propone la aplicación de la Teoría General de Sistemas a la administración pública y, particularmente a la administración financiera y al control.

ENFOQUE DE SISTEMAS Y ADMINISTRACION PUBLICA

Las etapas que ha vivido el pensamiento administrativo originaron distintas escuelas o corrientes para explicarlo. Ellas son sólo diversas maneras de entender, estudiar y hacer administración. Cada una da énfasis a un específico aspecto de la administración, como por ejemplo: la escuela jurídica, al derecho; la escuela productivista, a la eficiencia; la escuela conductista, al comportamiento humano; etc. Esto ha dado como resultado concepciones parciales o unilaterales que no explican satisfactoriamente el campo global del conocimiento administrativo.

Para superarlas se propone concebir a la administración con un contenido interdisciplinario, pues, ha recibido y seguirá recibiendo el aporte de varias disciplinas. Este enfoque facilita su enriquecimiento conceptual y su permanente evolución y actualización.

Se reconoce los siguientes elementos de la administración:

- o Planificación.
- o Organización.
- o Ejecución (dirección).
- o Control.

Sin entrar en la discusión teórica, se define a la administración en su sentido objetivo como la realización de acciones que, con el uso de medios y recursos, se orienta a la obtención de fines, cuya naturaleza la califica como privada, mixta o pública.

Adaptadas estas concepciones y pensamientos a la esfera de lo político y más concretamente a los fines del Estado, fines que la administración pública gestiona, estos constituyen un macrosistema cuyos elementos buscan en conjunto y en definitiva el bien común.

De diversa índole son los fines que el Estado persigue y dependen de las concepciones doctrinarias, filosóficas, políticas y sociales que prevalecen en un Estado determinado.

Independientemente de la mayor o menor amplitud de fines que dichas concepciones asignen al Estado, hay uno, característico de la Democracia que se denomina fin jurídico.

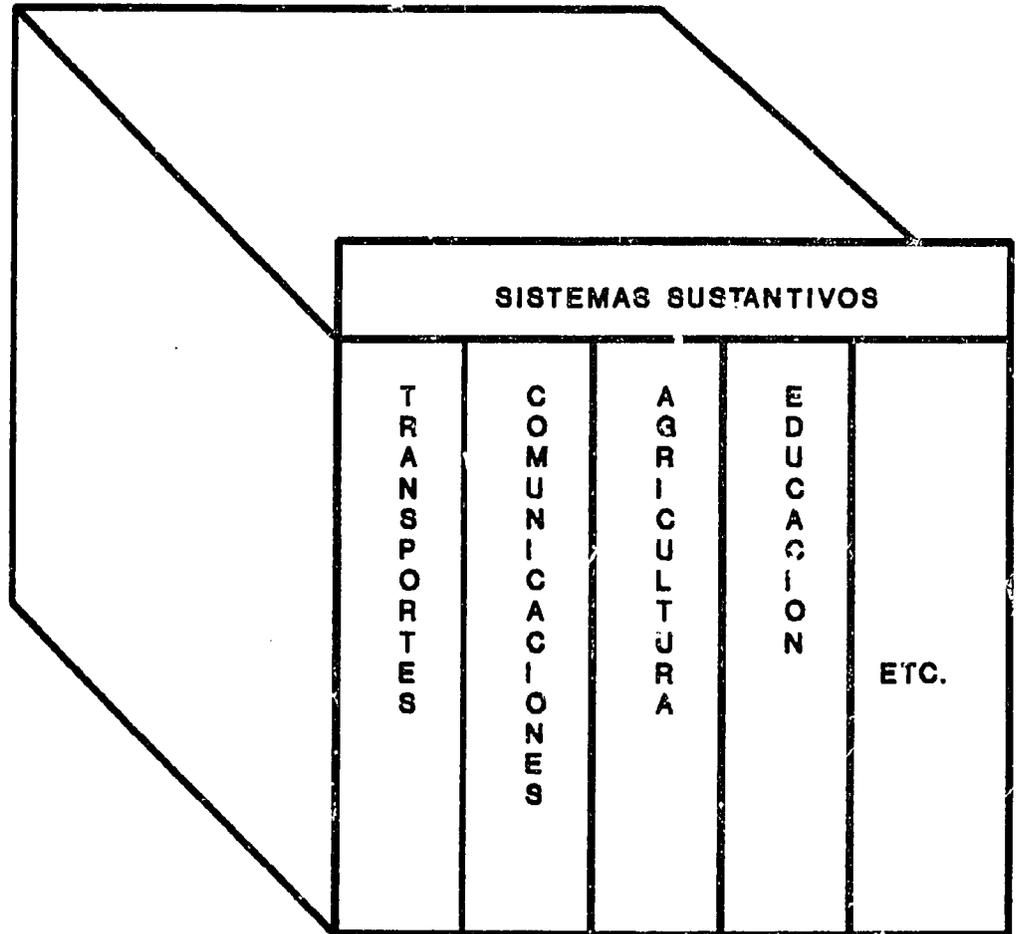
A partir de la doctrina de Montesquieu, dicho fin supone: de un lado, producir la ley; de otro, asegurar el mantenimiento del derecho creado por la ley; y, finalmente, proveer a las necesidades del cuerpo social mediante la aplicación de la ley.

Más allá del fin jurídico, existen otros que rebasan su contenido y suelen denominarse fines sociales. Dentro de esta categoría se encuentran los afanes moralizadores, civilizadores, culturales, de desarrollo económico y social, etc, que la sociedad políticamente organizada pretende convertir en realidad de vida.

I. SISTEMAS SUSTANTIVOS

Dado que el cumplimiento de sus fines es lo que de manera medular y esencial se propone el Estado Democrático, a todos estos fines específicos se les conoce como sistemas sustantivos que, en una relación ejemplificativa se presentan en el gráfico No. 2. A cada uno de esos fines específicos corresponde un sector especializado de la actividad pública, tales como: transporte y comunicaciones, agricultura, educación, etc.

SISTEMAS SUSTANTIVOS



PRODUCTOS

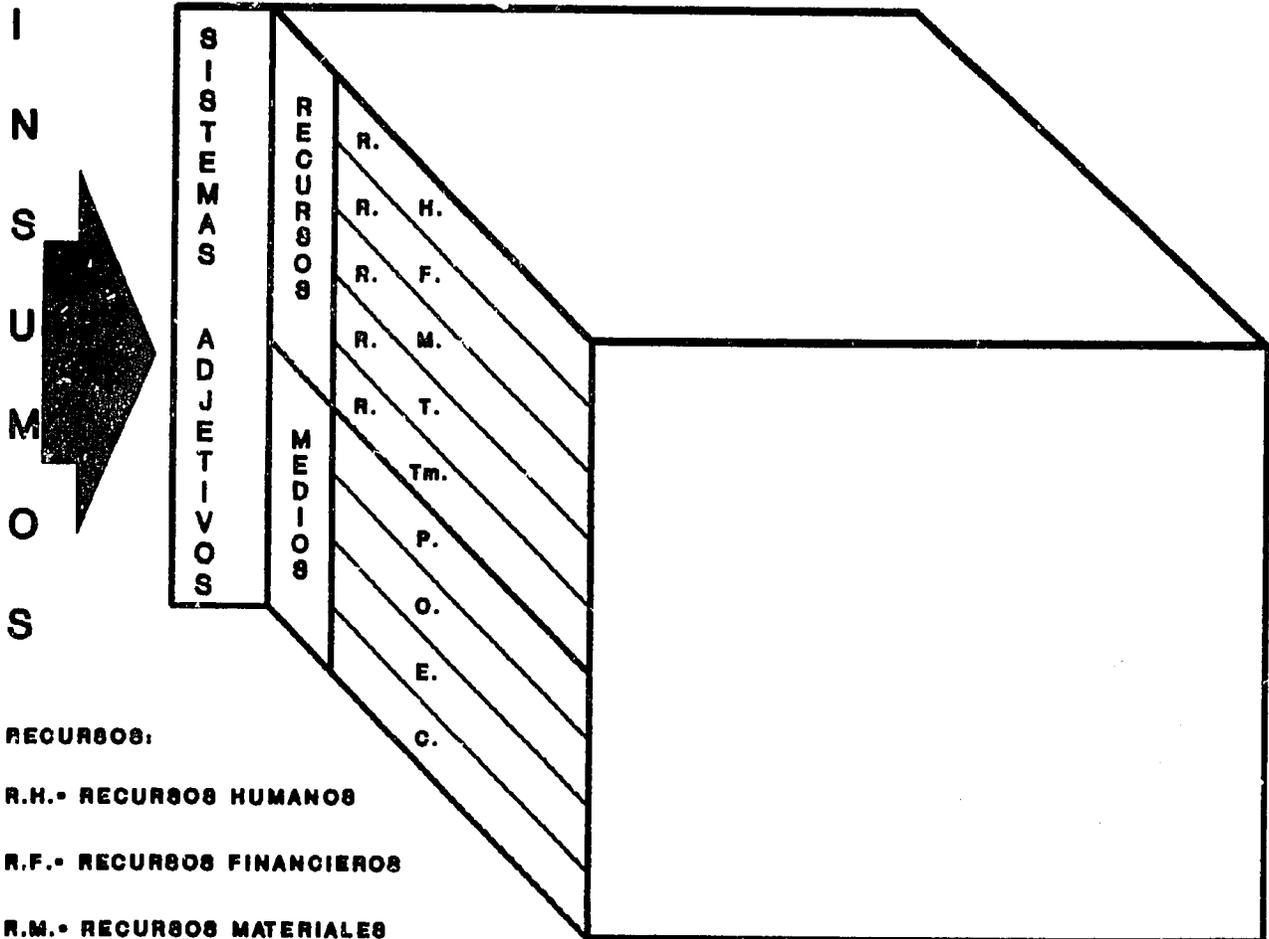
II. SISTEMAS ADJETIVOS

Para el cumplimiento de los fines del Estado, esto es, para el funcionamiento de los sistemas sustantivos, se requiere de insumos y de medios e instrumentos que lo posibiliten y cuya provisión está a cargo de la administración pública.

Aplicada a ésta el enfoque sistémico, es posible concebirla también como un sistema, desde luego subordinado a y en concordancia con lo político, cual se subordinan los medios a los fines. En virtud de esta concepción, desde el punto de vista de las Ciencias Administrativas, se puede hablar de los sistemas adjetivos entre los que destacan la planificación, la organización, la ejecución (dirección) y el control; y, los recursos: humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de tiempo, como ejemplificativamente se presentan en el gráfico No. 3.

A los fines de este documento, de entre los sistemas adjetivos conviene resaltar a los de administración de recursos financieros y de control.

SISTEMAS ADJETIVOS



RECURSOS:

R.H. • RECURSOS HUMANOS

R.F. • RECURSOS FINANCIEROS

R.M. • RECURSOS MATERIALES

R.T. • RECURSOS TECNOLOGICOS

R.Tm. • RECURSOS DE TIEMPO

MEDIOS:

P. • PLANIFICACION

O. • ORGANIZACION

E. • EJECUCION

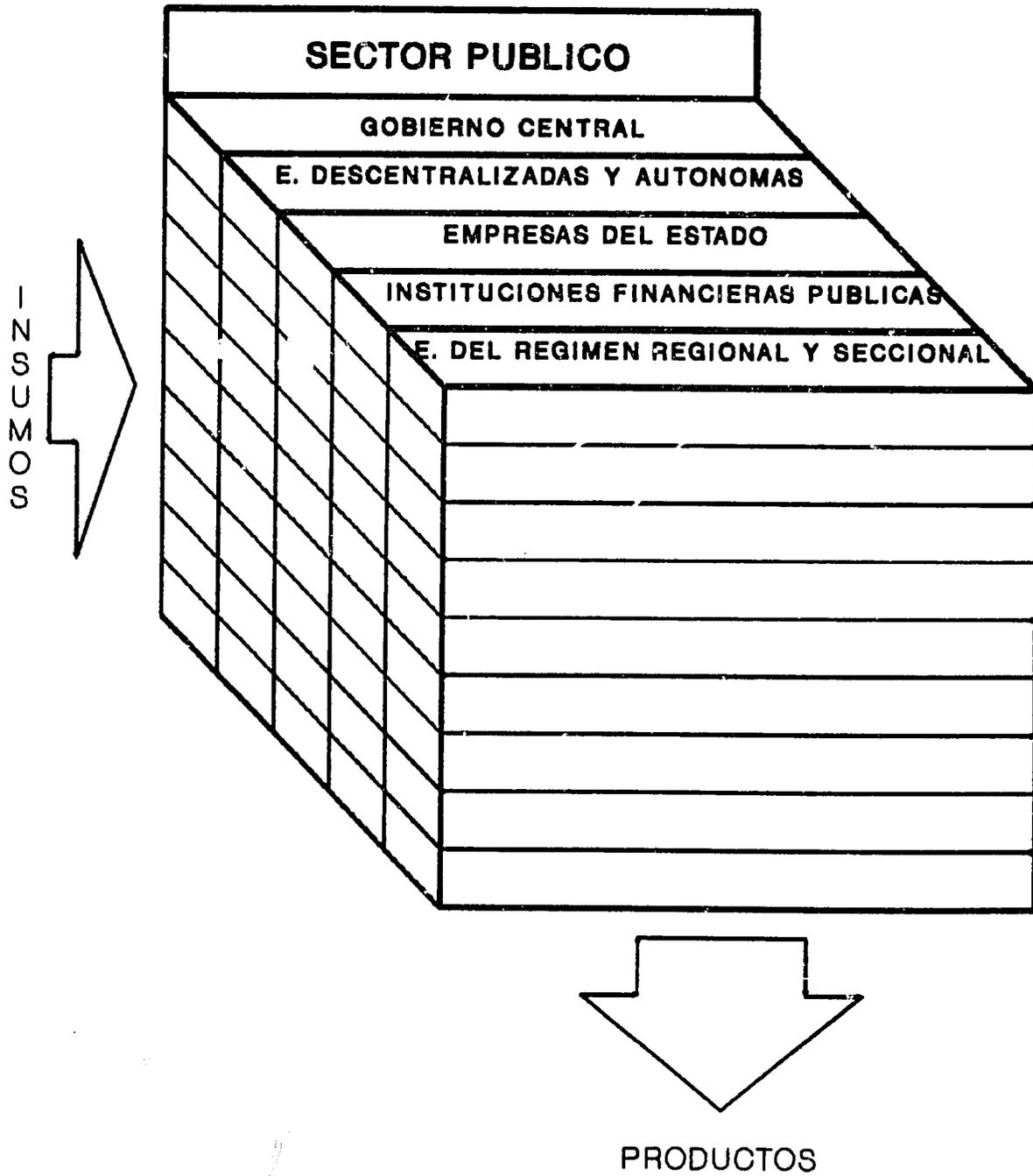
C. • CONTROL

III. SISTEMAS INSTITUCIONALES

El cumplimiento de los fines, mediante la utilización de medios y recursos, se halla atribuido a la responsabilidad y competencia de diversos entes que se crean y establecen dentro del Estado por voluntad de éste.

El conjunto de esos entes realizadores de los fines del Estado, en cuanto al llamado sector público concierne, se concibe también como un sistema cuyos elementos aparecen, ejemplificativamente, en el gráfico No. 4.

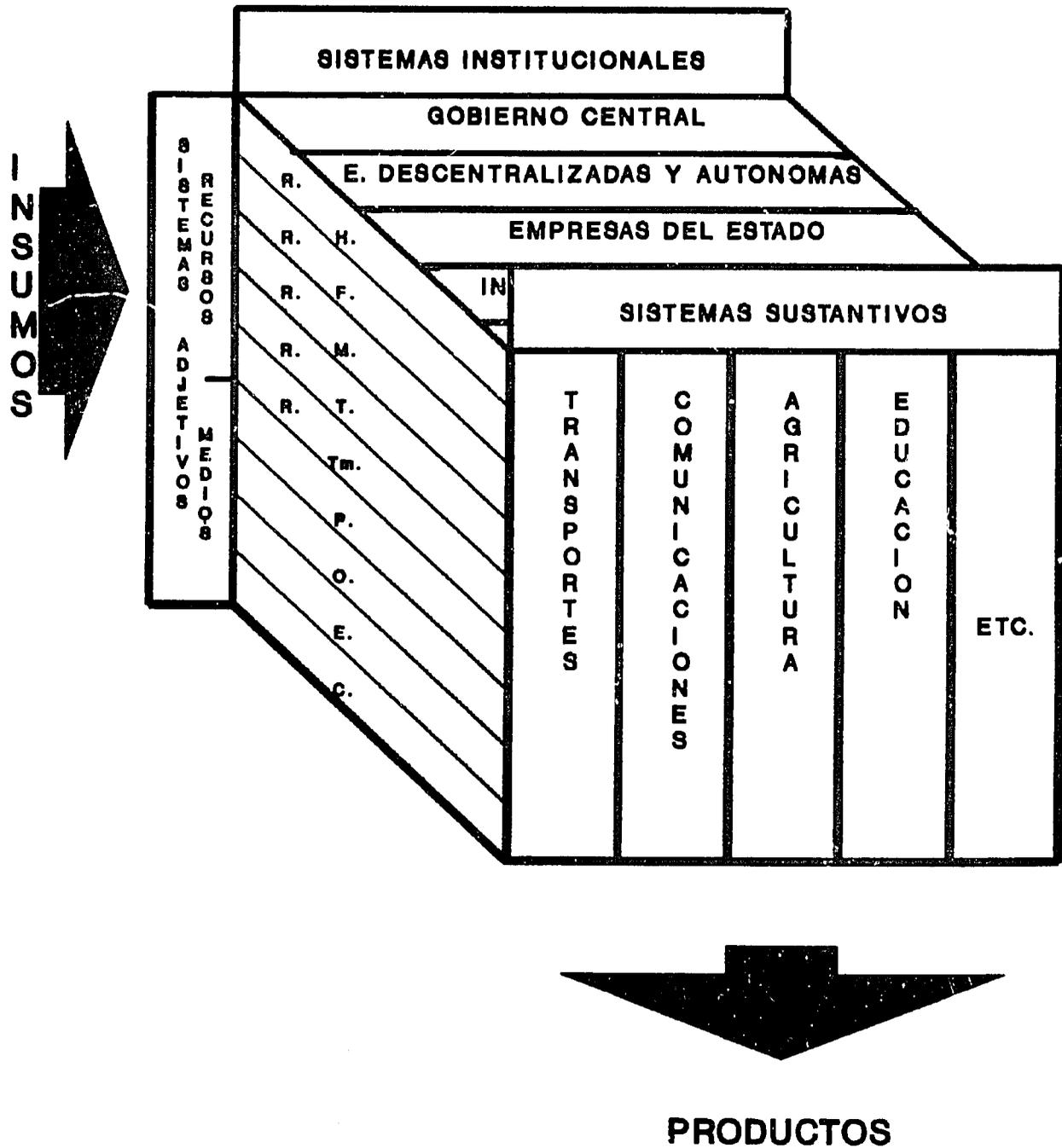
SISTEMAS INSTITUCIONALES



IV. INTEGRACION SISTEMICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA

Dentro de esta misma perspectiva y línea de pensamiento se pueden integrar e interrelacionar los sistemas sustantivos, los sistemas adjetivos y los sistemas institucionales, vale decir: los fines, los medios y los organismos ejecutores, dando como resultado lo que se denomina el enfoque sistémico de la administración pública, cual se presenta en el gráfico No 5.

ENFOQUE SISTEMICO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA



SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA

Ubicada la administración de los recursos financieros como uno de los sistemas adjetivos de la administración pública, es igualmente factible aplicar a ella la Teoría General de Sistemas; pues, constituye respuesta válida que permite superar las deficiencias que la caracterizan cuando se la considera atomizada y unilateralmente en cada uno de sus componentes.

Se define a la administración financiera como un sistema que, mediante la planificación, obtención, asignación, utilización, registro, información y control, persigue la eficiente gestión de los recursos financieros del Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Consecuentemente, son componentes del sistema de administración financiera los siguientes subsistemas:

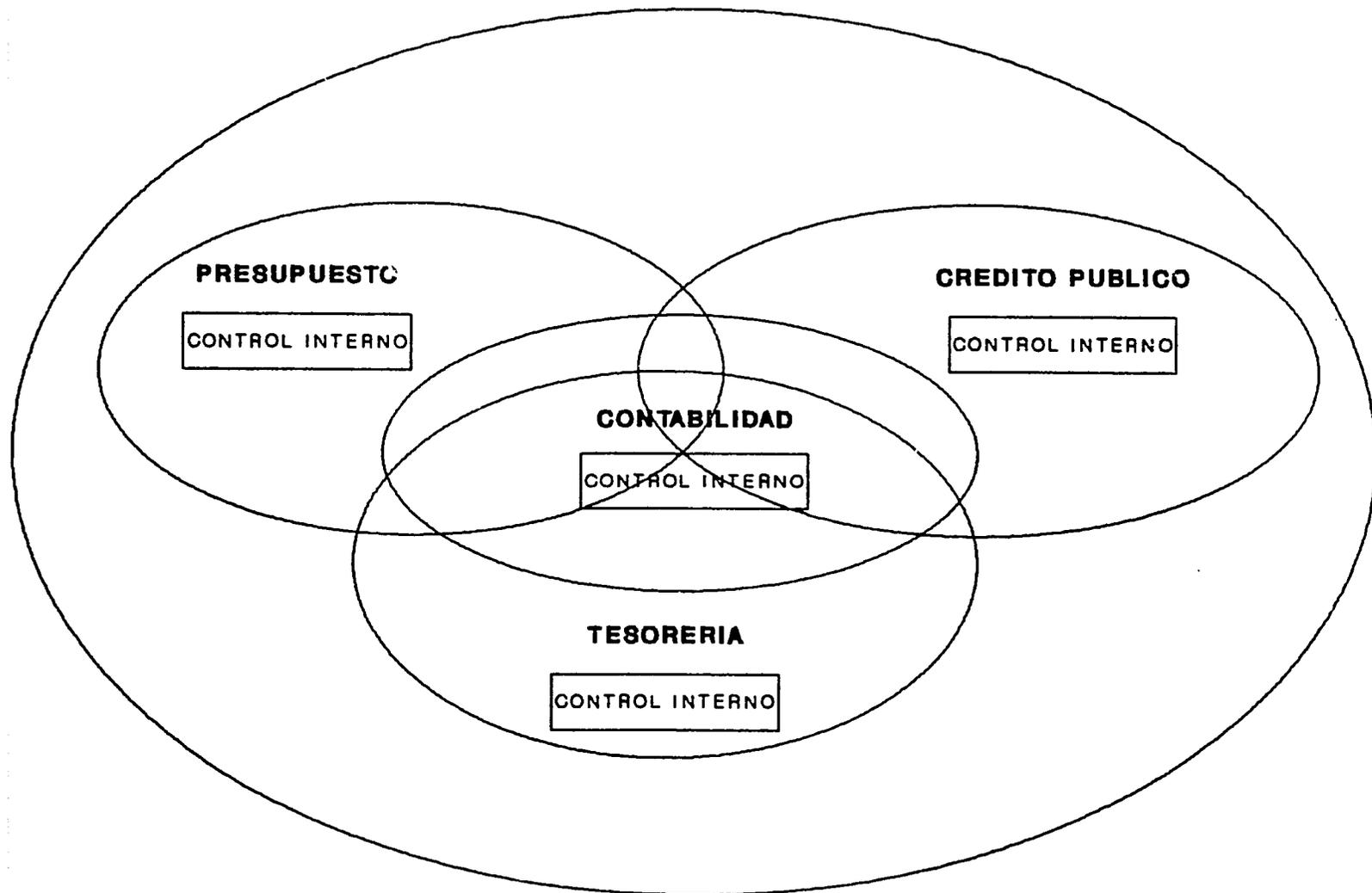
- o Presupuesto.
- o Tesorería.
- o Crédito público.
- o Contabilidad.

Estos componentes cuentan con sus correspondientes controles internos y, todos ellos, en sus distintos momentos, se encargan de preveer, procesar e informar respecto a los recursos financieros públicos. Cada uno de los subsistemas funciona a base de insumos que se procesan y producen flujos de información que confluyen a las instancias gerenciales para respaldar el proceso decisorio.

Los componentes del sistema de administración financiera no pueden ser considerados aisladamente; pues, están ligados entre sí formando una unidad conceptual indisoluble en virtud del fin único que a todos engloba. La previsión que contempla el presupuesto, cuando éste se ejecuta, se traduce en rentas y gastos que registra e informa la contabilidad y

afectan a la tesorería o al crédito público, cuyas incidencias son nuevamente objeto de registro e informe. En el gráfico No. 6 se presenta la integración de la administración financiera.

INTEGRACION DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA



El diseño conceptual, los cambios o modificaciones de los elementos de la administración pública, cuando obedecen a concepciones racionales, se prevén y ejecutan mirando el conjunto de lo financiero y dentro de las políticas gubernamentales del Estado.

Las desviaciones que se producen en uno o varios de sus subsistemas afectan al conjunto de la administración financiera y, simultáneamente, la modificación de las políticas gubernamentales incide en las partes o elementos de aquella.

El sistema de administración financiera comprende la totalidad de las rentas y de los gastos públicos, cualesquiera sean su naturaleza, origen o destino. Por tanto, abarca rentas y gastos de todas las instituciones del sector público, sean estas del gobierno central, descentralizadas, autónomas, empresas públicas, financieras y del régimen regional y seccional. Característica principal del sistema de administración financiera en el ámbito descrito, es la centralización normativa y la descentralización operativa.

I. SUBSISTEMA DE PRESUPUESTO

El subsistema de presupuesto se integra como su primer componente, dentro del sistema de administración financiera. Tiene por objeto prever las fuentes y montos de los recursos monetarios y asignarlos anualmente para el financiamiento, tanto de planes, programas y proyectos, como de la organización adoptada, a fin de cumplir los objetivos y metas del sector público, en orden a satisfacer las necesidades sociales.

El presupuesto es un instrumento polivalente; pues, es utilizado simultáneamente como herramienta de política y gobierno y de administración; es susceptible de varios enfoques, como el jurídico, el económico y el administrativo, siendo este último el que interesa fundamentalmente a los fines de este documento.

La acción del sector público prevista en planes de mediano y largo plazos se detalla y concreta en la programación anual de operaciones y el presupuesto asigna a ésta los recursos financieros requeridos para ejecutar las decisiones emanadas del poder político, denominadas también políticas públicas.

Son elementos o componentes del subsistema de presupuesto la programación y formulación del proyecto, la discusión, aprobación y promulgación del presupuesto, la ejecución, el control y evaluación y su clausura y liquidación.

El presupuesto guarda conformidad con el plan financiero, el plan de inversiones y otros instrumentos de política económica; su aprobación y, en su caso, la promulgación, se hace con la anticipación suficiente, de modo que se posibilita programar la ejecución por parte de todo el sector público, durante el último mes previo al período de vigencia, con miras a facilitar las relaciones de coordinación con los subsistemas de tesorería, crédito público y contabilidad.

La reasignación de recursos dentro de los montos aprobados es un instrumento de la ejecución presupuestaria y, a la vez, parte de la responsabilidad inherente a todo administrador, cualquiera sea su nivel o jerarquía, previo cumplimiento de las normas de carácter general.

La evaluación gerencial del presupuesto enfatiza en la obtención de resultados y retroalimenta la adopción de decisiones.

El subsistema de presupuesto rige en todas las instituciones, entidades y organismos del sector público y se conforma con arreglo, tanto a los principios presupuestarios especialmente de unidad y universalidad, como a clasificadores comunes y uniformes. Por lo tanto, no se administran recursos financieros extrapresupuestarios.

II. SUBSISTEMA DE TESORERIA

El subsistema de tesorería forma parte del sistema de administración financiera. Tiene por finalidad determinar la cuantía de los ingresos tributarios y no tributarios; recaudarlos en el momento de su exigibilidad; pagar a su vencimiento las obligaciones contraídas por la percepción de bienes y servicios en el sector público; y, recibir, custodiar y, en su caso, negociar los títulos valores y documentos de obligación de propiedad del Estado.

La tesorería es objeto de diversas connotaciones que han variado a través del tiempo y que le atribuyen desde la sólo administración de caja hasta la administración de ésta, la de las rentas y del crédito público.

A los fines de este documento, constituyen elementos del subsistema de tesorería: la determinación de los recursos tributarios y no tributarios y su percepción o cobro; la distribución de los recursos financieros a órdenes de las instituciones públicas; y, el pago que éstas hacen por los bienes y servicios recibidos, en conformidad con sus respectivos presupuestos.

La programación antecede como requisito a la ejecución de caja; una y otra están subordinadas al principio de unidad, como principal característica de la tesorería; vinculan a ésta con el presupuesto, el crédito público y la contabilidad. La operatividad del subsistema de tesorería, la celeridad procedimental y la responsabilidad institucional exigen descentralizar los pagos, al máximo posible, en cada entidad u organismo del sector público, reduciendo al mínimo el número de cuentas bancarias.

El ámbito del subsistema de tesorería cubre a todas las instituciones, entidades y organismos que integran el sector público.

III. SUBSISTEMA DE CREDITO PUBLICO

El subsistema de crédito público es uno de los elementos que se integra dentro del sistema de administración financiera y tiene como finalidad captar por la vía del endeudamiento, recursos internos y externos, destinados al financiamiento de las inversiones en las que el sector público es deficitario.

El crédito público también ofrece diversas connotaciones. Para unos, bien puede ser un elemento del subsistema de presupuesto y para otros, del subsistema de tesorería. Dada la significación que hoy tiene principalmente la deuda pública externa, se estima conveniente considerarlo como un subsistema separado, bien entendido que se halla excluido de él el crédito contratado a plazos menores a un año.

Los recursos obtenidos a través del crédito público interno y del externo se utilizan exclusivamente para financiar la inversión pública; los primeros provienen del ahorro privado interno y los segundos cubren las deficiencias de las fuentes internas de financiamiento.

Son componentes del subsistema, el crédito público interno y el crédito público externo. Si bien la dicotomía explica el diverso origen de los recursos, la política que los orienta y la administración que los instrumenta obedecen a una concepción unitaria e integral, enmarcada en el financiamiento de todo el sector público, que posibilita la relación con el presupuesto, la tesorería y la contabilidad.

El subsistema de crédito público rige para todas las entidades u organismos del sector público y se caracteriza porque, a diferencia de los otros subsistemas de la administración financiera, las decisiones referidas al endeudamiento público están supeditadas a procesos centralizados de aprobación, aunque su contratación, utilización y pago se realizan a nivel institucional.

IV. SUBSISTEMA DE CONTABILIDAD

El subsistema de contabilidad es el elemento integrador del sistema de administración financiera. Su finalidad es proveer una base de datos común, única, oportuna y confiable a todos los demás subsistemas de la administración financiera y a otros usuarios para análisis, control, consolidación y adopción de decisiones.

La validación, clasificación y registro de las operaciones patrimoniales y presupuestarias (activos, pasivos, patrimonio, rentas y gastos) es función del subsistema de contabilidad, que recibe el flujo de datos de los otros subsistemas y produce información clasificada para múltiples propósitos y usuarios, como la formulación, orientación y aplicación de las políticas financiera, fiscal y presupuestaria, etc.

Son componentes de este subsistema: la contabilidad específica de cada institución del sector público; los procesos de preparación de estados financieros centralizados, clasificados por grupos de entidades similares o sistemas institucionales; y, los procesos para la formulación y presentación de estados financieros consolidados del sector público, factor que se considera para la elaboración de la contabilidad social.

Las relaciones entre los diferentes componentes del subsistema y entre éste y los demás subsistemas de la administración financiera se fundamentan en los atributos técnicos que caracterizan a la contabilidad pública, a saber: aplicación de principios y normas generalmente aceptados por los organismos profesionales pertinentes; existencia de un "único sistema contable" en cada entidad pública que satisface sus requerimientos operacionales y gerenciales; e, integración entre las transacciones patrimoniales y presupuestarias.

SISTEMA DE CONTROL ¹

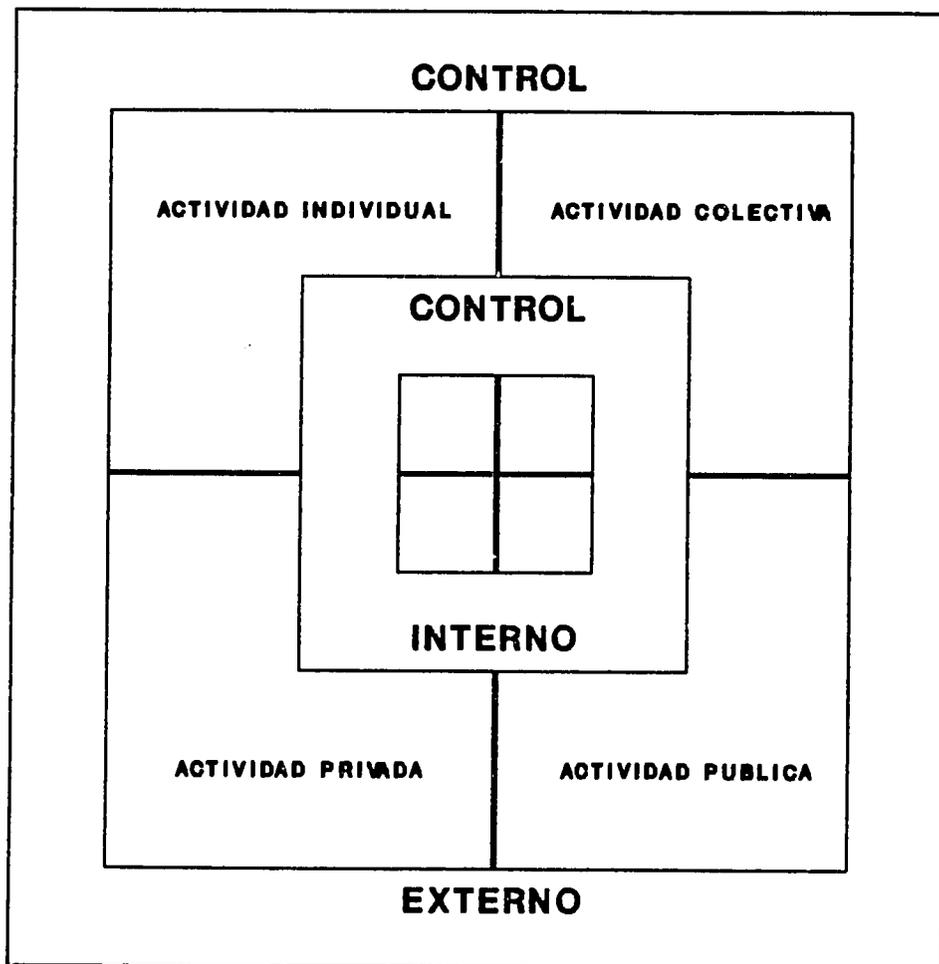
No obstante que, al enunciar los componentes del sistema de administración financiera, aparece el control interno inmerso en y formando parte de cada uno de ellos en tanto es elemento del proceso administrativo, hay connotaciones especiales que rebasan los límites de aquel, a cuya virtud es posible concebir genéricamente al control como un sistema adjetivo de la administración pública con individualidad propia.

Entre tales connotaciones destacan las siguientes:

- o 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.
- o El control externo, que se apoya en el interno, obedece en el sector público a motivaciones jurídicas, políticas y sociales que, entre otras, dicen relación al equilibrio del poder, a la verificabilidad de los actos de los administradores y a la obligación que éstos tienen de dar cuenta pública 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.

¹ Algunas opiniones, particularmente de organismos profesionales de la contaduría pública de los Estados Unidos de Norte América, consideran que el control es un elemento integrante del sistema de administración financiera, al menos, el control interno. Este documento establece que el control interno está inmerso en cada uno de los componentes de la administración financiera; pero, dado que el control no sólo debe estar presente en el área de las finanzas, sino también en cualesquiera otros campos de aplicación de la administración y, en general, en actividades de cualquier naturaleza: individuales, colectivas, privadas y públicas, es mucho más lógico, práctico y conveniente enfocarlo conceptualmente como un sistema abarcador con identidad propia y no restringirlo únicamente al ámbito de lo financiero. Véase el gráfico No. 7.

SISTEMA DE CONTROL

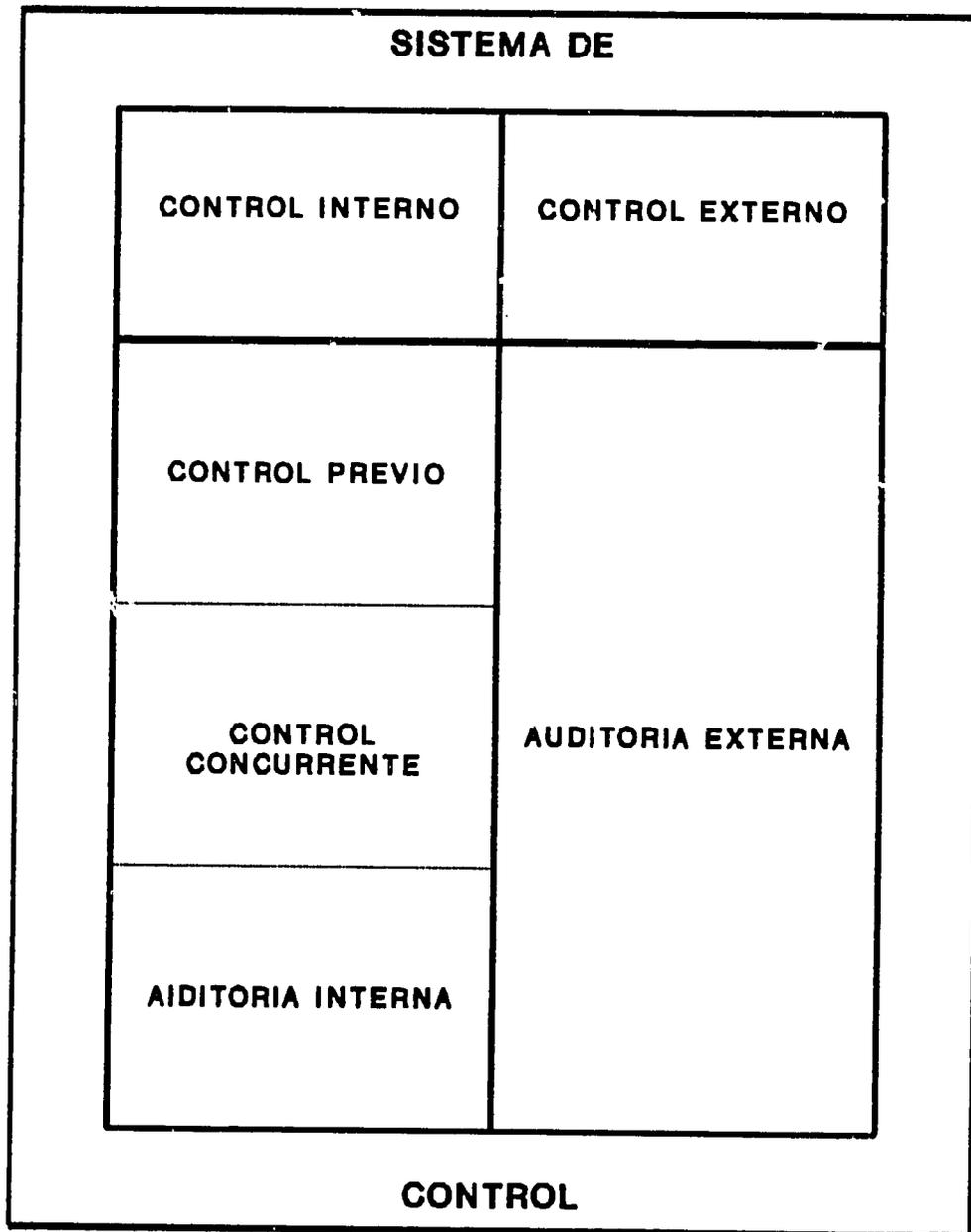


Por lo expuesto, el control es un sistema retroalimentador de la administración y de la gerencia y se concreta en un conjunto de actos y operaciones que tienen por objeto identificar la realidad, examinarla y compararla con un criterio o modelo preestablecido, para luego modificarla conforme a él.

El mecanismo técnico que evalúa el sistema de control es la auditoría, accionada por profesionales que no intervienen en las actividades u operaciones controladas.

Control es acepción genérica que comprende a la auditoría que es, en definitiva, una especie del mismo. Toda auditoría es control pero no todo control es auditoría. Véase gráfico No. 8.

LA AUDITORIA: PARTE DEL SISTEMA DE CONTROL



Son subsistemas componentes del sistema de control:

- o Por una parte, el control previo y concurrente y la auditoría interna (control interno posterior).
- o Por otra, la auditoría externa (control externo posterior).

Otra alternativa conceptúa al control interno como elemento propio de la administración financiera, pero no es la prevalente en América Latina.

El sistema de control impulsa el proceso administrativo, está presente ya no tan sólo en el presupuesto, la tesorería, el crédito público y la contabilidad, es decir, en el sistema de administración financiera, sino también en todos los demás sistemas adjetivos, y especialmente en los sistemas sustantivos.

El sistema de control cubre todas las operaciones y actividades de la totalidad de instituciones del sector público y, aún operaciones y actividades del sector privado realizadas con recursos del sector público. Una de las características del sistema es la descentralización operativa del control interno, la centralización normativa en su totalidad y la centralización de la auditoría externa.

El control en general ni la auditoría interna o externa son un fin en sí mismos sino medios para el perfeccionamiento de la actividad pública; su finalidad no se agota en el sólo examen de la realidad o del ser sino en la adecuación de la misma a su deber ser. Por lo tanto, la auditoría que no logra motivar a la mejora de la gestión, no es auditoría.

I. SUBSISTEMA DE CONTROL INTERNO

El subsistema de control interno se integra, como uno de los pilares, dentro del sistema de control y auditoría; está constituido por el conjunto de medidas y métodos adoptados y aplicados por cada institución en cumplimiento de sus ineludibles obligaciones gerenciales; y, tiene por

objeto salvaguardar los recursos, garantizar la confiabilidad y corrección de las operaciones y de la información, estimular la adhesión a las políticas y normas establecidas y, promover la economía y la eficiencia en el uso de los recursos y la efectividad en el logro de los resultados.

El rol gerencial se concentra en la obtención de los mejores resultados con los menores esfuerzos y recursos. Al efecto, adopta decisiones cuyo cumplimiento le es inexcusable verificar; el medio que posibilita esa verificación es el control interno.

Integran el subsistema de control interno los siguientes componentes: control previo, control concurrente y auditoría interna.

El control previo se aplica antes de que las operaciones se lleven a cabo o de que los actos administrativos queden en firme, para tutelar su corrección y pertinencia. Con igual finalidad se aplica el control concurrente, con simultaneidad a la ejecución de determinadas operaciones.

El control interno posterior se lleva a cabo mediante la auditoría interna, actividad profesional sujeta a normas de aceptación general, que mide la efectividad de los demás controles internos y alcanza su mejor expresión cuando recomienda mejoras a la administración y éstas se concretan.

El subsistema de control interno rige en todas las instituciones del sector público; se singulariza porque mientras el control interno previo y concurrente está inmerso en el proceso de las operaciones, la auditoría interna se practica por personal independiente que en modo alguno participa en aquellas.

II. SUBSISTEMA DE AUDITORIA EXTERNA

El subsistema de auditoría externa es el otro pilar que integra el sistema de control. Se define como el conjunto de actividades profesionales que se llevan a cabo con sujeción a normas, por parte de organismos totalmente ajenos e independientes de las entidades actoras de las operaciones. Tiene por finalidad posibilitar que los administradores den cuenta pública de su gestión oficial; examinarla objetivamente; emitir opinión calificada sobre la razonabilidad de los estados financieros, la eficiencia y economía en el uso de los recursos y la efectividad de los resultados; recomendar mejoras a la administración pública; y, verificar su aplicación.

Si bien las instituciones públicas y su información merecen credibilidad, la opinión pública y la sociedad en general están más garantizadas, seguras y confiadas cuando un órgano exógeno, imparcial e independiente, opina profesionalmente respecto de aquellas.

Son componentes de este subsistema la auditoría externa realizada por firmas independientes y la practicada por la institución superior de auditoría.

El subsistema de auditoría externa rige y se aplica en la totalidad institucional del sector público y a él concierne, no solamente los aspectos de regularidad y de legalidad de las operaciones, sino también la economía y eficiencia de las mismas y la efectividad de los resultados. En virtud del ámbito que le corresponde, la auditoría externa se practica por un equipo interdisciplinario especializado en auditoría sobre una muestra selectiva, representativa del universo de las operaciones. El equipo está dirigido por un profesional de la más amplia experiencia en la materia.

La vinculación entre el subsistema de control interno y el de auditoría externa es tan estrecha, que la amplitud y profundidad de éste, se halla en relación inversa a la calidad de aquel.

INTEGRACION DE LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y DE CONTROL

Consideraciones especiales merecen los sistemas de administración financiera y de control, entre otras, por las siguientes razones históricas:

- o Uno y otro son más antiguos que los demás sistemas adjetivos y tienen mayor desarrollo.
- o El sistema de control se aplicó en primer lugar y casi con exclusividad a los recursos financieros.
- o Las experiencias positivas recogidas posibilitaron su aplicación en los demás sistemas.

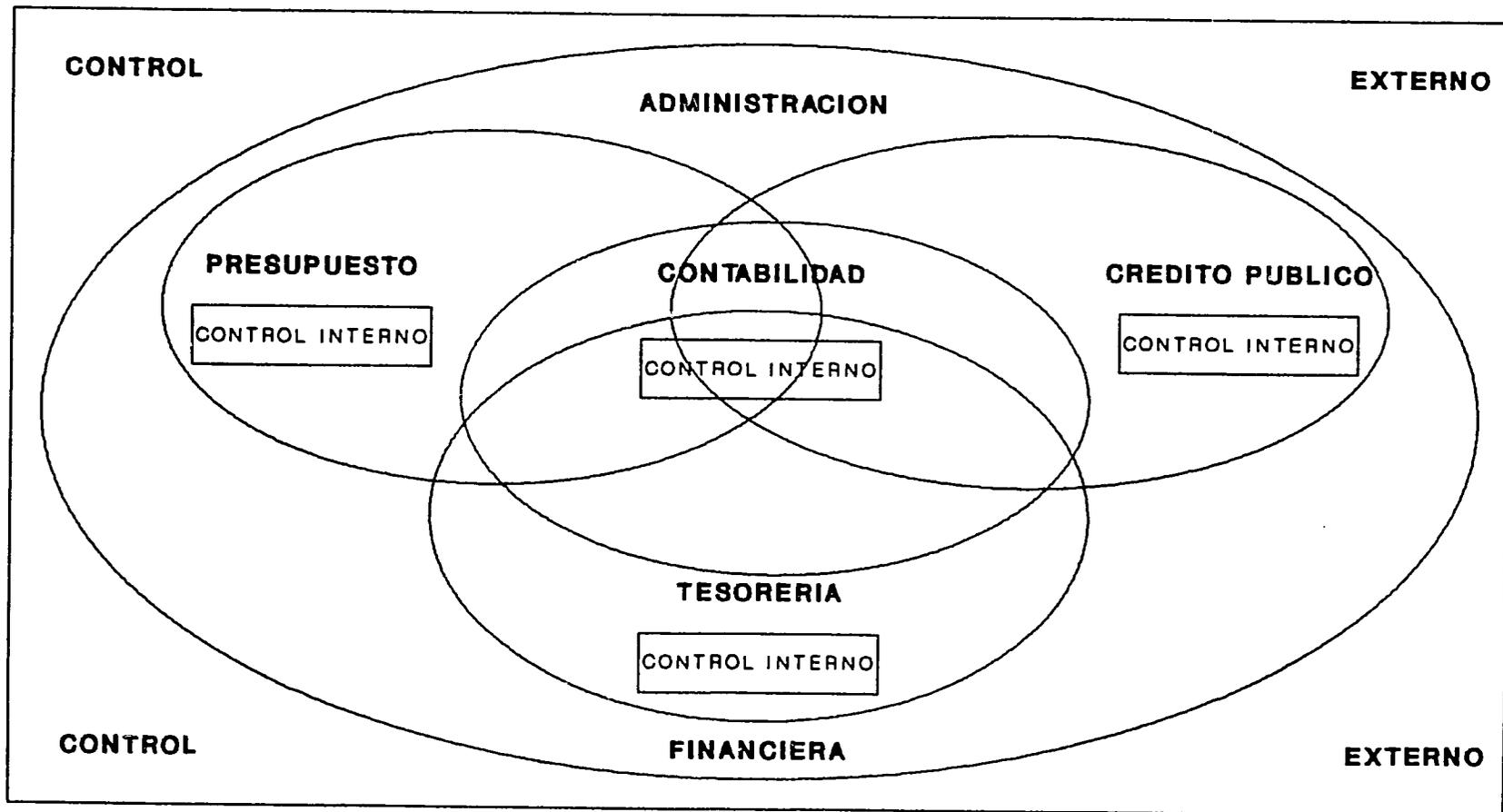
No obstante que en párrafos anteriores quedó establecida la individualidad propia de cada uno de los referidos sistemas, también se demostró que el control interno previo y concurrente está inmerso en y forma parte del proceso de las operaciones financieras, y es, por ende, el común denominador de ambos sistemas.

Además, la experiencia vivida especialmente en América Latina en las dos últimas décadas ha puesto en evidencia la íntima vinculación entre los sistemas de administración financiera y de control, a tal punto que la reforma y modernización unilateral de éste, no han tenido el éxito esperado, si no han ido simultáneamente acompañadas de reforma y modernización concomitantes del sistema de administración financiera.

Si la preocupación histórica por el control de los recursos financieros se explica por el grado de liquidez que éstos tienen, a ella debe agregarse hoy el deterioro de los valores éticos y morales y la existencia de inúmeras formas de fraude y corrupción administrativa, que hacen aún más prioritaria su protección a través de técnicas y mecanismos idóneos de administración y control.

Estas razones han tornado imperativa la integración del sistema de administración financiera con el de control, propuesta en este documento, como el SISTEMA INTEGRADO MODELO DE ADMINISTRACION FINANCIERA, CONTROL Y AUDITORIA PARA AMERICA LATINA , "SIMAFAL", que se presenta en el gráfico No. 9.

**SISTEMA INTEGRADO MODELO DE ADMINISTRACION FINANCIERA,
CONTROL Y AUDITORIA PARA AMERICA LATINA
"SIMAFAL"**



ELEMENTOS COMUNES PARA EL FUNCIONAMIENTO DE
LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACION FINANCIERA
Y DE CONTROL

Planteada la necesidad de integración de los sistemas y explicados los objetivos, concepto, componentes, características y ámbito que los individualizan, es procedente examinar sus elementos comunes más importantes que, igualmente, son aplicables a toda la administración pública, a saber:

- o Régimen jurídico.
- o Organización.
- o Recursos humanos.
- o Información.

I. REGIMEN JURIDICO

La aplicación del principio de legalidad que preside la vida de la administración pública se sustenta en un ordenamiento jurídico básico, claro, sencillo, congruente, armónico y jerárquico.

La satisfacción de esta necesidad se logra con la preparación, aprobación y expedición de una Ley Orgánica compilada en un "Código de Administración Financiera y Control del Sector Público" que, supeditado al precepto constitucional, cuenta con los atributos mencionados, integra los sistemas componentes propuestos en este modelo y los vincula con los demás sistemas adjetivos, a fin de que la administración financiera y su control sean instrumentos eficaces al servicio del funcionamiento de los sistemas sustantivos del Estado.

La base legal aludida contiene, fundamentalmente, aspectos doctrinarios y principistas referidos a presupuesto, tesorería, crédito público, contabilidad, control y auditoría, característica que le confiere relativa

permanencia, torna innecesaria su frecuente y fragmentaria modificación y hace posible su vigencia y aplicación obligatoria en todas las entidades y organismos que, según el modelo conceptual, comprenden los sistemas institucionales del sector público.

La reglamentación y demás instrumentos normativos secundarios, dada su categoría subalterna, se expiden por órganos institucionales de menor jerarquía. Esta modalidad confiere a los sistemas un grado de adaptabilidad a las particulares exigencias y necesidades de las instituciones y permite la incorporación de nuevas tecnologías, a medida que éstas se hacen presentes en el campo de lo financiero y del control.

Empero, la mejora y modernización de la administración financiera y del control, no exigen como prerequisite la adecuación del ordenamiento jurídico; pues, siempre se pueden iniciar mejoras enmarcadas en la normatividad vigente.

II. ORGANIZACION

Sin embargo de que el vocablo organización tiene un contenido amplio y abarcador, en este apartado se entiende referido a la estructura administrativa y a las atribuciones, competencias y funciones de los órganos de la administración financiera y del control.

Como ya quedó anotado, elemento consustancial a todo sistema es el "regulador", que coordina y orienta todo, que gobierna el sistema. Ello implica la necesidad de que, tanto el sistema de administración financiera como el de control cuenten con su pertinente "núcleo gobernante".

Si bien es posible establecer el núcleo gobernante de un sistema dentro de cualquier estructura organizacional, es mucho más probable que funcione mejor, si cada uno de los elementos o componentes del sistema se halla atribuido a la competencia de una sola unidad de mando.

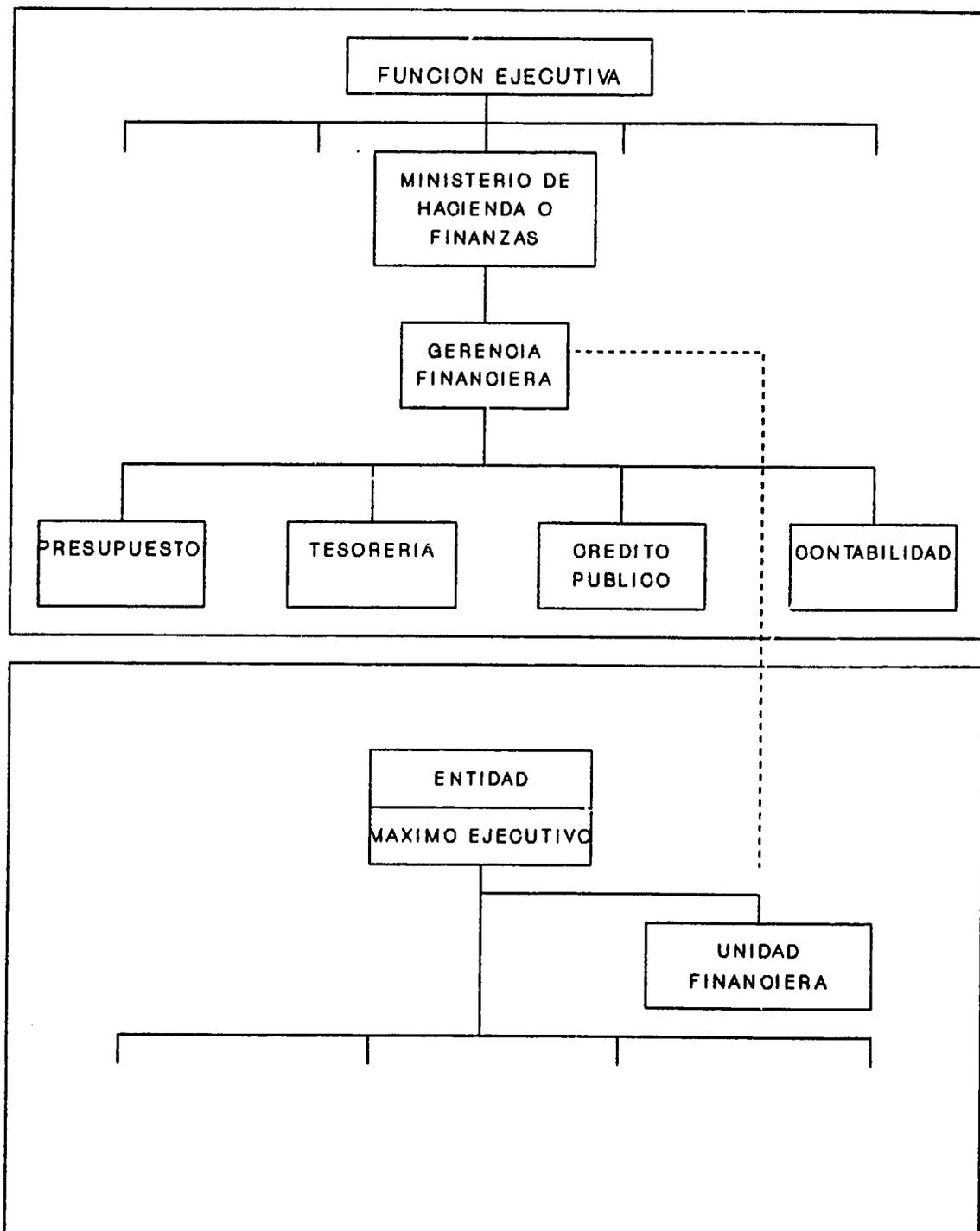
A. Organización para el sistema de administración financiera

La responsabilidad central por el funcionamiento del sistema de administración financiera del Estado recae en el Jefe de la Función Ejecutiva y en el Ministerio de Hacienda o Finanzas. Por consiguiente, la rectoría de este sistema corresponde a quien en el nivel central asume la responsabilidad de conducirlo.

Para ello el Ministerio cuenta, bajo una jefatura común, con órganos centrales rectores de los subsistemas de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad, a los cuales compete legalmente emitir políticas, normas y directrices que coordinan a los diferentes elementos, cualquiera sea el nivel institucional en que se encuentren.

En el ámbito de los sistemas institucionales, la responsabilidad por el funcionamiento de la administración financiera de cada entidad y organismo radica en su principal ejecutivo y en su correspondiente unidad financiera que, igual que en el nivel central, cuenta también con sus subunidades de presupuesto, tesorería, crédito público y contabilidad. Responsabilidad de éstas es el cumplimiento y aplicación de las políticas, normas y directrices emanadas de los precitados órganos centrales rectores. Véase el gráfico No. 10.

ORGANIZACION ESTRUCTURAL DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA



Complementariamente, cada entidad y organismo es responsable por el diseño y aplicación de procedimientos operativos que, en consonancia con las políticas, normas y directrices generales, recogen sus particulares necesidades gerenciales en los pertinentes manuales e instructivos.

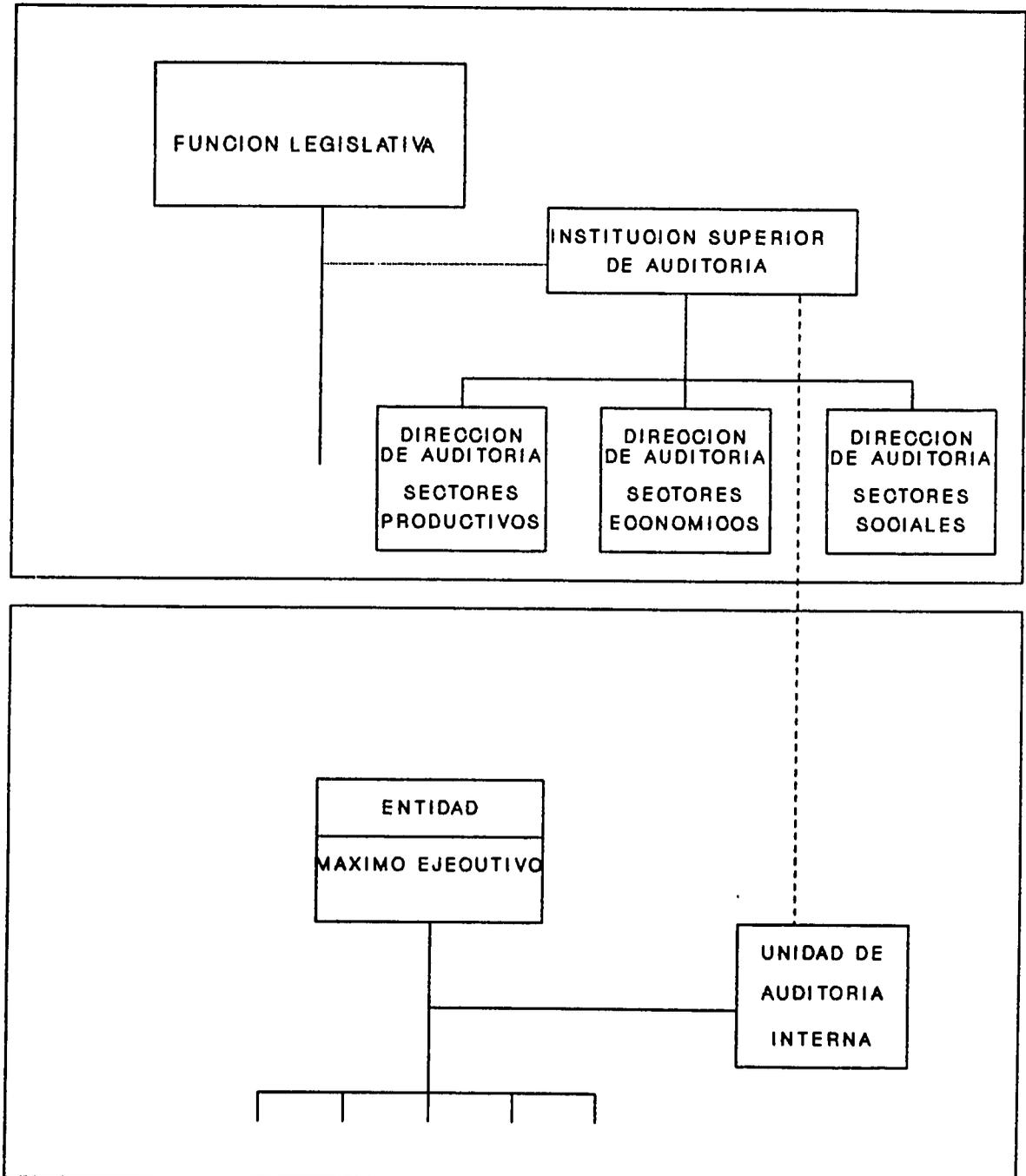
B. Organización para el sistema de control

La responsabilidad por el funcionamiento del sistema de control es compartida entre la administración actora, a la que compete el control interno gerencial, y una institución superior de auditoría independiente que responde ante la Función Legislativa y a cuyo cargo se halla la normatividad del control interno y el ejercicio del control externo.

Desde la división de funciones del Estado y la adscripción a cada una de ellas de facultades y competencias privativas, el control de la administración pública se halla atribuido a la Función Legislativa, característica constante en la democracia occidental. Ello es así porque se entiende que en esa Función del Estado se encarna, por antonomasia, la representación de la soberanía popular.

Dado que en los actos de la Función Legislativa hay un substracto político cuyo interés puede hacerle perder objetividad, el ordenamiento jurídico ha previsto la creación y funcionamiento de organismos autónomos y técnicos responsables ante esa Función, a los cuales atribuye el control profesional independiente, denominados genéricamente instituciones superiores de auditoría. Véase gráfico No. 11.

ORGANIZACION ESTRUCTURAL DEL SISTEMA DE CONTROL



A ellos corresponde la rectoría central del sistema de control y, por ende, la facultad de expedir políticas y normas de carácter secundario de aplicación general y obligatoria.

La necesidad de examinar en su conjunto cada área de la actividad pública y de lograr especialización funcional, exigen que la organización interna de las instituciones superiores de auditoría tenga en consideración la departamentalización sectorial.

Por su parte, cada entidad y organismo es responsable de emitir y aplicar sus particulares normas y procedimientos de control interno, en consonancia con las políticas y normas de carácter general y, de dar cumplimiento a las recomendaciones de auditoría.

III. RECURSOS HUMANOS

La aplicación práctica del modelo conceptual propuesto depende directamente de la calidad y de la idoneidad profesional y ética de los recursos humanos que se asignan para el efecto.

La administración financiera y el control son actividades cada vez más especializadas y requieren el concurso de grupos interdisciplinarios de la más amplia gama profesional, que integren verdaderos equipos de trabajo identificados por una mística especial y motivación común.

A la preparación profesional se aúna la calidad moral, la honradez a prueba de ocasión y la convicción de que la gestión pública sólo es, en esencia, servicio a la comunidad.

Tres condicionantes coadyuvan a la disponibilidad de recursos humanos de las características mencionadas:

- o Aplicación de un sistema de carrera administrativa y profesional sustentada en el mérito y, retribución que posibilite vivir con dignidad.

- o Capacitación especializada en servicio, dentro de las más altas exigencias de desarrollo profesional.
- o Concientización y motivación permanentes para la observancia de los más estrictos códigos éticos y morales.

IV. INFORMACION

Desde el punto de vista de la administración, la información está llamada a dar a conocer en todo momento la realidad y los factores que la condicionan; sirve y constituye el soporte imprescindible del proceso decisorio que tiende a modificar esa realidad o adaptarla y orientarla a los objetivos o metas institucionales.

Características principales de la información requerida a los fines de la administración financiera y el control son las siguientes:

- o Confiabilidad que ofrezca certeza de los datos, hechos y cifras.
- o Integridad que cubra la totalidad de las operaciones y sus incidencias.
- o Verificabilidad que permita chequear la veracidad de las operaciones.
- o Objetividad que refleje la realidad.
- o Oportunidad que permita llegar a tiempo al conocimiento de las operaciones.
- o Utilidad que sirva para la adopción de decisiones.
- o Transparencia que nada deje indebidamente oculto.

La información financiera es producto del subsistema de contabilidad y ofrece mayor seguridad, dado el rigor metodológico que ésta emplea; la información no financiera o administrativa, dentro de lo posible debe compatibilizarse con la financiera.

Prever, obtener y producir información de tales atributos sólo es posible mediante el diseño e implantación de un plan maestro de información,

tanto más necesario cuanto que de su buen funcionamiento depende la posibilidad de efectuar cambios normativos, organizacionales, técnicos, de recursos humanos y materiales y, principalmente, de lograr aciertos.

La utilización de las herramientas informáticas facilitan en gran medida esa labor, aunque no son ellas requisito indispensable para el funcionamiento de los sistemas de administración financiera y de control.

CONCLUSIONES

Como corolario del diseño conceptual que aquí se propone, se desprenden, a modo de conclusiones los aspectos medulares que destacan en él:

- o Conceptualización de la administración financiera y del control con el enfoque de la Teoría General de Sistemas, que posibilita su consideración como conjuntos integrados entre sí.
- o Ubicación del sistema de administración financiera bajo la dependencia de una jefatura común en la Función Ejecutiva, dentro de un Ministerio de Hacienda o Finanzas.
- o Definición del control interno como una de las responsabilidades gerenciales en el ámbito del sector público y, asignación de facultades para el ejercicio exclusivo de la auditoría externa a un organismo técnico y autónomo, independiente de las operaciones y entidades sujetas a examen, responsable ante la Función Legislativa.
- o Difusión, con la mayor amplitud posible, de la necesidad de preservar la probidad y honradez en el ejercicio de la función pública y de combatir, por todos los medios al alcance, el fraude y la corrupción administrativa.

Finalmente, la aplicación del diseño conceptual exige de la burocracia pública coordinación, armonización, motivación, comunicación y colaboración, elementos sin los cuales ningún proceso de cambio es posible y menos el de la trascendencia y dimensiones del que se propone.

Todo ello desemboca en la necesidad ineludible de formular una estrategia de implantación que, superando todos los obstáculos, señale el camino que se debe transitar con ese objeto.