

## LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y DE CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO NACIONAL

*Por Antonio Paz*

En la Secretaría de Hacienda de la Nación, a partir de la sanción de la ley 24.156, denominada de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, profesionales de la Oficina Nacional de Presupuesto fueron diseñando, a través del tiempo, diapositivas que sirvieran de soporte a la capacitación del personal de la Administración Nacional, en lo atinente a la aplicación de dicha norma. Al respecto, se tomó como columna vertebral de las tareas a encarar al denominado ciclo o circuito presupuestario, constituido por distintas fases o etapas. Las mismas están compuestas por la formulación, discusión y aprobación de la Ley de Presupuesto, su ejecución y, finalmente, por el control y evaluación de los recursos utilizados, durante y al final del ejercicio financiero.

Para la mencionada capacitación, realizada en reparticiones del Estado (nacionales y provinciales), en universidades e instituciones privadas especializadas en economía y aspectos fiscales, se fueron elaborando diapositivas agrupadas por temas, con el fin de facilitar las exposiciones de docentes, capacitadores y participantes en cursos, talleres y actividades de divulgación de las materias que conforman la Administración Financiera.

La forma flexible, modular, de presentación permite adaptar el contenido de los distintos capítulos a las características y necesidades de las instituciones y personas destinatarias de las actividades de formación y actualización teórica y práctica.

El material ha sido preparado a partir de aspectos generales de la materia y se desarrolla analíticamente, en mayor o menor medida, de acuerdo a las características de cada tema.

Los datos cuantitativos son mínimos y de carácter didáctico, lo que no obsta para que en los cursos y talleres se analice y discuta la información real en los casos en que se estime conveniente para el cumplimiento de los objetivos de cada actividad.

Cabe destacar que la información se actualiza de conformidad con las normas que se van dictando a través del tiempo. Por ejemplo: la sanción y reformas de la Ley de Responsabilidad Fiscal, leyes de Presupuesto, Decretos, Decisiones Administrativas, etcétera.

El material que se presenta en esta publicación se divide en dos grupos: a) Sistemas de Administración Financiera y Control (excepto Presupuesto) y b) Sistema Presupuestario.

El primer conjunto (archivo), es una síntesis de la ley 24.156, en la que se reflejan los sistemas de Crédito Público, Tesorería y Contabilidad Gubernamental, además de los sistemas de Control, interno y externo, del Sector Público Nacional (49 diapositivas).

Con respecto al archivo del Sistema Presupuestario (396 diapositivas), el desarrollo es mayor al primero, es más detallado y aborda los siguientes puntos:

- las funciones, principios y reglas del Presupuesto
- normas jurídicas relativas al Sistema de Presupuesto
- clasificaciones presupuestarias
- técnicas (Presupuesto por Programas y otras técnicas, sin incluir al Presupuesto orientado a Resultados, motivo de otro conjunto de diapositivas, no incluidas en este trabajo).
- Presupuesto plurianual
- formulación del Presupuesto
- proyecto de ley de Presupuesto
- Ley de Presupuesto

- distribución administrativa de la Ley de Presupuesto
- modificaciones presupuestarias
- programación de la ejecución del Presupuesto
- evaluación presupuestaria.

Por último, cabe añadir que el trabajo se basa en bibliografía actualizada que, en gran medida, y no exclusivamente, puede observarse en la página web de la Secretaría de Hacienda de la Nación.

## **ESTRUCTURA DE LA LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y DE CONTROL**

### **SISTEMAS DE:**

- ✓ **ADMINISTRACIÓN FINANCIERA**
- ✓ **PRESUPUESTO**
- ✓ **CRÉDITO PÚBLICO**
- ✓ **TESORERÍA**
- ✓ **CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL**

### **CONTROL:**

- ✓ **CONTROL INTERNO**
- ✓ **CONTROL EXTERNO**

## **Sistema de Crédito Público**

### **CONSTITUCIÓN NACIONAL:**

*Art. 4º: «El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación...y de los empréstitos y operaciones que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional».*

**Art. 75:** Corresponde al Congreso:

**Inc. 4.** Contraer empréstitos sobre el crédito de la Nación.

**Inc. 7.** Arreglar el pago de la deuda interior y exterior de la Nación.

Puntos principales en la Ley N° 24.156 (LAF):

**Crédito Público:**

- Capacidad que tiene el Estado para endeudarse y captar medios de financiamiento para:
  - ✓ realizar inversiones reproductivas
  - ✓ casos de evidente necesidad nacional
  - ✓ reestructurar su organización
  - ✓ refinanciar sus pasivos, incluyendo los intereses respectivos
- No se pueden realizar operaciones de Crédito Público para financiar gastos operativos (gastos de consumo en la clasificación económica)

**OPERACIONES DE CP = DEUDA PÚBLICA**

**ORIGEN E INSTRUMENTOS DE LA DEUDA PÚBLICA:**

- emisión de títulos, bonos u obligaciones de largo y mediano plazo, constitutivos de empréstitos.
- emisión y colocación de Letras del Tesoro, cuyo vencimiento supere el ejercicio financiero.
- contratación de préstamos con instituciones financieras.
- contratación de obras, servicios o adquisiciones cuyo pago total o parcial se realice en el transcurso de más de un ejercicio financiero, siempre y cuando los conceptos que se financien se hayan devengado anteriormente.
- otorgamiento de avales, fianzas y garantías, cuyo vencimiento supere el período del ejercicio financiero
- consolidación, conversión y renegociación de otras deudas.

## CLASIFICACIONES DE DEUDA PÚBLICA

- **Interna:** contraída con personas físicas o jurídicas, residentes o domiciliadas en la República Argentina y cuyo pago puede ser exigible dentro del territorio nacional.
- **Externa:** contraída con otro Estado u organismo internacional o con cualquier persona física o jurídica sin residencia o domicilio en la República Argentina y cuyo pago puede ser exigible fuera de su territorio.
- **Directa de la Administración Central:** es la asumida por la misma en su carácter de deudor principal.
- **Indirecta de la Administración Central:** es la constituida por cualquier persona física o jurídica, pública o privada, distinta de la misma, pero que cuenta con su aval, fianza o garantía (por ejemplo: hipotecas y prendas).

## Reglamentación del art. 58 de la LAF:

- Al solo efecto de la registración y contabilización, la deuda pública y las Letras del Tesoro, se pueden registrar como:
  - Deuda en moneda nacional (moneda de curso legal, con personas físicas o jurídicas domiciliadas o no en la República Argentina, cuyo pago sea exigible dentro o fuera del territorio nacional).
  - Deuda en moneda extranjera (con otro Estado u organismo internacional o con cualquier persona física o jurídica, domiciliada o no en la República Argentina y cuyo pago sea exigible dentro o fuera del territorio nacional).

## Reglamentación del art. 58 de la LAF (continuación)

- Títulos, bonos, obligaciones de largo y mediano plazo o Letras del Tesoro:
  - Deuda interna: colocaciones a las que les sea aplicable la ley argentina.
  - Deuda externa: aquella cuya jurisdicción o ley aplicable no sea la ley argentina.

## SERVICIO DE LA DEUDA PÚBLICA

- Amortización del capital.
- Pagos de intereses, comisiones y otros cargos que eventualmente se convengan en las operaciones de crédito público.
- Los presupuestos de las entidades del Sector Público Nacional deben formularse previendo los créditos de la deuda pública.
- Incumplimiento en el pago de la deuda: el Poder Ejecutivo Nacional puede debitar el monto del servicio en las cuentas bancarias de las entidades deudoras.

- **AVAL:** es una **garantía** por la que el Estado Nacional se obliga accesoriamente para el cumplimiento de una obligación crediticia contraída por una entidad pública, privada o mixta. La obligación del avalista es de carácter objetivo. Garantiza el pago de una deuda y no de la persona del deudor como en el caso de la FIANZA.  
El acreedor podrá accionar contra el deudor principal o contra el avalista, directamente.
- **FIANZA:** si el **deudor principal** incumple, el acreedor – en el contrato de fianza- no podrá exigir su crédito al fiador hasta tanto no haya accionado contra los bienes del principal obligado.

## REQUISITO PARA:

- **AVALES, FIANZAS O GARANTÍAS:**

LEYES ESPECÍFICAS

Excepto en el caso de que se otorguen por instituciones públicas financieras.



## LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA ARTÍCULO 60

### OPERACIONES DE DEUDA PÚBLICA

- Ley de Presupuesto General
- Leyes específicas
- EXCEPCIÓN: operaciones de crédito público que formalice el PEN, con los organismos financieros internacionales de los que la Nación forme parte.

## ÓRGANO RECTOR OFICINA NACIONAL DE CRÉDITO PÚBLICO

- Misión:  
programación, utilización y control de los medios de pago que obtenga mediante operaciones de crédito público.
- Competencia:
  - ✓ participar en la formulación de los aspectos crediticios de la política financiera.
  - ✓ organizar el sistema de información sobre el mercado de capitales de crédito.
  - ✓ coordinar las ofertas de financiamiento recibidas por el SPN.

- **COMPETENCIA (continuación)**

- ✓ normalizar los procedimientos de emisión, colocación y rescate de empréstitos, negociación y amortización de préstamos en todo el ámbito del SPN.
- ✓ organizar el sistema de apoyo y orientación a las negociaciones que se realicen para emitir empréstitos o contratar préstamos e intervenir en las mismas.
- ✓ fiscalizar que los medios de financiamiento obtenidos mediante operaciones de crédito público se apliquen a sus fines específicos.
- ✓ mantener un registro actualizado sobre endeudamiento público.
- ✓ establecer las estimaciones y proyecciones presupuestarias del servicio de la deuda pública y supervisar su cumplimiento.

## Sistema de Tesorería

Compuesto por órganos, normas y procedimientos que intervienen en:

- La recaudación de los ingresos.
- Los pagos del sector público nacional (la recaudación y los pagos configuran el flujo de fondos).
- La custodia de disponibilidades.

## ÓRGANO RECTOR TESORERÍA GENERAL DE LA NACIÓN

### Funciones:

- ✓ participar en la formulación de los aspectos monetarios de la política financiera
- ✓ programar la ejecución del presupuesto
- ✓ programar el flujo de fondos de la administración nacional
- ✓ conformar presupuestos de caja de los OD
- ✓ administrar el sistema de caja único o fondo unificado de la Administración Nacional

### ■ **Funciones** (continuación)

- ✓ emitir Letras del Tesoro.
- ✓ supervisión técnica de las tesorerías del sector público nacional.
- ✓ elaborar el presupuesto de caja.
- ✓ coordinar con el BCRA la administración de la liquidez (políticas sobre mantenimiento y utilización de los saldos de caja).
- ✓ opinar sobre inversiones temporales de fondos del sector público nacional.
- ✓ custodiar títulos y valores.

## Sistema de Contabilidad Gubernamental

Integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos utilizados para:

- ✓ recopilar
- ✓ valorar
- ✓ procesar
- ✓ exponer hechos económicos que afecten o puedan afectar el patrimonio de las entidades públicas

## Objetivos del sistema de contabilidad gubernamental:

- ✓ registrar
- ✓ procesar y producir información financiera
- ✓ presentar información contable y documentación
- ✓ integración de información económica al sistema de cuentas nacionales

## **Características del sistema de contabilidad gubernamental**

- ✓ común, único, uniforme y aplicable
- ✓ integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de cada entidad
- ✓ ejecución presupuestaria, movimientos y situación del Tesoro
- ✓ variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas
- ✓ costos
- ✓ principios y normas de contabilidad de aceptación general

## **ÓRGANO RECTOR CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN**

### **COMPETENCIA:**

- ✓ dictar normas de contabilidad
- ✓ metodología contable a aplicar
- ✓ características de los estados contables financieros
- ✓ asesoramiento y asistencia técnica
- ✓ coordinar el registro contable primario
- ✓ contabilidad general de la AC – ajuste y cierre
- ✓ producir estados contable – financieros

- ✓ administrar el sistema de administración financiera para conocer:
  - gestión financiera, de caja y patrimonial
  - resultados operativo, económico y financiero de la administración central, de cada OD y del SPN
- ✓ elaborar cuentas económicas de acuerdo a sistema de cuentas nacionales
- ✓ preparar la cuenta de inversión
- ✓ mantener el archivo general de documentación financiera de la Administración Nacional
- ✓ organizar y mantener el sistema permanente de compensación de deudas intergubernamentales

**PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS  
Y NORMAS DE CONTABILIDAD  
PARA EL SECTOR PÚBLICO NACIONAL**

- ámbito de aplicación
- postulado básico
- equidad
- principios de contabilidad
- ente
- ente en actividad
- ejercicio contable
- bienes económicos
- reconocimiento de las transacciones
- moneda de cuenta
- valuación al costo
- exposición
- universalidad
- importancia relativa
- uniformidad
- criterio de prudencia

## CUENTA DE INVERSIÓN

### CONTENIDO:

- Estados de ejecución del presupuesto de la Administración Nacional
- Estados de movimientos y situación del Tesoro de la Administración Central.
- Tesoro de la Administración Central.
- Estado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta.
- Estados contable-financieros de la Administración Central.
- Resultados operativos, económicos y financieros.
- Comentarios sobre:
  - Objetivos y metas previstos en el presupuesto
  - Costos e indicadores de eficiencia
  - Gestión financiera del SPN

## CONTROL

- Normas jurídicas:
  - Constitución Nacional
  - Ley 24.156
  - Resolución AGN 145/93
  - Resolución SIGEN 172/14

## CONSTITUCIÓN NACIONAL

### ■ AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Art. 85.- El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.

## CONSTITUCIÓN NACIONAL (art. 85, continuación)

- El examen y la opinión del PL sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en dictámenes de la Auditoría General de la Nación (organismo de asistencia técnica del Congreso, integrado del modo establecido por ley que reglamente su creación y funcionamiento).



## CONSTITUCIÓN NACIONAL (art. 85, continuación)

- El Presidente de la AGN es designado o propuesto por el partido político de la oposición con mayor número de legisladores en el Congreso

## CONSTITUCIÓN NACIONAL (art. 85, continuación)

- La AGN 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. Intervendrá en el trámite de APROBACIÓN o RECHAZO de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

## LOS SISTEMAS DE CONTROL EN LA LEY 24.156

- CONTROL INTERNO (artículos 96 a 115)
- CONTROL EXTERNO (artículos 115 a 131)
  - Capítulo I: Auditoría General de la Nación
  - Capítulo II: Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas
  - Capítulo III: De la responsabilidad

## SISTEMA DE AUDITORÍA INTERNA

NORMAS DE AUDITORÍA INTERNA:

RESOLUCIÓN DE LA SIGEN N° 172/14

## SISTEMA DE AUDITORÍA EXTERNA

NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA

RESOLUCIÓN DE LA AGN n° 145/93

### **NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA (Resolución AGN 145/93)**

- **CONCEPTO**
- **OBJETIVOS**
- **ÁMBITO DE APLICACIÓN**
- **OPORTUNIDAD**

## **NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR:**

- **INDEPENDENCIA DE CRITERIO**  
Casos de excusación
- **CAPACIDAD**
- **DEBIDO CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL**
- **SECRETO PROFESIONAL**

## **NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DEL AUDITOR PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍAS:**

- Planificación institucional
- Planificación específica
- Desarrollo del objetivo de auditoría
- Estudio del ente a auditar
- Relevamiento de control interno
- Determinación de la importancia relativa, significatividad y riesgo
- Determinación de los procedimientos a aplicar
- Recursos a comprometer
- Programas de auditoría
- Autorización de los programas de auditoría por parte de los niveles correspondientes
- Control de la ejecución de lo planeado
- Desvíos con relación a lo planificado y su autorización

## **EVIDENCIA:**

### **Características de la evidencia:**

- Suficiente
- Competente
- Pertinente

### **Tipos de evidencia:**

- Física
- Documental
- Testimonial
- Analítica

### **Clasificación particular de la evidencia de auditoría:**

- Evidencia de control
- Evidencia sustantiva

### **Papeles de trabajo:**

- Titularidad de los papeles de trabajo
- Requisitos
- Contenido
- Archivos

## **CONCLUSIONES:**

### **Informes:**

- Contenido
- Oportunidad
- Recomendaciones
- Irregularidades
- Responsabilidad
- Supervisión de colaboradores
- Control de calidad

### **Tipos de Auditorías Externas:**

- Auditoría Financiera
- Auditoría de Gestión

## **NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORÍA FINANCIERA:**

### **CLASES DE AUDITORÍA FINANCIERA:**

- Auditoría de estados financieros
- Auditoría de asuntos financieros en particular

### **PLANIFICACIÓN ESPECÍFICA**

## **PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS Y DE CUMPLIMIENTO:**

- Relevamiento y evaluación del control interno
- Procedimientos sustantivos
- Cotejo de los estados financieros con los registros de contabilidad
- Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria
- Inspecciones oculares
- Obtención de confirmaciones directas con terceros
- Comprobaciones matemáticas
- Revisiones conceptuales
- Comprobación de información relacionada
- Comprobaciones globales de razonabilidad
- Examen de documentos importantes
- Preguntas a funcionarios y empleados del ente
- Obtención de una confirmación escrita de los responsables del ente de las explicaciones e informaciones suministradas
- Procedimientos para detectar irregularidades

## **EVIDENCIA**

### **CONCLUSIONES:**

#### **Informes**

##### **Tipos de informes**

##### **Sobre los estados contables:**

**Informe breve**

**Informe extenso**

**Informe de revisión limitada**

**Aseveraciones formales**

**Informes sobre juicios específicos**

### **Tipos de opinión:**

**Opinión favorable sin salvedades**

**Opinión favorable con salvedades**

#### **Salvedades:**

**Determinadas**

**Indeterminadas**

**Limitaciones al alcance**

**Cuestiones de valuación**

**Incertidumbre sobre la ocurrencia de hechos  
futuros**

**Falta de exposición de la información**

**Falta de uniformidad**

**Opinión adversa**

**Abstención de opinión**

**Opinión parcial**

**Oportunidad de la emisión de los estados  
financieros**

## **CLASES O TIPOS DE AUDITORÍAS DE GESTIÓN**

Auditoría de economía y eficiencia

Auditoría de eficacia

### **DEFINICIÓN DE TÉRMINOS**

#### **OBJETIVOS**

#### **PLANIFICACIÓN ESPECÍFICA**

Objetivos del trabajo de auditoría

Alcanzable

Específico

Apropiado

Comunicable

Estudio del ente a auditar

Estudio de leyes, reglamentos y manuales de procedimientos aplicables a la entidad o actividad auditada

Recursos aplicables

Alcance del trabajo de auditoría de gestión

El cronograma de acción

## **PROCEDIMIENTOS**

Control interno

Relevamiento de indicadores

Los indicadores deberán ser seleccionados, construidos ponderados sobre la base de:

Disponibilidad de datos

Calidad de los datos

Comparabilidad

Validez

Pertinencia

Sensibilidad

Oportunidad

Costo

### **EVIDENCIA**

### **CONCLUSIONES**

Informes