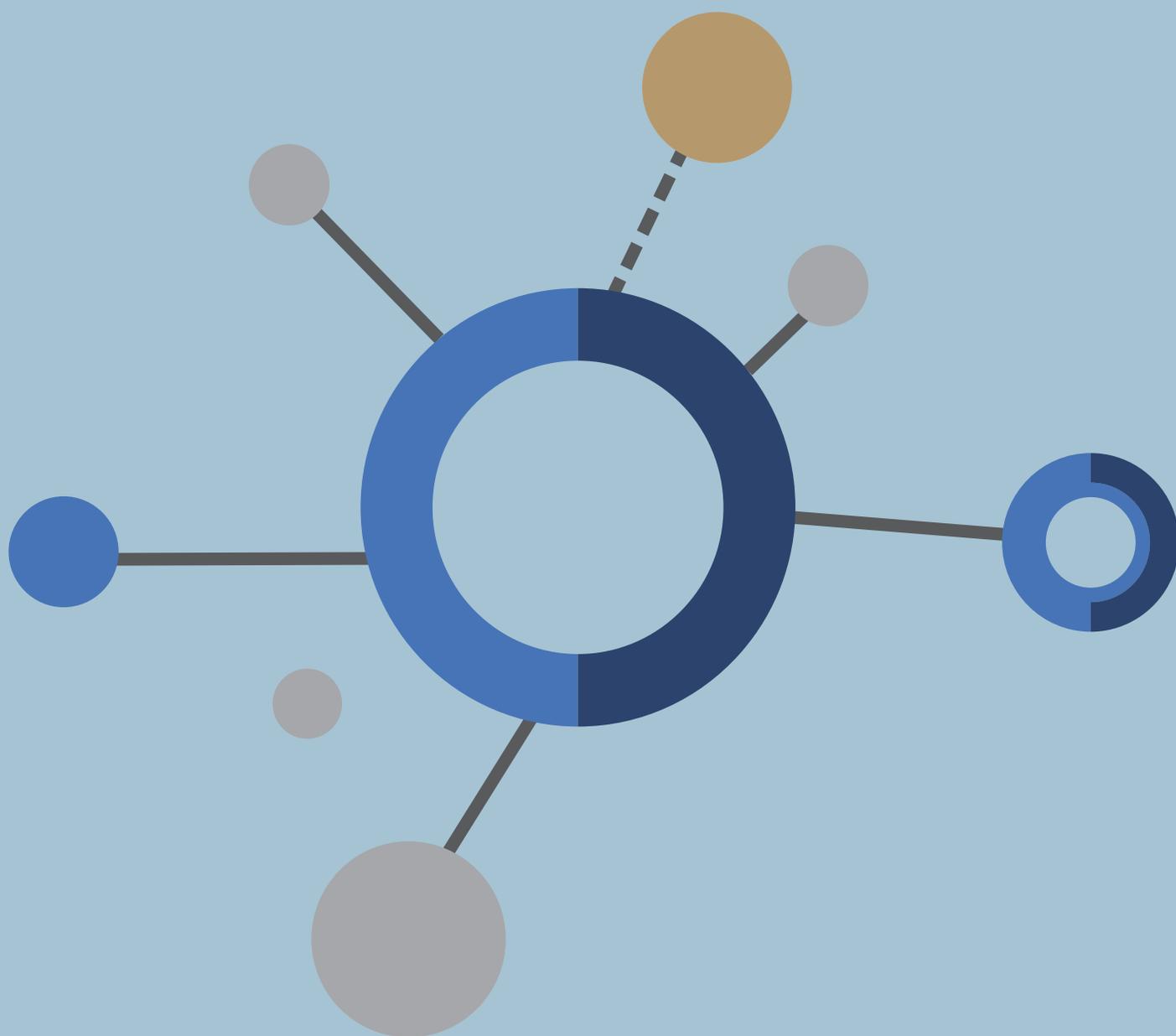


CONTROL INTERNO EN MUNICIPIOS DE MISIONES ANÁLISIS NORMATIVO

Ana María Czubarski
Letizia Mariel Paprocki
Alejandra María Lorena Ramírez
Mariana Villamayor Nercolini



Control interno en municipios de Misiones : análisis normativo / Ana María Czubarski ... [et al.]. - 1a ed . - Posadas : Universidad Nacional de Misiones , 2020.

Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online

ISBN 978-950-766-168-6

1. Administración Municipal. 2. Análisis Económico. 3. Control Interno. I. Czubarski, Ana María.

CDD 330.982

ÍNDICE

ÍNDICE.....	2
ÍNDICE DE TABLAS.....	4
ÍNDICE DE ILUSTRACIONES.....	5
Presentación.....	6
Introducción.....	6
CAPITULO 1 - EL CONTROL INTERNO COMO HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN.....	9
Importancia del control interno.....	15
Control interno en la nueva concepción de gestión pública.....	17
Responsabilidad de la autoridad superior.....	25
Condiciones necesarias para un adecuado control interno.....	27
Informe COSO.....	28
Informe COCO.....	35
Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano.....	39
Modelo conceptual ACC.....	39
Qué no comprende el control interno.....	42
CAPITULO 2 - RELEVAMIENTO DE INTERVENCIONES Y ESTUDIOS EN MATERIA DE CONTROL INTERNO.....	44
Relevamiento de experiencias y estudios de aplicación de control interno analizados por caso en los órdenes nacional, provincial y municipal.....	44
Estudios de control interno llevados adelante por organismos de orden nacional.....	45
Estudio de control interno en el Sector Público Federal de México.....	45
Normas de la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador.....	46

Normas Generales de Control Interno de la Contraloría General de la República de Venezuela	49
Marco conceptual de Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú	50
Modelo Estándar de Control Interno para entidades del Estado de Colombia	55
Estudios de control interno en el orden provincial	60
Estudio de control comparado entre la administración nacional y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	60
Estudio de control interno en la Provincia de Rio Negro	63
Estudio del sistema de control interno en la Provincia de Tierra del Fuego.....	65
Normas y experiencias de control interno en Municipios	66
Guía de control interno municipal dictada por el Estado de Veracruz, México	66
Estudios de control interno en Municipios de Perú y Chile	71
Iniciativas en Municipios de Colombia y México	75
Estudios referidos a Municipios de la Argentina.....	76
Modelo de administración transparente aplicable a Municipios	79
Análisis del relevamiento de experiencias y estudios de aplicación de control interno.....	80
CAPITULO 3 - ESTADO NORMATIVO DE CONTROL INTERNO EN	
MUNICIPIOS DE PRIMERA CATEGORÍA DE LA PROVINCIA DE MISIONES	87
Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades.....	88
Carta Orgánica Municipal de Posadas.....	93
Carta Orgánica Municipal de Oberá.....	96
Carta Orgánica Municipal de Eldorado	98
Carta Orgánica Municipal de Puerto Iguazú	98
Carta Orgánica Municipal de Montecarlo	100
Carta Orgánica Municipal de Puerto Rico.....	102
Carta Orgánica Municipal de San Vicente	103
Carta Orgánica Municipal de Apóstoles.....	104

Carta Orgánica Municipal de Leandro N. Alem.....	105
Carta Orgánica Municipal de Aristóbulo del Valle	106
Carta Orgánica Municipal de El Soberbio.....	109
Carta Orgánica Municipal de 25 de mayo	110
Carta Orgánica Municipal de Wanda	112
Carta Orgánica Municipal de Puerto Esperanza.....	113
Carta Orgánica Municipal de San Ignacio.....	114
Carta Orgánica Municipal de San Pedro	115
Carta Orgánica Municipal de San Javier	116
Conclusión preliminar acerca del estado normativo relativo al control interno en Municipios de primera categoría de la Provincia de Misiones.....	118
Análisis normativo del control interno en los municipios de la Provincia de Misiones	124
Conclusión	132
Referencias bibliográficas	134
Anexo 1: Cuadro Comparativo Aspectos de Control Interno previstos en Municipios de la Provincia de Misiones	144
Texto específico para la contratapa	162
CV abreviado que mencione sus principales logros, a efectos de ser empleado en la solapa.....	162

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 – Clasificación del control.....	10
Tabla 2 - Cultura burocrática versus Cultura de responsabilidad	21
Tabla 3 - Componentes y principios de control interno por Informe COSO (2013).....	32
Tabla 4- Asignación de componentes de control a niveles de la organización.....	53

Tabla 5 – Cuadro de Propósitos del Control Interno en relación a las funciones de la Hacienda Pública	69
Tabla 6 – Resumen de experiencias relevadas de Control Interno.....	82
Tabla 7 - Municipios de primera categoría de la Provincia de Misiones y normativa por la cual se regulan	88
Tabla 8 - Tabla comparativa de regímenes de control interno en normativa de la Provincia de Misiones	118
Tabla 9 - Cuadro comparativo de Tribunales de Cuentas Municipales.....	122
Tabla 10 - Cuadro comparativo de funciones de Tribunales de Cuentas Municipales	123

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 – Relación entre objetivos y componentes del control interno – Informe COSO	14
Ilustración 2 - Modelo de control interno enfocado en resultados.....	22
Ilustración 3 - Modelo de control interno enfocado en resultados según diversas perspectivas	23
Ilustración 4- Componentes del control.....	32
Ilustración 5 - Modelo COCO.....	38
Ilustración 6- Estructura del control interno establecida en el modelo ACC.....	41
Ilustración 7 - Enfoque de mejora continua o Ciclo de Deming.....	51
Ilustración 8 - Grados de madurez del Sistema de Control Interno.....	53
Ilustración 9 - Etapas de implementación del MECI	55
Ilustración 10 - Componentes del Subsistema de Control Estratégico	57
Ilustración 11 - Componentes del Subsistema de Control de Gestión.....	57
Ilustración 12 - Componentes del Subsistema de Control de Evaluación.....	58
Ilustración 13 - Proceso de Implementación del Sistema de Control Interno	67
Ilustración 14 - Ciclos del control	70
Ilustración 15 - Proporción de municipios con normativa con enfoque tradicional y de resultados relativo al control interno	121

Presentación

En la Provincia de Misiones existen en la actualidad 76 municipios, que manejan presupuestos públicos que abarcan entre los 9 millones y los 70 millones, los de menor tamaño, y entre 400 millones y más de 1.000 millones, los de mayor número de habitantes.

Por ellos el control en sus diferentes formas, es fundamental para lograr una administración transparente y un mayor bienestar en los habitantes de la Provincia que son los que en definitiva financian con sus tributos esos presupuestos y se benefician o perjudican por su correcta ejecución.

Frente a esta situación, se observa que mientras el control externo se encuentra establecido constitucionalmente, encontrándose a cargo del Tribunal de Cuentas de la Provincia con una clara definición en cuanto a su alcance y competencia, el control interno sin embargo, no posee en general, determinación normativa en el ámbito municipal, a pesar de ser también de gran relevancia, y no se realiza de forma consciente y sistematizada en la mayoría de los municipios.

El control interno es entendido como una herramienta de control de gestión, que permite que las organizaciones cumplan sus objetivos y metas, previniendo riesgos, detectando los desvíos que surgen y realizando correcciones.

En el caso del sector público, promueve la eficiencia, eficacia, transparencia y economía, resguardando los recursos del Estado y mitigando irregularidades o actos de corrupción.

Por ello es fundamental que el control interno sea desarrollado y evaluado en los municipios, reconocido, estudiado y mejorado.

En la presente obra se profundiza en el concepto de control interno y en su desarrollo en diferentes iniciativas, así como en la actualidad en los municipios de Misiones, para sentar las bases para el estudio de propuestas de mejora.

Introducción

Tal como se ha explicitado es significativo el monto de los fondos públicos que se utilizan para la satisfacción de las necesidades de los regímenes municipales y de la población objetivo de los servicios y obras que proveen los mismos. Solo la municipalidad de Posadas en el año 2018 posee un presupuesto público que asciende a \$1.800 millones, divididos en \$1.581 millones para el Departamento Ejecutivo, \$ 284.648.000 para el Concejo Deliberante y \$9.333.000 para la Defensoría del Pueblo.

Así las cosas, es de fundamental importancia que dichos fondos sean utilizados de manera eficiente y eficaz, permitiendo el cumplimiento de las funciones de estos entes, que son además los que se encuentran más cercanos a la población y que satisfacen necesidades directas de los ciudadanos.

Es por este motivo que el control surge como una garantía para los ciudadanos constituyéndose como un mecanismo que colabora con la transparencia, busca evitar desvíos, permite y favorece la concepción democrática donde el legislativo controla al ejecutivo, así como también la necesidad que tienen los responsables del ejecutivo de contar con un sistema informativo para verificar que los objetivos se cumplan.

Se observa en la actualidad sin embargo, que si bien el control externo se realiza fehacientemente dado que se encuentra determinado constitucionalmente a cargo del órgano de control externo – el Tribunal de Cuentas de la Provincia en el caso de Misiones – el control interno no se encuentra definido normativamente, con el alcance mencionado, ni se desarrolla efectivamente o a través de algún sistema pre establecido en la mayoría de los municipios.

Desde las inspecciones realizadas por el propio Tribunal de Cuentas de la Provincia, se observa sobre todo en los municipios de segunda categoría, que son 50 de los 76 totales, que las estructuras administrativas son básicas, y los controles interno escasos.

Es por ello, que el presente trabajo analiza el control interno de los municipios de la Provincia de Misiones, de modo de conocer en profundidad cómo se desarrolla en la actualidad y con qué alcances.

Un adecuado control interno dentro de los entes municipales permitirá alcanzar mejoras en las gestiones, mayores cumplimientos de sus objetivos y metas, y lograr la detección oportuna para la prevención de riesgos, la detección de desvíos y la realización de las correcciones.

En el presente trabajo se relevó información tanto de fuentes primarias como secundarias, como así también de documentos públicos a los que se pudo acceder, realizando una profundización bibliográfica de la teoría referida al control interno.

Se analizaron además experiencias en materia de control interno de otros entes públicos para conocer cómo fueron desarrolladas, los inconvenientes y soluciones que se plantearon. Y finalmente se realizó un análisis de las normativas aplicables al orden municipal en la Provincia en relación al tema. Así, dentro del análisis normativo se relevaron y estudiaron las cuestiones referidas al control interno previstas para el orden municipal en la Constitución de la Provincia, en las Cartas Orgánicas Municipales y en la Ley XV N° 5 – Ley Orgánica de Municipalidades, considerándose también, en caso de existir, reglamentos o resoluciones internas dictadas por las autoridades pertinentes.

CAPITULO 1 - EL CONTROL INTERNO COMO HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN

La palabra CONTROL proviene del término latino-fiscal medieval contra rotulum y de ahí pasó al francés contre-rôle (contrôle), que significa, literalmente contra-libro, es decir, libro-registro, que permite contrastar la veracidad de los asientos realizados en otros. (Aragón, 1995, pág. 69)

La doctrina otorga a la palabra los significados de inspección, fiscalización, intervención, etc., en síntesis, significados que justifican y ponen de manifiesto una de las actividades preponderantes a desarrollar, como es la de controlar las acciones de Gobierno. (Jayat, 2005)

Cuando analizamos el control en el ámbito del sector público, independientemente de la forma en que se encuentre organizado el estado, vemos que el control siempre ha surgido como una necesidad ya sea de limitar el poder, o como una herramienta que brinda información acerca del uso de los recursos públicos. (Paprocki y Ramirez, 2011, pág. 93)

El control en la administración pública es fundamental puesto que es la única forma en que puede verificarse el correlato entre el cumplimiento de los objetivos, ya sean estos económicos, sociales, de salud, etc., y la utilización de los recursos del Estado.

Petrei indica que el control público descansa en tres pilares: la necesidad de diseñar mecanismos que aseguren el menor desvío posible entre las preferencias de los votantes y la acción del estado; la concepción democrática donde el legislativo controla al ejecutivo; la necesidad que tienen los responsables del ejecutivo de contar con un sistema informativo para verificar que los objetivos se cumplan. (2005, pág. 360)

El control puede ser clasificado teniendo en cuenta diferentes aspectos: en función del momento en el que se realiza, de quién lo realiza, el tipo de prueba que se utiliza o su finalidad.

Así, se pueden distinguir (López Hernández y Ortiz Rodríguez, 2005, pág. 501 a 518):

Tabla 1 – Clasificación del control

Momento en el que se realiza	Quién lo realiza	Tipo de Prueba que utiliza	Finalidad
* Previo	* Interno	* Formal	* De legalidad
* Concomitante	* Externo	* Material	* Financiero
* A posteriori	* Social		* de eficacia

Fuente: López Hernández, A.M. y Ortiz Rodríguez, D. (2005): El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas, en La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera, Ed. Universidad de Barcelona. pp. 501- 518. <http://www.ugr.es/~dortiz/sicap/webs/documentos/Tema%209.pdf> consultado el

02/11/16. P. 2

La clasificación más usual, sin embargo, es la que ordena al control teniendo en cuenta quien lo realiza, es decir en control interno, externo y social.

La expresión control interno proviene de principios del siglo pasado, cuando en algunos países bajo la denominación originaria de comprobación interna se hacía referencia a la separación de funciones entre dos o más personas de manera tal que el trabajo de una servía de comprobación o verificación del trabajo de otra.

El control interno es un conjunto de elementos, normas y procedimientos, destinados a lograr a través de una efectiva planificación, ejecución y control, el ejercicio eficiente de la gestión para el logro de los fines de la organización. (Wolinsky, 1997). Se puede decir que los objetivos que debe cumplir el control interno son: (Wolinsky, 1998, pág. 50)

1. Protección de los activos.
2. Obtener información confiable para la toma de decisiones.
3. Promover la economía, eficiencia y eficacia en la gestión.
4. Evitar que existan acciones o información que no esté de acuerdo a los fines de la organización.

5. Comprobar el cumplimiento de la normativa vigente para la organización o para la actividad que desarrolla (leyes, normas: locales, municipales, nacionales e internacionales).
6. Evitar el fraude.

En el ámbito público, después de haber sido materia de discusión el tema del control interno en sucesivos Congresos internacionales, en 1971 se define el concepto de control interno. Ello ocurre en el Seminario Internacional de Auditoría Gubernamental realizado en Austria en 1971, bajo el patrocinio de la Organización de Naciones Unidas e INTOSAI.

En junio de 1992 la Comisión de Normas de Control Interno de la INTOSAI publicó unas Directrices para las Normas de Control Interno. Las normas expuestas en estas directrices estaban destinadas a que los responsables de la Administración pública las utilizaran para implantar una estructura eficaz de control interno, y a que los auditores oficiales las emplearan para evaluar la estructura.

Según la Comisión de Normas de Control Interno de la INTOSAI, el control interno puede ser definido como el plan de organización, y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendientes a ofrecer una garantía razonable de que se cumplan los siguientes objetivos principales:

- Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada, acorde con la misión que la institución debe cumplir;
- Preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades;
- Respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas de la dirección, y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma;
- Elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente en los informes oportunos.

Son objetivos del control interno en el ámbito municipal:

- propiciar el cumplimiento del marco legal y normativo aplicable;
- lograr eficacia, eficiencia y economía de las operaciones y calidad en los servicios que se brinden a la sociedad;
- evaluar la efectividad del gasto realizado en obras y servicios, así como el impacto que estas tienen en la comunidad;
- mantener un adecuado manejo de los recursos públicos y promover que su aplicación se realice con criterios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez;
- elaborar información financiera confiable y presentada con oportunidad para una correcta rendición de cuentas y transparencia de la información;
- dar cumplimiento a los objetivos y metas institucionales, previniendo desviaciones o fallas en la consecución de los mismos. (Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz, 2013)

En 1992 se publica el informe COSO - Committee on Sponsoring Organisations of the Treadway Commission's - sobre control interno en EEUU, que surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a la temática referida.

El informe COSO define al control interno como un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías: Eficacia y eficiencia de las operaciones; Confiabilidad de la información financiera; Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

Para que este control sea eficiente debe contener cinco elementos:

1) Ambiente de control: conformado por los factores que pueden afectar al procedimiento de control, tales como la actitud de la administración hacia los controles, los métodos de asignar

autoridad y responsabilidad, método de control administrativo para supervisar y dar seguimiento a las diversas actividades, prácticas del personal, entre otros.

2) Evaluación de Riesgos: es la identificación, análisis y administración de causas que podrían ocasionar desviaciones relevantes en los procesos administrativos.

3) Actividades de Control: Es el establecimiento, adecuación y funcionamiento de las actividades de control interno necesarias para asegurar de manera razonable la generación de información financiera, presupuestal y de operación confiable, oportuna y suficiente, para cumplir con su marco jurídico de actuación, así como salvaguardar los recursos públicos a su cargo y garantizar la transparencia de su manejo.

4) Información y Comunicación: Obtener, identificar, clasificar y registrar la información, asegurándose de que sea confiable, oportuna, suficiente y pertinente.

5) Supervisión: los controles internos deben ser evaluados y supervisados de modo de verificar si operan efectivamente, o en caso contrario corregirlos. (Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz, 2013, pág. 7 a 10)

Estos elementos se vinculan entre sí de manera dinámica, se trata de un proceso interactivo multidireccional, donde cada componente influye en los demás y viceversa.

Ambas definiciones (COSO e INTOSAI) se complementan y conforman una versión amplia del control interno: la primera enfatizando respecto a su carácter de proceso constituido por una cadena de acciones integradas a la gestión, y la segunda atendiendo fundamentalmente a sus objetivos.

Los componentes del control interno son los necesarios para la consecución de los objetivos y se relacionan con ellos de manera directa, tal como se observa en el siguiente gráfico:

Ilustración 1 – Relación entre objetivos y componentes del control interno – Informe COSO



Fuente: Coopers y Lybrand (1997) Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)

Ediciones Díaz de Santos SA, Madrid, España. P. 23

Cada uno de los componentes es necesario para la consecución de cada uno de los objetivos y a su vez el control interno es importante para toda la organización, para cada unidad de la misma y para cada una de sus actividades.

El concepto de control interno no sólo se refiere a temas financieros, contables y a la custodia de los activos, sino que incluye controles destinados a mejorar la eficiencia operativa y asegurar el cumplimiento de las políticas de la organización.

El control interno puede ser diseñado para que cumplan diversas funciones, pudiendo ser: preventivo, anticipando los eventos no deseados antes de que sucedan; detectivo, identificando momentos cuando se presentan; correctivo, asegurando que se realizan acciones tomadas para corregir un entorno no deseado; y directivos, conformados por acciones positivas a favor de que sucedan acontecimientos que favorecen al control interno. (Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Guanajuato, 2009, pág. 5 y 6)

A continuación se profundiza en los aspectos clave del control interno.

Importancia del control interno

La responsabilidad de los funcionarios públicos, con sus caracteres actuales es un concepto relativamente moderno. Nació al admitirse la soberanía del pueblo; en virtud de ello, el gobierno se ejerce por medio de personas que lo representan, que de él obtienen su autoridad y mandato, y que ante él responden por el desempeño de sus funciones, si bien no directamente, sino de acuerdo con las normas del sistema representativo de gobierno (Atchabaian, 1999).

Debido a esta responsabilidad que tienen los funcionarios en carácter de gestores de los bienes y recursos públicos para cumplir con fines estatales y necesidades de la comunidad, deben someterse al control público, en sus diversas manifestaciones.

Este control se ha dividido en control interno y externo, según se practique por órganos que forman parte de la organización de la entidad controlada, o fuera de ella.

El control interno busca la optimización del funcionamiento de la administración en todos los aspectos, abarcando la actividad de control en todas las etapas del desarrollo de la decisión administrativa, tanto previa como posterior; con lo que se pretende nutrir de legalidad y eficacia a la administración. Para conformar el acto administrativo es necesario el control interno, con lo que, este órgano debe estar claramente definido y en funcionamiento.

Este tipo de control se define como el conjunto de elementos materiales y también humanos interrelacionados, cuyas finalidades básicas son asegurar: a) la veracidad de la información elaborada en el interior de una organización, que se utiliza como soporte de la toma de decisiones por parte del nivel directivo, b) que la política del organismo sea ejecutada en forma correcta por las diferentes áreas y en los distintos niveles jerárquicos. De todas formas, la concepción de control interno debe entenderse en el marco de las características de cada organización (Ivanega, 2013).

Según Gamboa, Puente y Vera (2016) el control interno es un proceso integral aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada entidad, que proporciona seguridad razonable para el logro de los objetivos institucionales y la protección de los recursos públicos. El control interno lejos de ser un fin en sí mismo que interfiera en el accionar de las entidades, es un medio más para el logro de los objetivos, debe entenderse como un proceso aplicado por todos los servidores públicos; por lo que se hace necesario que todos conozcan su marco conceptual, sus componentes, la importancia de su implementación y operatividad.

Un adecuado régimen de control interno permite que, quien resulte responsable de la toma de decisiones en los organismos públicos, cuente con información veraz, oportuna y confiable sobre la gestión administrativa (Ivanega, 2016).

La función de control interno en el ámbito del sector público tiene como propósito fundamental actuar como evaluador preventivo, en el contexto de un sistema proactivo, destinado a la verificación permanente del adecuado desempeño de la gestión pública. En general, la gestión de cualquier organización solo tiene posibilidades de ser exitosa si cuenta con eficaces controles internos (Toledo Cartes, 2003).

Ocurre frecuentemente en las organizaciones que los objetivos y planes no están bien definidos o por escrito, sino que se trabajan de manera empírica, solucionando problemas conforme se presentan. Esto puede llevar a que se generen situaciones no previstas. Gestionando el control interno con anticipación, se pueden prevenir este tipo de inconvenientes. La envergadura de la organización no define la importancia del sistema de control interno (Parres García, 2010).

Por otra parte, al analizar la importancia del control interno necesariamente se visualiza la preponderancia que cobra la planificación, todos los sectores o instituciones públicas deben planificar, deben tener definida su visión de futuro y su misión, por más pequeña que sea la organización. De esta forma, se garantiza conocer el rumbo que seguirá la institución (Luna

de Gimenez, 2001). Se debe guardar una adecuada coherencia entre lo que se planifica y lo que se ejecuta, lo que se ejecuta y lo que se controla, y entre lo que se controla y se evalúa.

Control interno en la nueva concepción de gestión pública

En el período de sanción de la Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, se estipulaba la necesidad de reformar la administración para superar debilidades estructurales de la gestión de políticas públicas; ello en un marco internacional que mostraba cambios significativos en los modos de gestión, orientados a implementar técnicas de administración por objetivos o dirección por resultados y a la aplicación de criterios de eficacia y eficiencia (Abriani, 2010).

La nueva concepción de gestión pública, se trata de una llamada “gestión por resultados”, modelo que propone la administración de los recursos públicos centrándose en el cumplimiento de las acciones estratégicas definidas en el plan de gobierno, durante un periodo de tiempo determinado (Makon, 2000). La nueva gestión pública persigue la creación de una administración eficiente y eficaz, que satisfaga las necesidades reales de los ciudadanos al menor coste posible; todo rodeado de mecanismos de control que otorguen plena transparencia a los procesos, planes y resultados (Sánchez, 2007).

En este contexto, el modelo incentiva una fuerte descentralización en la toma de decisiones de gestión, para que la Administración Pública pueda responder a las demandas sociales eficazmente, sin renunciar a la transparencia de la gestión (Ivanega, 2016). En esta nueva concepción, el control interno cumple una función especial, ya que cobra importancia por su rol previo o concomitante, y no posterior; no es un fin en sí mismo, sino que es para alcanzar un fin, es ejercido por personas que actúan en todos los niveles, y aporta un grado de seguridad razonable a la conducción (Informe COSO, 2013).

El Informe de la *Committee of Sponsorin Organisations* (COSO) establece que el control interno debe enfocarse al cumplimiento de los objetivos, desde tres ámbitos:

- Cumplimiento de las operaciones
- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes

No obstante, en este concepto se deja afuera la concomitancia de lo realizado en el organismo público, con los fines que persigue éste; de forma que queda sin resaltarse la importancia de los objetivos últimos fijados por la gestión que está a cargo de la oficina pública, y cuando éstos no se consideran pueden cumplirse operaciones con eficacia y eficiencia, ser fiable y cumplir con lo reglamentado, pero no tener en cuenta los objetivos estratégicos fijados. Debe tenerse en consideración, que la gestión pública se mide por el impacto que logre en la comunidad o su mejoramiento (González y Hernández, 2007). Por esto, el moderno concepto de rendición de cuentas tiene un sentido más amplio, no se trata solamente de no haber incurrido en transgresiones sino de haber respondido al mandato recibido o de haber alcanzado las metas establecidas (Groisman y Lerner, 2000).

La modalidad del control tradicional se ha vuelto obsoleta, no porque el control no deba atender al principio de legalidad, sino porque debe atender también a otros principios. La función de control se ha vuelto multidisciplinar y multidimensional. No puede seguir obviando el análisis y evaluación de los resultados e impactos de la acción pública, sino por el contrario, debe revalorizarse, incorporando valor añadido: ofreciendo información valiosa para la autoridad superior que permita orientar la toma de decisiones, suministrando datos que permitan evaluar el nivel de resultados de los servicios públicos, y si se desarrollan los principios y prácticas de buena gestión (Parres García, 2010).

En este contexto del devenir administrativo, desde las administraciones más desarrolladas, se ha asumido que ya no basta con asegurar y vigilar el cumplimiento de las garantías jurídico-legales y procedimentales, sino que es necesario asegurar el mejor cumplimiento de la prestación de servicios, puesto que en los últimos tiempos se ha acentuado la orientación de

las organizaciones públicas hacia los resultados finales y hacia el usuario destinatario de los servicios públicos.

Para vigilar ese cumplimiento de resultados, las organizaciones deben disponer de modelos de “control interno” que midan y evalúen todo lo producido hacia afuera (qué servicio se provee y qué satisfacción tiene el usuario del mismo) como lo que se gestiona en el interior de las organizaciones (con qué recursos se gestiona en relación a lo programado y qué tipo de procesos se desarrollan) (Sánchez, 2005).

El sistema de gestión por resultados constituye una herramienta efectiva de planificación y control, orientada a imprimir unidad de concepción y de acción a la multiplicidad de dependencias y organismos de la administración pública; esta visión implica avanzar en cambios sobre la modalidad de control que tradicionalmente ha sido instrumentada en la administración, para considerar el desempeño organizacional en función de los resultados y no sólo en referencia al cumplimiento de normas y procedimientos (Del Pino, 2011).

Sánchez (2005) postula que el nuevo modo de gerenciar debe orientarse a la consecución de los mejores resultados para el administrado, para el usuario, para el ciudadano considerado “cliente” en el sentido metafórico, que hagan posible que el conjunto de los que integran la organización pública se orienten hacia su satisfacción, a la par que desarrollen una mayor conciencia de coste en el uso de los recursos públicos utilizados.

Los modernos conceptos de control indican que éste es una función inherente a la gestión, a la dirección de las organizaciones, y, por lo tanto, deja de ser una función asignada a un área específica de la organización, como contaduría, finanzas o auditoría, y pasa a ser de todo el personal: en lo interno, en cuanto al apoyo permanente del proceso decisorio, y frente a organismos externos, respecto del cumplimiento de leyes y reglamentos que le son exigibles.

Ahora bien, este nuevo significado de control requiere un ambiente distinto del tradicional, en donde habitualmente una instancia fiscaliza el cumplimiento de acciones realizadas por

estamentos operativos; pasando a orientarse al establecimiento de condiciones necesarias para que un equipo ponga su mejor esfuerzo en lograr resultados deseados, a través de promover el buen funcionamiento de la organización (Toledo Cartes, 2003). Esta nueva concepción se orienta más hacia un enfoque preventivo de riesgo integral, ex-ante que de detección ex-post, concediéndose gran importancia a los controles blandos (confianza, integridad, cultura ética, entre otros) sobre los controles tradicionales duros (Sánchez, 2005).

Este cambio en la acepción del control conlleva una consecuencia inmediata: desborda el ámbito contable para situarse en una posición general que cubre toda la organización, abandonando el uso de los términos “control interno contable” y “control interno administrativo”; se convierte en un proceso o multiplicidad de procesos omnipresente e inherente en la planificación, dirección y supervisión de la gestión de una entidad (Dorta Velázquez, 2005).

Los sistemas tradicionales de control sólo pueden funcionar eficazmente cuando las condiciones del entorno son estables, y las tareas son repetitivas y previsibles; en los enfoques orientados a resultados, se confía en el criterio de los administradores, dejándoles límites más amplios para la toma de decisiones y estableciendo la responsabilidad a través de sus logros.

En un mundo caracterizado por la complejidad, la incertidumbre y el cambio, no es posible prever todas las contingencias mediante controles y reglas. Por lo tanto, las funciones de los controles tradicionales se fueron ampliando: hoy se admite que el control debe perseguir el logro de “las tres E”: eficiencia, economía y eficacia, y para ello es necesario indagar si los recursos se emplean del modo adecuado, si se alcanzan los objetivos, y si ello se logra con el menor gasto posible.

No obstante, en la actualidad el logro de “las tres E” no se visualiza como suficiente, en tanto, los modelos de control orientados a resultados en entornos dinámicos, complejos y de

incertidumbre, como son los entornos en los que se desarrollan la mayoría de las políticas públicas, sino que se debe complementar con “las 3 D”

- Capacidad de la organización para identificar nuevos problemas o desafíos o la redefinición de los actuales, teniendo en cuenta los cambios en el entorno y las expectativas y necesidades de los ciudadanos (Diagnóstico)
- Capacidad de la organización para facilitar un proceso de formulación de políticas, estrategias y objetivos necesarios para enfrentarse a los nuevos problemas detectados (Diseño)
- Capacidad de la organización para desplegar las estrategias y objetivos diseñados implantar las nuevas soluciones, superando conflictos y resistencias y aprendiendo de la propia experiencia (Desarrollo) (Parres García, 2010).

Esto implica que la asignación de responsabilidades adquiere un carácter diferente en un modelo orientado a la gestión, pues ya no se trata de contrastarla con normas legales y contables, sino con pautas de rendimiento objetivas y no subjetivas (Groisman y Lerner, 2000). La administración pública no puede seguir obviando la medición de eficacia, eficiencia y demás principios de buena gestión del *management* actual (Parres García, 2010).

El nuevo gerencialismo público intenta pasar de una cultura burocrática a una cultura de la responsabilidad:

Tabla 2 - Cultura burocrática versus Cultura de responsabilidad

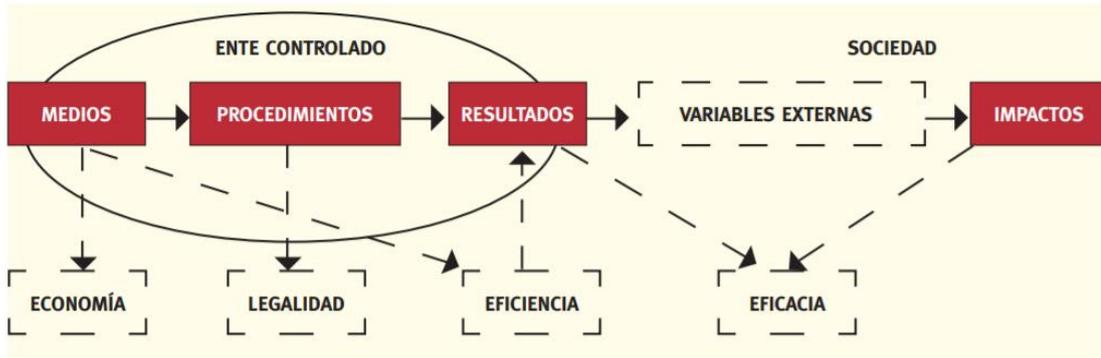
Cultura burocrática	Cultura de responsabilidad
Focalizada a la observancia del principio de legalidad	Legalidad pero además, énfasis en principios de economía, eficacia, eficiencia y demás principios de buen gobierno
Antidiscrecionalidad	Autogestión, discrecionalidad y flexibilidad a los centros gestores
Círculo vicioso burocrático: Despersonalización de la gestión desarrollada ocasionando malos resultados	Evaluación y rendición de cuentas
Cultura del gasto: Gestionar bien se confunde con alto grado de ejecución	Responsabilidad por la gestión desarrollada
Énfasis en el continuismo y la estabilidad organizativa	Conciencia de coste
Rigidez para adaptarse a los cambios	Adaptabilidad al cambio
	Orientación al ciudadano y demás grupos de interés

Fuente: Parres García, Alejandro (2010) “Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias”. Revista Auditoría Pública N° 50. Ciudad Autónoma de Canarias.

Si el concepto de control interno tradicional busca responder a la pregunta ¿en qué grado la gestión que se desarrolla conforme a la legalidad? Los modelos de control interno enfocados en resultados intentan dar respuestas, además a:

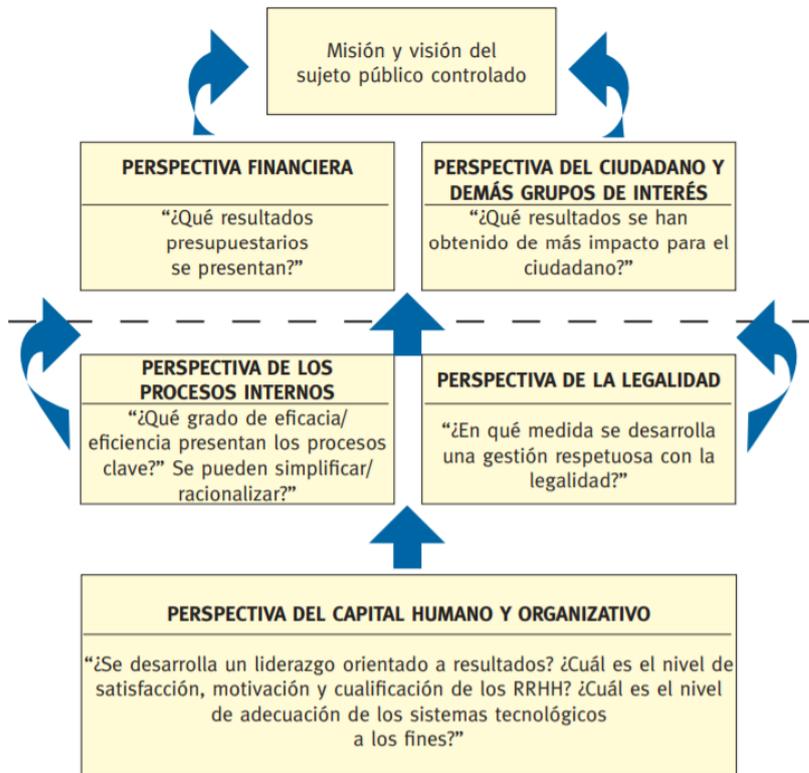
- ¿Se emplearon menos recursos que los previstos? ¿Los recursos empleados pudieron obtenerse a menor coste? (Principio de economía)
- ¿En qué medida se alcanzan los resultados previstos? (Principio de eficacia)
- ¿Se obtienen los resultados con un menor consumo de recursos? O ¿se obtienen más resultados con los mismos recursos? (Principio de eficiencia)
- ¿Qué impactos finales tienen las políticas públicas? ¿Cómo evoluciona la percepción de la gestión desarrollada por los usuarios? (Principio de calidad)

Ilustración 2 - Modelo de control interno enfocado en resultados



Fuente: Parres García, Alejandro (2010) “Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias”. Revista Auditoría Pública N° 50. Ciudad Autónoma de Canarias.

Ilustración 3 - Modelo de control interno enfocado en resultados según diversas perspectivas



Fuente: Parres García, Alejandro (2010) “Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias”. Revista Auditoría Pública N° 50. Ciudad Autónoma de Canarias.

El control interno está inserto en toda la organización. No obstante, se puede visualizar desde diversas perspectivas su instrumentación:

- Perspectiva de capital humano y organizativo: Se trata de medir y evaluar los activos intangibles que deben ayudar a la organización a cumplir sus fines, que deben estar alineados con sus ejes y objetivos estratégicos. El capital organizativo se refiere la calidad directiva y liderazgo, las tomas de decisiones basadas en hechos y datos (medición) y demás principios de buen gobierno.
- Perspectiva de procesos internos: Se trata de verificar si en el seno de la organización existe preocupación por aplicar un enfoque de gestión por procesos, el análisis de éstos para identificar ineficiencias y realizar propuestas de mejora, y posteriormente, el seguimiento de las deficiencias y recomendaciones advertidas en los informes de control.
- Perspectiva de legalidad: Este es el más antiguo de los controles del sector público. La verificación del principio de legalidad en la gestión económico financiera constituye una parte muy importante del sistema de control, y además, se ve potenciada por sinergias derivadas del análisis de otras dimensiones.
- Perspectiva financiera: Corresponde analizar y presentar información derivada del análisis de la ejecución presupuestaria y de los indicadores económico financieros, que permitan evaluar si se cumplen los objetivos de política financiera adoptados por la autoridad superior. También se debe verificar la fiabilidad de la información financiera.
- Perspectiva del ciudadano y demás grupos de interés: Satisfacer las necesidades y expectativas de los ciudadanos se ha convertido en la actualidad en la razón más importante para legitimar la existencia de organizaciones del sector público. Suministrar información que permita evaluar la marcha de los indicadores desde el

punto de vista de los ciudadanos y demás grupos de interés en las políticas públicas debe ser un objetivo principal en un sistema de control orientado a resultados (Parres García, 2010).

Al cambiar de un modelo de control tradicional a un modelo de control enfocado en resultados, se pueden obtener los siguientes valores:

- Mayor agilidad en los procedimientos.
- Aplicación en la administración pública de principios gerenciales.
- Generación de competitividad interna. Este *benchmarking* permite identificar y aplicar las mejores prácticas de gestión.
- Ofrecer conclusiones y recomendaciones derivadas de las actuaciones del control y obliga a ejecutar planes de mejora de mejora.
- Maximización de la disponibilidad de información para la toma de decisiones de gestión.
- Ofrecer una visión sistémica del funcionamiento de la administración del sector público. Se puede realizar un análisis de causa-efecto entre indicadores, e identificar puntos fuertes y débiles de la gestión.
- Retroalimentación de la planificación de las políticas públicas (Parres García, 2010).

Responsabilidad de la autoridad superior

En cuanto a quien tiene la responsabilidad de implementar un adecuado control interno, se encuentra en consenso en la bibliografía, que debe ser la autoridad superior de cada organismo quien debe obtener una seguridad razonable respecto a la implementación del control interno. De esta forma Abriani (2010) afirma “es de la absoluta responsabilidad de la autoridad superior del órgano administrativo de que se trate el establecimiento de un adecuado, eficiente y eficaz sistema de control interno”. El control interno, no sólo es interno en el sentido de endógeno, sino que es interno también, porque es un control integrado a los

procesos administrativos, indispensable para la formación de los actos, es una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión e integradas a los demás procesos básicos de la misma; planificación, ejecución y supervisión. Tales acciones se hallan incorporadas a la estructura de la entidad (SIGEN, 1998). Por otra parte, también la Ley 24.156 que regula el control interno para el Sector Público Nacional, establece que *“la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno (...)”*.

En este sentido, la autoridad superior también es el mayor interesado en un sistema adecuado de control interno, para proporcionarle seguridad, en la medida de lo posible, de que las actividades se desarrollan de la forma esperada. Por lo tanto, la máxima autoridad debería mostrar constantemente una actitud de apoyo a las medidas de control implementadas por la institución, mediante la divulgación de éstas y un ejemplo continuo de apego a ellas en el desarrollo de las labores habituales (Gamboa, Puente y Vera, 2016).

Lograr un buen mecanismo de control interno en una organización, va a depender en gran parte del diseño de éste que sea aprobado por la autoridad superior. Sin perder de vista que en la actualidad se trabaja en el logro de un Estado cada vez más ágil y eficiente, que responda a los requerimientos de la ciudadanía, para lo cual se hace indispensable que cada gestor público comprenda y conozca su contribución, en razón del bien común. Cada jefe o autoridad responsable debiera comunicar a su equipo, e infundir en ellos, el sentido de pertenencia y responsabilidad, para abocarse a esta tarea común, que requiere confianza en todos los niveles (Toledo Cartes, 2003).

En el marco de la responsabilidad de mantener un adecuado sistema de control interno, la autoridad superior debe evaluar periódicamente la eficacia del sistema. El sistema se considerará eficaz, en la medida en que la autoridad a la que apoya cuente con una seguridad razonable en:

- La información acerca del avance en el logro de los objetivos
- El empleo de criterios de economía y eficiencia
- La confiabilidad y validez de los informes
- El cumplimiento de la legislación y normativa vigente, incluyendo las políticas y procedimientos emanados del organismo que se trate (Abriani y otros, 2011).

Condiciones necesarias para un adecuado control interno

Respecto a las condiciones que debe cumplir un adecuado control interno, éstas implican ser temporalmente oportuno y ser técnicamente idóneo. La utilidad de un informe de control interno es inversamente proporcional al lapso comprendido entre su comunicación y la ocurrencia del evento fiscalizado. En cuanto a la idoneidad técnica, se refiere a la profundidad y precisión en el tratamiento de las problemáticas que surgen en la dependencia y el valor contributivo en la gestión de los hallazgos realizados (Barido, 2010).

En otro sentido, el control interno debe vincularse con tres aspectos: en primer lugar, con la transparencia, que no solo involucra la publicidad de los informes, resoluciones, disposiciones, sino que también se expande hacia los efectos de tal control, es decir, una vez aplicados los procedimientos y detectadas las fallas, desvíos o irregularidades, se debe transparentar las acciones posteriores que el controlado lleva a cabo para corregir las deficiencias. En segundo lugar, debe tratarse de un control ético, es decir, involucra una noción de control eficiente, que no se desvíe de sus objetivos, ni oculte fines espurios. Y en último lugar, debe ser un control constructivo y educativo, esto implica, colaborar para corregir conductas; y debe ser independiente, vinculado a la idoneidad; siempre se pone en tela de juicio al control interno, en tanto éste es llevado a cabo por un agente dependiente de la oficina que se controla, pero uno de los factores que salvaguarda a quien controla es su propia capacitación, la idoneidad, la aplicación de criterios científicos y técnicos en sus funciones (Ivanega, 2016).

Informe COSO

El Informe COSO (2013), modelo internacional de control integral, publicado inicialmente en 1992, por el *Committee of Sponsoring Organizations* de la *Treadway Commission National on Fraudulent Financial Reporting* provee un estándar como fundamento para identificar las mejores prácticas aplicables. Actualmente, existen tres avances sobre el modelo, conocidos como COSO I, COSO II y COSO III. Parte de las premisas establecidas por la Teoría General de Sistemas y abandona los presupuestos establecidos por Taylor y Fayol. Este modelo incluye la identificación de riesgos internos y externos o los riesgos asociados al cambio; en él la planificación es un elemento que es preciso desarrollar si se desea un control eficaz (Montilla Galvis y otros, 2007).

Este Informe ha definido los componentes del control interno, que se relacionan entre sí:

1. Ambiente de control: El entorno de control establece el tono de la institución al influenciar la conciencia de control de su personal. Es el cimiento para los demás componentes de control interno, proveyendo la disciplina y estructura (Lasky, 2006). El ambiente de control marca el comportamiento de una organización. Se relaciona con el nivel de concientización que tiene el personal acerca del control. Es un conjunto de elementos que al interrelacionarse otorgan una conciencia de control e influyen en la planificación de la gestión y en los procesos de mejoramiento institucional (Montilla Galvis y otros, 2007).

Este modelo es consistente con la idea de observar la cultura organizativa como mecanismo regulador de comportamiento, que facilita la congruencia entre el comportamiento individual y organizativo en aras de lograr los objetivos. De esta forma, el modelo propugna el desarrollo de mecanismos formales de control, todos los riesgos que no puedan ser cubiertos con un adecuado entorno de control deben ser controlados mediante mecanismos formales.

En definitiva, se asume un punto de vista global en el que el proceso de dirección trata de influir en el comportamiento de los diferentes componentes de la organización para que se oriente hacia los objetivos, y para ello cuenta con mecanismos informales y formales, cuya adecuada combinación exige considerar los riesgos asumidos por la organización, así como otras características específicas (entorno, cultura organizativa, estilos de dirección, estrategias, estructura y descentralización de la organización) (Dorta Velázquez, 2005).

En este sentido, se habla de controles tipo “*hard*” a los procedimientos formales de control, y controles tipo “*soft*” a los que se relacionan con lo interno e inciden directamente en el ambiente de control, competencia, confianza, altas normas éticas, fuerte liderazgo, autocontrol y autoevaluación.

Un ambiente de control fuerte contribuye a construir organizaciones sanas y maduras, por ende, menos proclives a actos indeseados, a incurrir en errores significativos o emitir información poco fiable y escasamente comprensible y útil. El grado que alcance el ambiente de control (malo, regular o bueno) enmarcará el espíritu y el tono en el cual se desenvolverá el accionar sustantivo de la organización y el cumplimiento de sus objetivos; la eficiencia de los sistemas de control interno es directamente proporcional a la fortaleza del ambiente de control (Spinosa, 2017).

2. Evaluación de riesgos: Según Lasky (2006) mediante este componente, se identifica el proceso de establecimiento de los objetivos institucionales y los riesgos asociados con el logro de dichos objetivos. En lo que respecta al análisis de riesgos, el mismo se efectúa revisando los siguientes aspectos:
 - Identificación de eventos
 - Valoración de riesgos
 - Respuesta al riesgo

Este componente tiene importancia en cuanto se puede determinar la forma en que los riesgos son gestionados. Según Gonzalez y Hernandez (2007), la filosofía y la política de gestión de riesgos debe quedar establecida desde un primer momento, definiendo el riesgo tolerable por la dirección del organismo.

3. Actividades de control: Son las acciones, políticas, normas y procedimientos que permiten a la dirección manejar y afrontar los riesgos identificados (Ivanega, 2016). Son procesos que ayudan a incrementar la seguridad de que las directrices determinadas por la autoridad superior se están llevando adelante de la forma esperada, ayudan a asegurar que se tomen las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de la entidad. Deben existir actividades de control en todos los niveles y en todas las funciones. Las actividades de control pueden dividirse en tres categorías, según el tipo de objetivo de la entidad con el que están relacionadas:

- Operacionales
- Confiabilidad en la información financiera
- Cumplimiento de la legislación aplicable

Las actividades de control deben ser apropiadas y consistentes con un plan a largo plazo, tener un costo adecuado no mayor a los beneficios, y ser razonables y estar integradas a la naturaleza y objetivos de un ente.

4. Información y comunicación: Este componente implica los medios y sistemas mediante los cuales el personal de la entidad capta e intercambia la información necesaria para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones (Ivanega, 2016). Constituye la forma en que las áreas operativas, administrativas y financieras identifican, capturan e intercambian información. Se relaciona además con la calidad de la información en cuanto a su contenido, la oportunidad, la actualización de la

información, la corrección de los datos y la accesibilidad por las personas adecuadas a la misma.

5. Supervisión y monitoreo: Este componente tiene como objetivo evaluar la calidad del sistema de control interno en un período de tiempo. Comprende el análisis de los procesos utilizados para determinar, supervisar o medir la calidad del desempeño de la estructura de control interno a través del tiempo. En este apartado se considera lo siguiente:

- Actividades de monitoreo durante el curso ordinario de las operaciones de la entidad;
- Condiciones reportables (fuentes de la información, quién debe ser reportado, a quién se reporta y las directrices para condiciones reportables);
- Rol asumido por cada miembro de la organización en las actividades de control (Lasky, 2006).

En caso de detectarse deficiencias en el control interno, éstas deberían identificarse y comunicarse para que se adopten acciones y se evite su ocurrencia en el futuro. El término “deficiencia” es utilizado por el modelo COSO en un sentido amplio para referirse a un elemento del sistema de control interno que merece ser atendido, debido a que podría representar:

- Una deficiencia percibida, potencial o real o,
- Una oportunidad para reevaluar el sistema de control interno (Fonseca Luna, 2011).

El Informe COSO considera que las circunstancias sobre las que se configura el sistema de control interno de una organización cambian a lo largo del tiempo, reduciendo su capacidad de advertir riesgos originados por nuevas circunstancias. Por tanto, para asegurar que el control interno continúe funcionando adecuadamente es

preciso desarrollar un proceso de supervisión, cuyo alcance y frecuencia varíe según la magnitud de los riesgos objeto de control y de la importancia de actividades de control (Dorta Velázquez, 2005).

Ilustración 4- Componentes del control



Fuente: Montilla Galvis, Carlos de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio (2007)

“Análisis de la fundamentación del modelo estándar del control interno”. Revista Estudios

Gerenciales. Volumen 23

En cada uno de estos cinco componentes, se detallan principios que constituyen guías para el ejercicio del control, reflejando que puede llevarse a cabo en forma previa, concomitante y posterior. Se detallan a continuación:

Tabla 3 - Componentes y principios de control interno por Informe COSO (2013)

Componentes	Principios
1. Ambiente de control	1. La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos.
	2. La dirección ejerce responsabilidad de supervisión.
	3. La dirección establece las estructuras, líneas de reporte, y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la

	<p>consecución de los objetivos.</p> <p>4. La dirección demuestra compromiso con los agentes que tienen competencia.</p> <p>5. La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.</p>
2. Evaluación de riesgos	<p>6. La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de riesgos relacionados.</p> <p>7. La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad, y los analiza para gestionarlos.</p> <p>8. La organización evalúa la probabilidad de fraude.</p> <p>9. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar al sistema de control interno.</p>
3. Actividades de control	<p>10. La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos.</p> <p>11. La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de entidad sobre la tecnología para apoyar la consecución de objetivos.</p> <p>12. La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales de control interno y procedimientos.</p>
4. Información y comunicación	<p>13. La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control</p>

	interno.
	14. La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.
	15. La organización se comunica con grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan el funcionamiento del sistema de control interno.
5. Supervisión y monitoreo	16. La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y funcionando.
	17. La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas.

Fuente: Elaboración propia en base a Informe COSO (2013) y Gonzalez Martinez, Rafael (2014) “*Marco*

integrado de control interno. Modelo COSO III Manual del participante”.

Los sistemas de control interno no son, ni deben ser iguales en todas las organizaciones. Las entidades y sus necesidades de control interno varían mucho dependiendo del tamaño, la cultura organizacional, la filosofía de la gestión, entre otros. Así, aunque todas las organizaciones requieran de estos cinco componentes detallados por el Informe COSO, el sistema de control interno de una entidad puede parecerse muy poco al de otra (Coopers y otros, 1997).

El modelo COSO concibe al control interno como un proceso iterativo multidireccional en el que todos sus componentes influyen en otros, resultando en un sistema integrado que responde de manera dinámica a las circunstancias cambiantes del entorno externo e interno de

la organización, a los efectos de lograr los objetivos operacionales, de información y cumplimiento (Dorta Velázquez, 2005).

Informe COCO

Por otra parte, existe otro modelo de control interno, conocido como Informe COCO (Criteria of Control) realizado por el Comité de Criterios de Control de Canadá (*Criteria of Control Committee*), que constituye una simplificación sobre el Informe COSO. El modelo enfatiza en alcanzar razonable confianza en el cumplimiento de los objetivos en tres ámbitos a partir de que los controles funcionen, siendo los elementos a considerar: Definición de Control, Criterios de Control y Agrupación de los criterios de control. El objetivo del modelo COCO, es desarrollar lineamientos generales para el diseño, implementación, evaluación y reportes sobre estructuras de control interno, para lo cual estipula cuatro criterios, que se detallan a continuación:

1. Propósito: Los objetivos deben ser comunicados. Los riesgos internos y externos que pudieran afectar el logro de los mismos deben ser identificados y analizados. Deben ser establecidos planes para orientar los esfuerzos del personal, al logro de los objetivos. Los objetivos y planes deben incluir metas, parámetros e indicadores que permitan medir el desempeño. El propósito ofrece un sentido de dirección. Este criterio está conformado por:
 - Objetivos
 - Riesgos y oportunidades
 - Políticas y planeamiento
 - Medición del logro de metas e indicadores.
2. Compromiso: Los valores éticos de la organización deben ser establecidos y comunicados a todos sus miembros. La autoridad y responsabilidad deben ser

claramente definidos y consistentes con los objetivos, de tal manera que el proceso de toma de decisiones sea llevado a cabo por el personal apropiado. Se compone de:

- Valores éticos
- Políticas de recursos humanos
- Autoridad, responsabilidad
- Confianza mutua.

3. Aptitud: El personal debe tener conocimientos, habilidades y las herramientas necesarias para desempeñar sus labores orientadas al logro de los objetivos organizacionales. Las acciones y decisiones se deben coordinar en las diferentes partes de la organización. Se refiere a la competencia que debe tener la organización, está compuesto por:

- Conocimiento, habilidades y herramientas
- Procesos de comunicación
- Información
- Coordinación
- Actividades de control.

4. Evaluación y aprendizaje: El desempeño debe ser evaluado tomando como punto de partida las metas e indicadores preestablecidos. Las premisas consideradas para el logro de los objetivos deben ser revisadas periódicamente. Se debe evaluar el sistema de control en forma periódica e informar los resultados (Rivas Márquez, 2011). Este criterio se compone por:

- Monitoreo de los ambientes interno y externo
- Monitoreo del desempeño
- Seguimiento de procedimientos
- Evaluación de la efectividad del control.

El modelo COCO estipula los principios para la evaluación del control interno, Dorta Velázquez (2005) los describe de la siguiente forma:

- La evaluación está dirigida a los objetivos significativos de la organización y a la gestión de riesgo asociado a tales objetivos; la evaluación no recoge todas las posibles partes u objetivos de la organización, sino que se concentran en aquellos que resultan significativos en el proceso de planificación estratégica y operativa, incluyendo riesgos inesperados y la capacidad de la institución en identificar y explotar oportunidades.
- Se realiza desde la perspectiva de la organización en su conjunto; para ello es preciso conocer la dinámica interacción existente entre los elementos de la organización y evaluar los procesos de la dirección que afectan directamente al control. No se trata de evaluar el control de las posibles partes en las que pudiera dividirse una organización o referirse a un nivel determinado de los escalones de decisión (estratégico, táctico, operativo), sino que debe envolver a la entidad en su conjunto. Igualmente, pueden realizarse evaluaciones siguiendo los principios propuestos en unidades o actividades concretas de la organización, velando posteriormente por su coordinación por la evaluación global.
- Debe reflejar las perspectivas de las personas con conocimientos relevantes, con independencia de su posición jerárquica. Esto permite una evaluación de la organización por la propia organización.
- Debe incluir un informe en el que se indique los siguientes aspectos: Una conclusión sobre la eficacia del control, los riesgos que persistan sobre los objetivos significativos, un plan de acción, las limitaciones inherentes al control.

Según González y Hernández (2007), el Informe COCO contiene un enfoque de control basado más en las creencias y valores éticos de las personas que en normas y mecanismos de

cumplimiento. Le da una visión más humanista a la organización (Montilla Galvis y otros, 2007), se centra en las personas, enfatiza en el autocontrol y la autoevaluación; reconociendo importancia a los factores psicológicos y sociales que puedan determinar el comportamiento humano (Jackson, 1998).

En este modelo un sistema de control puede considerarse eficaz cuando: (a) la organización tiene un sentido de dirección en el que queden definidos los objetivos, riesgos, políticas, planes e indicadores de gestión; (b) los miembros de la organización asumen un sentido de identificación con los objetivos planteados, es decir, los valores y las políticas de recursos humanos están debidamente integrados; (c) las personas tienen la competencia debida o los respectivos sistemas de administración están coordinados y alineados; y finalmente (d) la organización tiene un sentido de evolución mediante la puesta en marcha de mecanismos que permitan ir avanzando en el logro de los objetivos (Dorta Velázquez, 2005).

En este sentido, el modelo canadiense presenta una orientación más proactiva que el modelo COSO, en cuanto consideran un sistema de control eficaz cuando la organización identifica y explota sus oportunidades y no solo cuando tiene capacidad para responder o adaptarse a los riesgos asociados a sus actividades u objetivos.

Ilustración 5 - Modelo COCO



Fuente: Montilla Galvis, Carlos de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio (2007)

“Análisis de la fundamentación del modelo estándar del control interno”. Revista Estudios

Gerenciales. Volumen 23

Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano

También se desarrolló un modelo de control interno por la Federación Latinoamericana de Auditoría Interna (FLAI), denominado Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano (MICIL) publicado en el año 2003. Este incluye cinco componentes de control interno (de forma muy similar al Informe COSO, en el cual está basado) pero bajo un esquema que pone al ambiente de control como pieza principal. Se detallan de la siguiente forma:

1. Ambiente de control y trabajo institucional
2. Evaluación de riesgos para obtener objetivos
3. Actividades de control para minimizar riesgos
4. Información y comunicación para fomentar la transparencia
5. Supervisión interna continua y externa periódica

Modelo conceptual ACC

El modelo *Australian Control Criteria* (ACC) fue diseñado por el *Institute of Internal Auditors* (IIA) de Australia. Tiene una concepción desde la auditoría interna, integra los conceptos habitualmente utilizados por la auditoría interna con los conceptos de control basados en el Informe COSO. Este Instituto ha emitido a lo largo de su existencia diferentes normas que tratan de delimitar el contenido del control interno, ya que la auditoría interna no tiene razón de ser si no existe previamente un conjunto de elementos de control que revisar y evaluar. En este sentido, el ACC propone seis criterios de control:

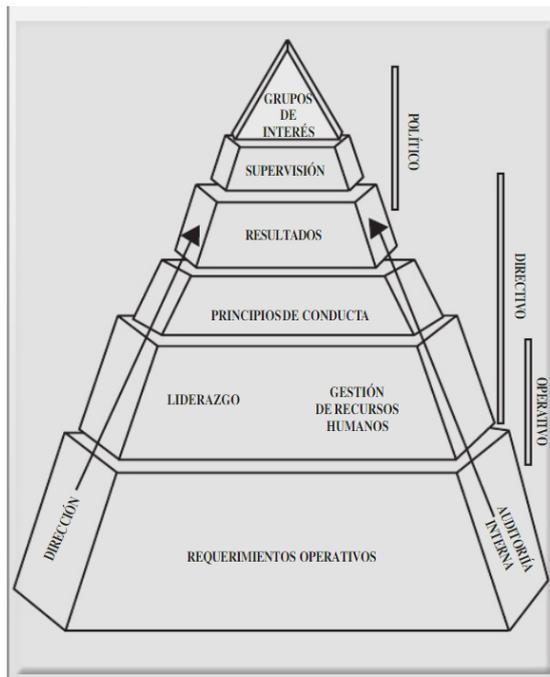
1. Un sistema de control interno es eficaz cuando permite a los tres niveles jerárquicos (político, directivo y operativo) tener seguridad de que los propósitos y objetivos de la

organización se van a lograr de forma económica y eficiente, tomando para ello los objetivos tradicionales de la auditoría interna.

2. Los componentes de un sistema de control interno deben ser: grupos de interés, supervisión, resultados, principios de conducta, liderazgo, gestión de recursos humanos y otros requerimientos operativos.
3. El establecimiento y mantenimiento de un sistema de control interno eficaz, debería considerar en los objetivos específicos, los siguientes aspectos: autocompromiso con el control, áreas de resultados e identificación de riesgos, confianza y liderazgo, calidad y mejora continua, eficacia operativa del sistema de control interno, gestión de riesgos y comunicación de las limitaciones inherentes al sistema.
4. Un sistema de control interno eficaz exige tener en cuenta una correcta planificación que integre diversos pasos metodológicos: (a) Establecer claramente los propósitos y objetivos, identificando los riesgos con base en las necesidades y expectativas presentes y futuras de los grupos de interés y del entorno externo de la organización; (b) Definir y comunicar un conjunto de principios que canalice las actitudes y comportamientos hacia los objetivos a lograr; (c) Definir y ordenar por importancia las áreas estratégicas de control interno para cada nivel de control (político, directivo y operativo); (d) Para cada área de control se deben identificar, evaluar y ordenar los resultados a lograr, los indicadores de gestión y los riesgos que puedan presentarse; (e) Para cada nivel de responsabilidad de control deben definirse los objetivos individuales, los canales de información, competencias y niveles de auditoría; (f) Revisar y modificar el liderazgo y el estilo de gestión de acuerdo con los resultados alcanzados, la eficacia de control interno y la gestión de riesgos.

5. Como premisa básica, se considera que la persona que desarrolla una actividad o tarea es responsable del control de la misma, lográndose la rendición de cuentas a partir de la revisión independiente que realizan los auditores internos.
6. Muchas de las actividades relacionadas con el control interno están revestidas de juicios de valor, por lo que deben realizarse con una cuidadosa diligencia.

Ilustración 6- Estructura del control interno establecida en el modelo ACC



Fuente: Dorta Velázquez, José Andrés (2005) “Teorías organizativas y los sistemas de control interno”. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. España.

Este modelo se asemeja al informe canadiense en cuanto otorga importancia al autocontrol y autoevaluación, la confianza mutua como factores esenciales que potencian la identificación de los objetivos personales con los objetivos institucionales.

La mayor diferencia con el modelo COCO, es la segregación de los tres niveles jerárquicos, político, directivo y operativo, en el modelo australiano, reforzando una aproximación tradicional con implicaciones diferentes. No obstante, no explicita las interrelaciones y mutua interdependencia entre estos niveles.

Si bien cada modelo tiene matices propios acerca de cuáles deben ser los objetivos y actuaciones que habrían de tenerse en cuenta para lograr un control interno satisfactorio, se encuentra una gran similitud y complementariedad entre los mismos (Dorta Velázquez, 2005).

Qué no comprende el control interno

Respecto a la acción represiva por el no cumplimiento de determinadas pautas, no corresponde a la autoridad que impone el control interno, sino que es función del control externo al organismo. El control interno evalúa, formula observaciones, y realiza el seguimiento, no comprende una acción punitiva, esto no constituye su objetivo. Los controles internos no pueden ser elementos restrictivos, sino que deben posibilitar los procesos, permitiendo y promoviendo la consecución de los objetivos porque se refieren a los riesgos a superar para alcanzarlos. Y no se trata solo de los objetivos relacionados con la información financiera y el cumplimiento de la normativa, sino también de las operaciones de gestión.

El objetivo del control interno es ser un control preventivo, crear un clima preventivo; antes de actuar sobre irregularidades, errores y fallas, actuar sobre las causas y orígenes de éstas. Es decir, con un propósito de encauzar la acción, confirmando que el control interno no es un sistema de vigilancia e inspección que analiza en qué medida la dirección actúa bajo los límites admitidos, sino un instrumento de gestión para el logro del éxito de la organización (Dorta Velázquez, 2005).

Por otro lado, el control no es estático, inflexible, no se incorpora en un momento y permanece rígido a lo largo del tiempo, sino que es un proceso dinámico, que se debe adaptar a los cambios que se enfrenta la entidad, dispuesto a enfrentar los riesgos, detectarlos, y efectuar las correcciones que correspondan; constituyéndose como un mecanismo para establecer que las cosas se cumplan como fueron planeadas de acuerdo a los objetivos, políticas y metas para el desarrollo institucional (Gamboa, Puente y Vera, 2016).

Gamboa, Puente y Vera (2016) postulan que un control interno eficiente, aun cuando haya sido muy bien diseñado, no proporcionará una seguridad absoluta a la autoridad superior, acerca del logro de objetivos. Tampoco podrá cambiar una administración mala por una buena; y se debe tener en cuenta que los factores externos, principalmente políticos en la administración pública, también impactan en la capacidad de cumplir estos objetivos. No obstante, un eficiente sistema de control interno reduce las probabilidades de no alcanzar los objetivos institucionales.

CAPITULO 2 - RELEVAMIENTO DE INTERVENCIONES Y ESTUDIOS EN MATERIA DE CONTROL INTERNO

Se han realizado numerosas investigaciones relativas al control interno en ámbitos públicos, tanto en el orden nacional, provincial y municipal, y su utilización para el logro de los objetivos de las dependencias estatales en forma eficiente.

Se han analizado asimismo las causas de la no utilización de las ventajas que ofrece este tipo de control adecuadamente implementado en dependencias públicas.

Se presentan a continuación, los casos relevados referidos a las intervenciones y estudios en esta materia.

Relevamiento de experiencias y estudios de aplicación de control interno analizados por caso en los órdenes nacional, provincial y municipal

Muchos son los esfuerzos realizados para el logro de mejoras en el control interno como medio para lograr el cumplimiento de los objetivos del estado.

Algunos organismos internacionales promueven este tipo de control, como es el caso de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), organización central para la fiscalización pública exterior, que ha dictado una guía para las normas de control interno del sector público que, actualizada, incorpora conceptualmente al informe COSO – Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's.

A continuación se profundiza, en normas generales, estudios y manuales dictados por organismos rectores del control interno en ámbitos nacionales; en segunda instancia, estudios desarrollados en ámbitos provinciales; y en última instancia, experiencias y normas desde aplicación de este tipo de control en el orden municipal.

Estudios de control interno llevados adelante por organismos de orden nacional

Estudio de control interno en el Sector Público Federal de México

Sánchez y López, (2017) se abocan en profundidad a la temática en su estudio de este tipo de controles en el Sector Público Federal de México, que entre otros objetivos se plantea diagnosticar el estado que guardan los sistemas de control interno (SCI) de 290 instituciones a diciembre de 2013, partiendo de la base del modelo COSO 2013.

El resultado obtenido fue que el 79% de las instituciones se ubicaron un estatus de implementación del marco de control interno bajo, es decir que requieren mejoras sustanciales para establecer o fortalecer el funcionamiento del SCI; el 26% de las instituciones se ubicaron en un estatus medio, es decir que requieren atender las áreas de oportunidad que fortalezcan las áreas donde se realizan estos controles; y sólo un 1% obtuvo un estatus alto, lo que significa que su sistema es acorde con las características de la institución y a su marco jurídico aplicable, requiriendo su autoevaluación periódica y mejora continua.

Dentro de las principales falencias de detectó, la falta de cultura y capacidades en esta materia y en la administración de riesgos; la falta de esquemas de integridad y ética, como así también la carencia de metodologías para la autoevaluación de control interno y para administrar riesgos; identificándose, por otra parte, áreas de oportunidad.

Con ese diagnóstico, durante los años siguientes se recibió información adicional de las entidades para dar continuidad al estudio y determinar avances; se efectuaron más de 400 reuniones con 191 instituciones sugiriéndoles estrategias para el mejoramiento de los SCI. Así se lograron mejorar significativamente los primeros resultados y en esta oportunidad sólo el 13% de las instituciones obtuvo un estatus de implementación del marco de control interno bajo; un 62% un estatus medio y un 25% un estatus alto a septiembre de 2015.

Desagregada esta última información por Poder del Estado, se observa que las instituciones con estatus alto se ubican dentro del poder judicial, notándose una mejora sustancial a partir

de diciembre de 2013; el poder legislativo recién en el 2015 ha pasado de un estatus bajo a uno medio; y tanto el poder ejecutivo como los Organismos de la Constitución autónomos ya desde el 2014 han logrado pasar de un estatus bajo a uno medio con mejoras constantes en este último.

Con lo cual se pudo observar de tal estudio que un buen SCI ayuda a la organización al logro eficiente de los objetivos; siendo importante el liderazgo de los altos mandos, pero también el involucramiento y el desarrollo de todo el personal. Como así también adoptar un enfoque basado en riesgos que permita conocer y atender las situaciones críticas en la organización, y aplicar las herramientas adecuadas para la gestión del SCI que permita fortalecerlo (Sanchez y Lopez, 2017).

Normas de la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador

La Contraloría General del Estado de la República de Ecuador ha dictado en el año 2002, Normas de Control Interno para asegurar la correcta y eficiente administración de los recursos y bienes de las entidades y organismos del sector público ecuatoriano, basado principalmente en el Informe COSO dictado por el *Committee of Sponsoring Organizations* de la *Treadway Commission National on Fraudulent Financial Reporting*.

Las Normas tienen cinco partes, que coinciden con los componentes de control interno del Informe COSO: Ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, supervisión y monitoreo.

Éstas exigen a las dependencias públicas que implanten y pongan en funcionamiento un sistema de planificación, así como el establecimiento de indicadores de gestión que permitan evaluar el cumplimiento de los fines, objetivos y la eficiencia de la gestión institucional. Las dependencias deben incluir en el sistema de planificación un plan plurianual institucional y planes operativos anuales, que deben considerar como base la función, misión y visión

institucionales y tener consistencia con los planes de gobierno y los lineamientos de un organismo técnico específico de planificación.

Los planes operativos constituyen la desagregación del plan plurianual y contienen: objetivos, indicadores, metas, programas, proyectos y actividades del año.

Por otro lado, las normas exigen una adecuada delegación de autoridad, desde la autoridad superior a los estamentos. No obstante, la delegación de funciones y tareas debe conllevar, no sólo la exigencia de la responsabilidad por el cumplimiento de los procesos y actividades correspondientes, sino también la asignación de la autoridad necesaria, a fin de que los funcionarios puedan emprender las acciones más oportunas, para ejecutar su cometido de manera expedita y eficaz.

En el proceso de evaluación de riesgo, las dependencias deben realizar un mapa del riesgo con los factores internos y externos y con especificación de los puntos clave de la institución, las interacciones con terceros, la identificación de objetivos generales y particulares y las amenazas que se puedan afrontar. Debe haber un proceso permanente para identificar el cambio de condiciones gubernamentales, económicas, industriales, regulatorias y operativas, para tomar las acciones que sean necesarias.

Los perfiles de riesgo y controles relacionados deben ser continuamente revisados para asegurar que el mapa de riesgo siga siendo válido, que las respuestas al riesgo son apropiadamente escogidas y proporcionadas, y que los controles para mitigarlos sigan siendo efectivos, en la medida en que los riesgos cambien con el tiempo.

El personal de cada entidad debe realizar un plan de mitigación de riesgos desarrollando una estrategia clara, organizada e interactiva para identificar y valorar los riesgos que puedan impactar en la entidad impidiendo el logro de los objetivos. Las autoridades superiores de las entidades desarrollarán planes, métodos de respuesta y monitoreo de cambios, así como un

programa que prevea los recursos necesarios para definir acciones en respuesta a estos riesgos.

Una adecuada planeación de la administración de los riesgos reduce la eventualidad de ocurrencia y el efecto negativo de éstos, y alerta a la entidad respecto de la adaptación a los cambios que debe llevar a cabo.

Se deben valorar los riesgos a partir de dos perspectivas, la probabilidad y el impacto; siendo la probabilidad la posibilidad de ocurrencia, mientras que el impacto representa el efecto frente a su ocurrencia.

Como parte de la administración de riesgos, las autoridades superiores deben considerar para cada riesgo significativo las respuestas potenciales en base de un rango de respuestas.

Respecto de las actividades de control, éstas deben ser apropiadas, funcionar consistentemente de acuerdo a un plan a lo largo de un período y estar relacionadas directamente con los objetivos de la entidad. La implantación de cualquier actividad o procedimiento de control debe ser precedido por un análisis de costo/beneficio para determinar su viabilidad, conveniencia y contribución en relación con el logro de los objetivos, es decir, la dependencia debe considerar que el costo de establecer un control no supere el beneficio que pueda obtener.

En cuanto a la información y comunicación, el sistema que se implante debe facilitar a la máxima autoridad a adoptar decisiones adecuadas que permitan controlar las actividades de la entidad y preparar información confiable. El sistema de información permite a la autoridad superior evaluar los resultados de su gestión versus los objetivos definidos en la planificación, es decir, obtiene información sobre su desempeño.

En este sentido, los sistemas de información deben contar con controles adecuados para garantizar confiabilidad, seguridad y una clara administración de los niveles de acceso a la información y datos sensibles.

El seguimiento se debe orientar a la identificación de controles débiles o insuficientes para reforzarlos, así como asegurar que las medidas detectadas como fallas se atiendan de manera efectiva y con prontitud. El monitoreo se efectúa en forma continua, durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de cada entidad y a través de evaluaciones periódicas para enfocar directamente la efectividad de los controles en un tiempo determinado.

Consecuentemente, se debe analizar hasta qué punto el personal, en el desarrollo de sus actividades normales, obtiene evidencia de que el control interno sigue funcionando adecuadamente. Observar y evaluar el funcionamiento de los diversos controles, con el fin de determinar la vigencia y la calidad del control interno y emprender las modificaciones que sean pertinentes para mantener su efectividad. El resultado del seguimiento brinda las bases necesarias para el manejo de riesgos, actualiza las existentes, asegura y facilita el cumplimiento de la normativa aplicable a las operaciones propias de cada entidad.

Normas Generales de Control Interno de la Contraloría General de la República de Venezuela

Las Normas Generales de Control Interno de la República de Venezuela han sido dictadas por el Contraloría General de la República en el año 1997. Tienen su base en el Informe COSO. Estas señalan los estándares mínimos que deben ser observados por los organismos del sector público nacional, a los distritos y los municipios venezolanos.

Los objetivos de control interno que se plantean en cada dependencia deben ser aplicables, completos, razonables, integrados y congruentes con los objetivos generales de la institución.

Se establecen premisas en la normativa respecto de los sistemas de control interno:

- Corresponde a la máxima autoridad jerárquica de cada entidad establecer, mantener y perfeccionar el sistema de control interno y vigilar su funcionamiento. Los niveles

directivos y gerenciales deben garantizar el eficaz funcionamiento del sistema en cada área operativa de la cual sean responsables.

- El sistema de control interno es parte de los sistemas financieros, presupuestarios, contables, administrativos, y operativos del organismo o entidad, y no un área independiente, individual o especializada.
- Es responsabilidad del órgano de control interno del organismo o entidad, la revisión y evaluación del sistema, para proponer a la máxima autoridad las recomendaciones tendientes a su optimización.
- Los deberes y responsabilidades deben mantener una adecuada y perceptible delimitación.

Si bien en la segunda premisa estipula que el sistema de control interno es parte integrada a todos los sistemas de organización, prevé también que el órgano de control interno debe estar adscrito al máximo nivel jerárquico de la estructura organizativa de la entidad, para asegurar el mayor grado de independencia, sin participación de los actos típicamente administrativos.

Se debe dotar a este órgano de personal idóneo y necesario, así como de razonables recursos presupuestarios, materiales y administrativos que le faciliten la efectiva coordinación del sistema de control interno y el ejercicio de las funciones de vigilancia y fiscalización. Las funciones y responsabilidades del órgano de control interno deben estar definidas formalmente.

Marco conceptual de Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú

Este documento aclara aspectos básicos y relevantes de control interno, tales como: concepto, objetivos, normativa, roles, importancia, componentes y principios del sistema de control interno, entre otros. El manual surge como iniciativa de la Contraloría General como consecuencia de un estudio realizado por el organismo en el año 2013, en el que se midió la

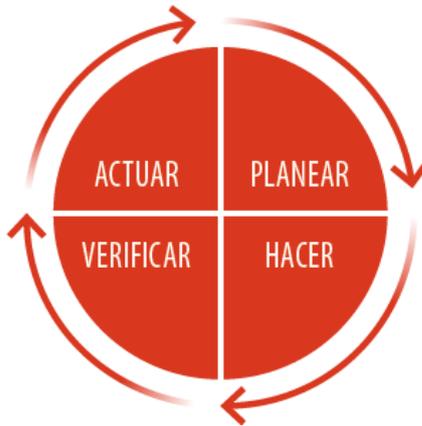
percepción de las entidades públicas con relación a la implementación del sistema de control interno y que dio como resultado un índice promedio de 38%, que corresponde a un percentil bajo (Paprocki, 2018).

El marco amplía el Informe COSO. Plantea los siguientes objetivos para el control interno:

- Promover y optimizar la eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones de la entidad, así como la calidad de los servicios públicos que presta (gestión pública).
- Cuidar y resguardar los recursos y bienes del estado contra cualquier forma de pérdida (lucha anticorrupción).
- Cumplir con la normativa aplicable (legalidad).
- Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información (rendición de cuentas y acceso a la información pública).
- Fomentar e impulsar la práctica de valores institucionales.
- Promover el cumplimiento por parte de los funcionarios o servidores públicos de rendir cuentas por los fondos y bienes públicos a su cargo, y por la misión u objetivo encargado.
- Promover que se genere valor público.

En cuanto a la relación del control interno con el ciclo de gestión, se considera que éste es inherente, forma parte integrante de la gestión, con un enfoque de mejora continua;

Ilustración 7 - Enfoque de mejora continua o Ciclo de Deming



Fuente: Marco Conceptual del Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú (2014). En http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/web/documentos/Publicaciones/Marco_Conceptual_Control_Interno_CGR.pdf consultado el día 25/05/2019.

Se establecen fundamentos del control interno en el sector público, referidos a los pilares que favorecen la efectividad del mismo:

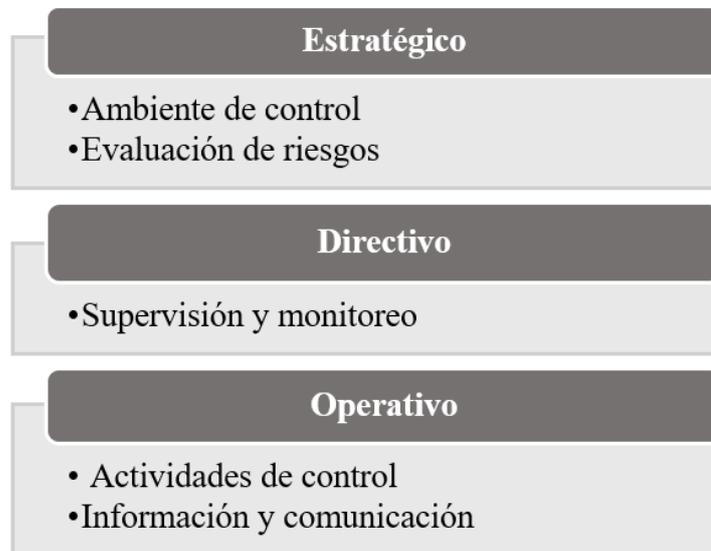
- Autocontrol: Capacidad de todo servidor público de evaluar su trabajo, detectar desviaciones, efectuar correctivos, de tal forma que la ejecución de los procesos y actividades bajo su responsabilidad garanticen el ejercicio de una función administrativa transparente y eficaz.
- Autorregulación: Es la capacidad institucional de toda entidad pública para reglamentar los asuntos propios de su función y definir normas, políticas y procedimientos que permitan la coordinación efectiva y transparente de sus acciones.
- Autogestión: El control interno se fundamenta en la autogestión al promover en la entidad pública la autonomía organizacional necesaria para establecer sus debilidades de control, definir acciones de mejoramiento y hacerlas efectivas.

Este marco hace énfasis en la visión del control interno como un sistema de partes interrelacionadas, que no es un proceso secuencial, sino multidireccional, en el cual cada componente influye sobre los demás y todos conforman un sistema integrado que reacciona

dinámicamente a las condiciones cambiantes; esto facilita que todas las áreas de la organización se comprometan activamente en el ejercicio de control en forma armónica.

La Contraloría General de la República del Perú define los cinco componentes del sistema de control interno, que coinciden con el Informe COSO, pero además, le asigna a cada componente un nivel de la organización (estratégico, directivo, operativo):

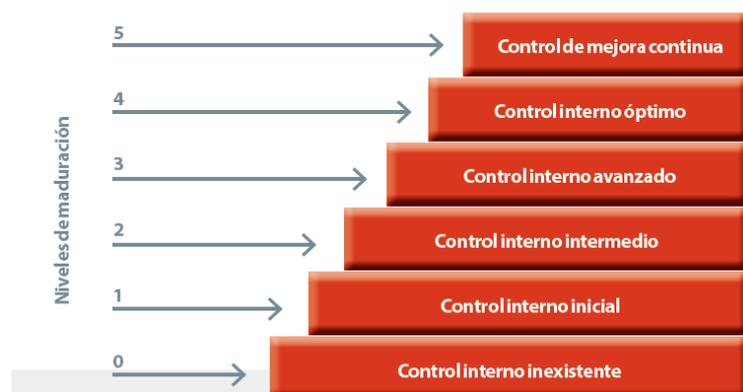
Tabla 4- Asignación de componentes de control a niveles de la organización



Fuente: Elaboración propia en base a Marco Conceptual del Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú (2014). En http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/web/documentos/Publicaciones/Marco_Conceptual_Control_Interno_CGR.pdf consultado el día 25/05/2019.

Por otra parte, el marco plantea que el control interno de una entidad puede encontrarse en distintos estados de madurez, se establecen los siguientes:

Ilustración 8 - Grados de madurez del Sistema de Control Interno



Fuente: Marco Conceptual del Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú (2014). En http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/web/documentos/Publicaciones/Marco_Conceptual_Control_Interno_CGR.pdf consultado el día 25/05/2019.

El control interno inexistente, consistente con el nivel 0, se verifica cuando las condiciones de control no existen. El nivel 1, control interno inicial, se constata cuando las condiciones de control existen, pero no están formalizadas. El nivel 2 de control interno intermedio ocurre cuando las condiciones de control existen y están formalizadas. El nivel 3 de control interno avanzado se verifica cuando las condiciones de control interno existen, están formalizadas, están operando y existe evidencia documental de su cumplimiento. El nivel 4 de control interno óptimo se constata cuando las condiciones de control interno existen, están formalizadas, están operando, existe evidencia documental de su cumplimiento, y muestran eficacia y eficiencia. Y en última instancia, el nivel 5 de control de mejora continua, ocurre cuando las condiciones de control interno existen, están formalizadas, están operando, existe evidencia documental de su cumplimiento, muestran eficacia y eficiencia, y están en un proceso de mejora continua con instancias internas y externas evaluadoras de su eficacia y eficiencia.

Para evaluar la madurez del sistema de control interno de una organización, se debe identificar los elementos de control y aplicarse una escala previamente definida para cada uno de ellos, buscar evidencias documentales, analizar la información y reportar los resultados.

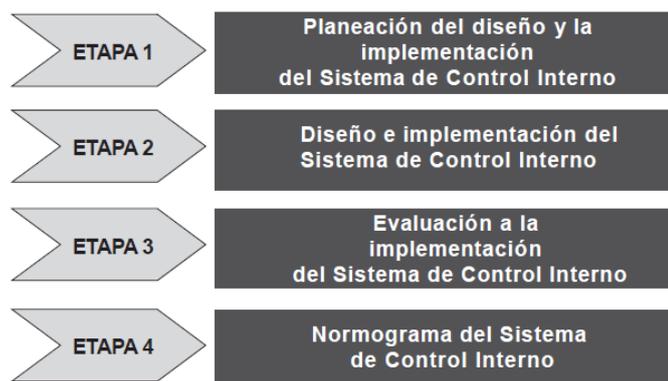
Modelo Estándar de Control Interno para entidades del Estado de Colombia

Este modelo, denominado MECI, permite el diseño, desarrollo y la operación del sistema de control interno en entidades del estado de la República de Colombia. Su base técnica y aplicativa se fundamenta en:

- La construcción de una ética institucional
- Los modelos internacionales de control interno (COSO, COCO, ACC) como base
- La prevención de riesgos
- Efectividad en una organización por procesos
- Disponer la entidad hacia una medición de la gestión en tiempo real
- Enfatizar la generación de información suficiente, pertinente, oportuna, de utilidad organizacional y social
- Controlar la efectividad de los procesos de comunicación pública y rendición de cuentas
- Fortalecer la función de evaluación independiente de la gestión
- La estandarización de metodologías y procedimientos de evaluación del control interno y la auditoría
- Otorgar alto nivel de importancia a los planes de mejoramiento.

La implementación del sistema tiene cuatro etapas, que se detallan a continuación:

Ilustración 9 - Etapas de implementación del MECI



Fuente: Montilla Galvis, Carlos de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio (2007) “Análisis de la fundamentación del modelo estándar del control interno”. Revista Estudios Gerenciales. Volumen 23.

En la primera etapa, de planeación del diseño e implementación del sistema de control interno, se debe lograr el compromiso de la alta dirección, la adopción del modelo y reglamentación de los procedimientos, la determinación de responsabilidades, la socialización y capacitación sobre el MECI al personal de la entidad, llevar a cabo un autodiagnóstico para determinar el estado actual de cada subsistema, componente y elemento para elaborar el plan de trabajo. Para llevar a cabo el diagnóstico, se plantean cuestionarios con escalas de valoración; en base a éste, se deben elaborar los planes de trabajo para la implementación del MECI.

La segunda etapa de diseño e implementación del sistema de control interno, se subdivide a su vez, en tres subsistemas:

1. Subsistema de Control Estratégico: Garantiza el control al seguir la orientación estratégica y organizacional de la entidad, controla la planificación y su acción, la dirige hacia la consecución de sus objetivos en forma eficiente y eficaz. Articula los fines públicos esenciales, las competencias legales y las necesidades de la comunidad que atiende, con el conjunto de recursos y capacidades internas en un todo coherente y armónico. Se derivan tres componentes;

Ilustración 10 - Componentes del Subsistema de Control Estratégico



Fuente: Montilla Galvis, Carlos de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio (2007) “Análisis de la fundamentación del modelo estándar del control interno”. Revista Estudios Gerenciales. Volumen 23.

Dentro del Direcciónamiento Estratégico, se encuentra el conjunto de elementos que, al interrelacionarse, orientan a la entidad hacia el cumplimiento de la misión, el alcance de su visión y la conducen al alcance de los objetivos globales. Mediante la Administración de Riesgos, se establece el lineamiento estratégico que orienta las decisiones de la entidad frente a riesgos que puedan afectar el cumplimiento de sus objetivos.

2. Subsistema de Control de Gestión: Este subsistema busca asegurar el control a la gestión de las operaciones de la Institución. Se orienta a la consecución de resultados y al cumplimiento de los objetivos misionales. Se subdivide a su vez en los siguientes componentes;

Ilustración 11 - Componentes del Subsistema de Control de Gestión

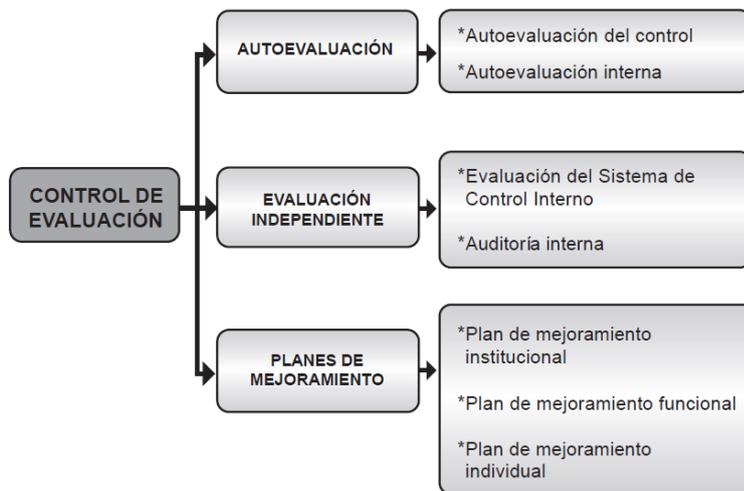


Fuente: Montilla Galvis, Carlos de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio (2007) “Análisis de la fundamentación del modelo estándar del control interno”. Revista Estudios Gerenciales. Volumen 23.

Las actividades de control garantizan el control de la ejecución de la función, los planes y los programas de la entidad, hacen efectivas las acciones necesarias para el manejo de riesgos y orientan la operación hacia la consecución de resultados, metas y objetivos.

3. Subsistema de Control de Evaluación: Lo integran los mecanismos de verificación y evaluación del sistema de control interno; busca determinar si éste apoya el cumplimiento de los objetivos de la entidad, garantizar que la evaluación y el seguimiento de la gestión de la organización sean correctos, permitir acciones oportunas de corrección y mejoramiento. Cuenta con los siguientes componentes;

Ilustración 12 - Componentes del Subsistema de Control de Evaluación



Fuente: Montilla Galvis, Carlos de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio (2007) “Análisis de la fundamentación del modelo estándar del control interno”. Revista Estudios Gerenciales. Volumen 23.

El componente de autoevaluación comprende las acciones que permiten medir la efectividad del control interno y los resultados de la gestión de la institución. Es un proceso estratégico mediante el cual la organización evalúa y monitorea en forma integral, la existencia y la efectividad de los controles y el desempeño organizacional frente al cumplimiento de sus objetivos. El componente de evaluación independiente implica un examen autónomo que realiza la oficina de control interno sobre el sistema; se caracteriza por la neutralidad, independencia y objetividad. Y respecto a los planes de mejoramiento, éstos consolidan las acciones requeridas para corregir las desviaciones encontradas en el sistema de control interno, en el direccionamiento estratégico, en la gestión y en los resultados de la institución. Este componente se subdivide a su vez en:

- Plan de mejoramiento institucional: Plan que integra las acciones de mejoramiento que la organización debe adelantar para fortalecer su desempeño institucional.

- Plan de mejoramiento por procesos: Son administrativos, contienen acciones de mejoramiento de procesos y de áreas responsables dentro de la entidad.
- Plan de mejoramiento individual: Son acciones de mejoramiento que debe llevar a cabo cada servidor público.

En la tercera etapa, de Evaluación de la Implementación del Sistema de Control Interno, la realiza el equipo MECI y el representante legal, luego lo hará la Oficina de Control Interno. Esta última recomienda al Comité de Evaluación del Sistema de Control Interno los ajustes necesarios. Los indicadores deben, de forma posterior, evaluarse y darse a conocer oportunamente a los responsables de su evaluación y seguimiento.

La cuarta etapa, de Normograma del Sistema de Control Interno, permite a las entidades delimitar su ámbito de responsabilidad, muestra la vigencia de las normas que las rigen, sus actuaciones, entre otras.

En última instancia, para cumplir con el objetivo de creación del MECI es necesario que los integrantes de la dependencia compartan normas, valores y principios; sean capaces de subordinar sus intereses particulares a los generales y se comprometan con las organizaciones de las que forman parte. En otras palabras, generar una nueva cultura de autocontrol en cada uno de los funcionarios públicos (Montilla Galvis y otros, 2007).

Estudios de control interno en el orden provincial

Estudio de control comparado entre la administración nacional y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Se verifica una investigación que realiza una comparación del avance de la reforma de la administración financiera entre el nivel nacional y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Lerner (2001)¹ postula que la implementación de la reforma de administración

¹ El estudio comparado del control interno entre la administración nacional y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se encuentra en el siguiente artículo: Lerner, Emilia (2001) “Avances, limitaciones e impacto del control de gestión en los ámbitos nacional y local en Argentina. El caso de la Auditoría General de la Nación y la

financiera implicó un cambio sustantivo en los circuitos del sector público. El desarrollo de procedimientos tendientes a la registración, sistematización e integración de la información financiera ha sido muy importante; no obstante, los aspectos relacionados con el control de gestión, los procedimientos de medición y elaboración de indicadores no han tenido un desarrollo equivalente.

La creación de condiciones favorables que promuevan su implementación involucra un conjunto de factores organizacionales. En primer lugar, la autora define como crítica la necesidad de existencia de un régimen de administración basado en resultados, desarrollado en relación con las necesidades. En segundo lugar, es clave relacionar las medidas de gestión con las políticas públicas o el marco estratégico definido para cada organización. En tercer lugar, la alineación de los sistemas administrativos de apoyo a la puesta en práctica es un proceso no sencillo. Y en cuarto lugar, la provisión de adecuados recursos financieros y humanos es una condición necesaria.

Además, se requiere el desarrollo de una cultura de administración por resultados, la participación de los sectores generadores de bienes intermedios y finales, y el involucramiento de los responsables de la gestión.

En el ámbito de la administración pública nacional, Lerner (2001) propone que puede observarse que el porcentaje de programas presupuestarios con metas definidas es creciente en el tiempo. No obstante, las estructuras presupuestarias se definen desde el lado de la oferta y no existe identificación de las necesidades o demandas que originan cada acción presupuestaria. No se realizan evaluaciones de impacto, ni existe información sobre la contribución de cada meta al objetivo final de política pública esperado a la fecha de realización del estudio.

Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires". VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma de Estado y de la Administración Pública. Buenos Aires.

La brecha entre el estado de avance del sistema de administración en el ámbito del sector público nacional, y un sistema de administración orientado a resultados que permita utilizar la información para una gestión eficiente y eficaz de las políticas públicas, es importante y, de acuerdo al estudio realizado, requiere un desarrollo más prolongado.

En cuanto al nivel de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ante el cambio de esquema nacional, las normativas locales siguen estos lineamientos, que recoge las tendencias internacionales en la materia. La reforma de administración financiera se generó a partir de la ley 70 “Sistema de gestión, administración financiera y control del sector público en la Ciudad”.

En la práctica, esta autora diagnostica que los mecanismos de control interno son débiles e insuficientes en la Ciudad Autónoma, se verifica una falta de vinculación entre las áreas que conforman los circuitos, parte de la estructura orgánica tiene competencias que no se encuentran normadas, lo que dificulta el control. En cuanto a instrumentos de gestión, este nivel de gobierno se encuentra en un estadio más primitivo de desarrollo. No existen procesos de planificación estratégica y operativa, en la que se especifiquen objetivos, no se elaboran indicadores para la evaluación de la gestión.

Y, concluye que las respectivas reformas de las administraciones públicas en los niveles nacional y local conllevaron al cambio en el diseño y enfoque de los organismos de control. Ello llevó a la necesidad de desarrollar metodologías, procedimientos y capacitaciones a recursos humanos para cumplir competencias orientadas no sólo a los aspectos financieros y legales, sino también a examinar también la economía, eficacia y eficiencia de la administración, y, por tanto, la consecución de metas físicas y resultados.

La evaluación de la experiencia de control de gestión en el ámbito nacional, en comparación con el ámbito de la ciudad de Buenos Aires arroja diferencias importantes, tanto desde el punto de vista de la conformación, calidad y mecanismos de generación de información

orientada a los resultados en los organismos auditados, como también desde el punto de vista del impacto de los informes sobre el ámbito de control.

Desde la perspectiva de la información orientada a resultados existente en los niveles nacional y local, la administración pública nacional tiene un desarrollo relativo mayor. Aún con ciertas limitaciones se puede verificar la existencia de metas definidas en una gran proporción de programas del presupuesto de la administración.

En relación con el impacto que producen los informes sobre el control de la gestión, la autora observa que se desarrolla en el sentido inverso. Esto ocurre por el desigual desarrollo de los instrumentos de gestión. La administración nacional tiene un mayor desarrollo de mecanismos formales de programación, registración y control. En tanto, en la Ciudad la menor formalización de procedimientos, crea un campo propicio para una mayor permeabilidad a las observaciones efectuadas por parte del órgano de control. Las observaciones y recomendaciones constituyen en este contexto, una orientación importante en la línea de generación y sistematización de procedimientos para los circuitos financieros y de gestión.

En última instancia, el papel que desempeñan los responsables de la gestión es preponderante, notando mayor predisposición del nivel local a la intención de dar una respuesta a las demandas de la población.

Estudio de control interno en la Provincia de Río Negro

Se ha realizado una investigación de control interno en la provincia de Río Negro, por medio de un investigador de la Universidad de Buenos Aires. El eje de investigación de Kohon (2014)² fue el relevamiento crítico del sistema de control interno provincial, con el propósito de dar el primer paso en la difícil transición de un modelo de control basado en la verificación de procedimientos y cumplimiento normativo, a otro sustentado en objetivos y a partir del

² La investigación acerca del control interno en la Provincia de Río Negro, es llevada por Kohon, Juan D. (2014), en el siguiente artículo, “*Relevamiento del Sistema de control interno en la provincia de Río Negro. Una descripción en perspectiva con el Informe COSO y las normas de INTOSAI*”. Universidad de Buenos Aires.

planeamiento estratégico, de manera que el control interno sea un proceso dentro del conjunto de operaciones de la organización y que, con su implementación, contribuya a la dirección a obtener una evidencia razonable respecto al logro de los objetivos de la entidad, midiendo la eficacia, eficiencia y economía de los procesos, como así también la información oportuna y confiable, la comunicación y el cumplimiento normativo.

El investigador releva el estado actual del control interno de la provincia de Río Negro, que se encuentra a cargo de la Contaduría General de la Provincia. Como objetivo de la investigación se propone comparar los elementos componentes del control interno de los organismos con los conceptos contenidos en el Informe COSO. La hipótesis del autor se basa en que el sistema de control interno provincial responde actualmente al modelo burocrático puro, centrado en el control de procedimientos o de cumplimiento legal.

Luego del relevamiento, la conclusión a la que llega el investigador es que hasta los más insignificantes detalles se encuentran alcanzados por una norma que los regula; y, además, es práctica difundida en la administración, la aplicación de procedimientos adicionales que exceden el marco normativo y se constituyen como prácticas afianzadas con el transcurso del tiempo. Por lo tanto, el sector público de la provincia de Río Negro en la época de la investigación revestía un modelo burocrático puro.

No obstante, la legislación sí se encuentra acorde a lo estipulado por el Informe COSO, pero para que se instaure un sistema de control interno integrado e integral, que contemple los elementos componentes (ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, supervisión y monitoreo), el modelo de gestión de la provincia no debe tener como objetivo principal el cumplimiento normativo en un contexto de rigidez administrativa, piramidal y jerárquica. Resta realizar la concientización y capacitación de todos los agentes y funcionarios del sector público provincial.

Estudio del sistema de control interno en la Provincia de Tierra del Fuego

Por otra parte, una investigadora de la Universidad de Buenos Aires, Castillo (2015)³, ha realizado un estudio acerca del sistema de control interno en la Provincia de Tierra del Fuego. Es fundamentalmente un análisis de la normativa, y de cómo ésta se hace operativa en la provincia.

El objetivo de la investigación se constituye en determinar si es necesario un cambio de operatividad del sistema de control interno y/o si se requieren modificaciones legales, para cumplir con el fin último del control interno en un marco gubernamental, considerando las pautas que son necesarias para realizar un control acorde a las nuevas exigencias, para tratar de lograr eficacia y eficiencia en la gestión de los fondos y poder mantener informada a la comunidad sobre el destino de los fondos públicos.

Las normas de control interno definen el nivel mínimo de calidad aceptable para los sistemas de control interno en operación y constituyen criterios con los que deben evaluarse dichos sistemas (Núñez, 2006). En Tierra del Fuego, la ley provincial N° 495 toma literalmente, respecto al control interno, lo reglado por la ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional; en este sentido, se establece un sistema de control interno centrado en la Contaduría General.

Realiza, además, una lista de funciones que están estipuladas en la ley, pero que no se cumplen en forma íntegra en la provincia; principalmente respecto del dictado de un plan de organización, reglamentos y manuales de procedimientos, requisitos de calidad técnica para los responsables del control interno, organización del sistema de control interno.

Por otro lado, la autora realiza una comparación del sistema de control de Tierra del Fuego, con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la provincia de Salta y la provincia de Mendoza.

³ La investigación acerca de la situación del control interno en la Provincia de Tierra del Fuego, lo realiza Castillo L. (2015), en la siguiente publicación: “*El control interno en la Provincia de Tierra del Fuego*”. Universidad Nacional de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Posgrado. Tesis de Especialización en Administración Financiera del Sector Público.

Castillo (2015) concluye que la ley N° 495 de Tierra del Fuego tiene una dimensión amplia respecto al sistema de control interno, tanto para las estructuras como para las funciones que se le atribuyen. No obstante, no se ha logrado instrumentar el sistema en todas las dimensiones legales y no contribuye al cumplimiento de los objetivos o espíritu de la norma. Se requiere un cambio de paradigma para poder apreciar un cambio en la metodología de trabajo, estructura y gestión de recursos humanos; ya que, las competencias que se requieren, se deben realizar bajo la óptica de la evaluación por resultados, que son diferentes a las relativas al mero control procedimental o legalista. Esto implica adoptar una política de largo plazo que trascienda una gestión de gobierno, para lo que se debería abordar en forma integral e integrada, de forma que abarque todos los aspectos de gestión y con algún tipo de garantía de continuidad de esta política.

Normas y experiencias de control interno en Municipios

También existen normas y experiencias acerca del diseño, implementación y evaluación de un Sistema de Control Interno en Municipios.

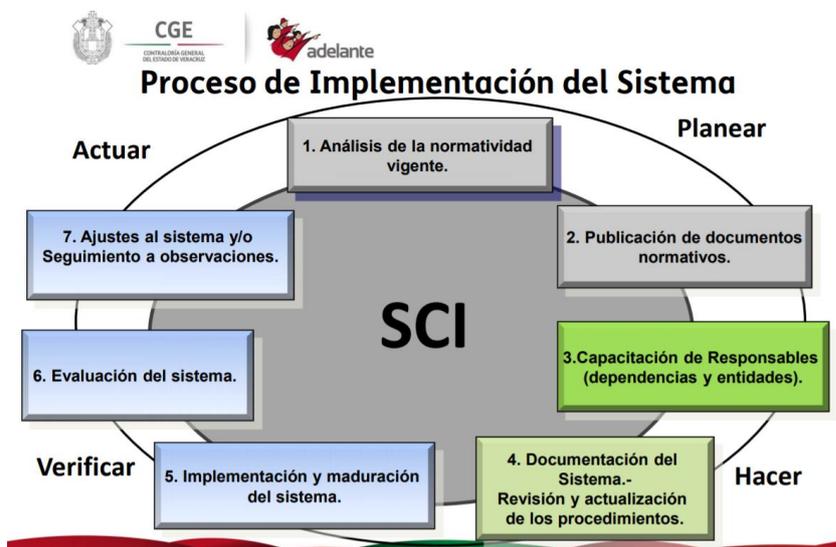
Guía de control interno municipal dictada por el Estado de Veracruz, México

El Estado de Veracruz en México, a través del Órgano de Fiscalización Superior, ha dictado normas de control interno municipal y su evaluación, que forma parte de ocho documentos que integran las Guías de Fiscalización Superior Municipal. Esta guía propone al control interno como una herramienta que coadyuva a que la administración logre los objetivos y metas para alcanzar su misión institucional.

La guía establece que los municipios deben establecer sus propios órganos de control interno autónomos, los que desarrollarán funciones de control y evaluación. El titular (llamado contralor interno) debe ser profesional en derecho o en áreas de economía o contable administrativa. Pero, además, plantea que los titulares de cada unidad administrativa también son responsables por la instauración de un sistema de control interno.

Incorpora un proceso de implementación del sistema de control interno en cada dependencia, basado en la retroalimentación del propio sistema y en la capacitación de responsables;

Ilustración 13 - Proceso de Implementación del Sistema de Control Interno



Fuente: [Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz, México \(2013\) “Normas de Control Interno Municipal y su Evaluación”](http://sistemas.cgever.gob.mx/2013/normas_generales/Curso%20de%20Control%20Interno.pdf). En http://sistemas.cgever.gob.mx/2013/normas_generales/Curso%20de%20Control%20Interno.pdf consultado el día 29/05/2019.

Prevé principios y guías de control para cada sector de los municipios.

En cuanto a los riesgos que enfrenta la organización, el titular debe definir dos cuestiones:

- Objetivos
- Tolerancia al riesgo

La tolerancia al riesgo es el nivel aceptable de diferencia entre el cumplimiento cabal del objetivo y su grado real de cumplimiento. La tolerancia al riesgo es inicialmente fijada como parte del proceso de establecimiento de objetivos, debe ser en términos específicos y medibles.

Como punto de partida para la comprensión de la importancia del sistema de control interno en cuanto al logro de los objetivos, así como la responsabilidad respecto del establecimiento

del mismo, el Órgano de Fiscalización Superior ha organizado jornadas y teleconferencias destinadas a titulares de los municipios, responsables del control interno y auxiliares. Asistieron 196 municipios, teniendo además acceso a un micrositio en la página web a través de las cuales se divulgan los procesos que se deben llevar a cabo para diagnosticar los controles internos existentes y proceder a su mejoramiento, en caso de ser necesario. El curso se basó en 7 ejes principales: Marco legal de la Contraloría Interna Municipal, atribuciones de los contralores internos, naturaleza del control interno, sistemas de control, implantación del sistema de control interno, casos prácticos de implantación y recomendaciones generales.

Por otro lado, el organismo emitió un Manual para la Evaluación de Control Interno en la Administración Pública Municipal, que establece formas de evaluar cada uno de los cinco componentes del control interno, basado en el Informe COSO. Comprende un instrumento de valoración (cuestionario), parámetros cuantitativos y cualitativos, criterios para la valoración de las respuestas, y rangos de valoración para la determinación del estatus de la implantación de los componentes de los sistemas de control interno. Estos datos se vuelcan a una matriz de evaluación que define una ponderación final respecto del control interno de cada entidad.

Las preguntas de los cuestionarios destinados a evaluar los componentes de control interno están orientadas a verificar la existencia de estos componentes e identificar áreas de oportunidad que puedan incidir en el fortalecimiento del sistema. El cuestionario tiene 66 preguntas, distribuidas de la siguiente manera: 23 para ambiente de control, 17 para evaluación de riesgos, 12 para actividades de control, 10 para información y comunicación y 4 para supervisión y monitoreo. Se fundamenta en que los componentes de control representan el nivel más alto en la jerarquía del sistema de control interno y deben ser diseñados e implementados adecuadamente, así como operar en conjunto y de manera sistémica, para que el control interno sea apropiado.

En base al cuestionario, el Manual plantea una puntuación por pregunta y en base al total, un diagnóstico por componente del control interno, resultado de la evaluación de la existencia de los principios de control interno en una matriz concentradora. Y en función de estos resultados, sugiere una estrategia a llevar a cabo por la institución.

De acuerdo a esta guía, el control interno debe desarrollar sistemas de control y evaluación para contribuir al logro de los objetivos y metas del ente, pero que el resultado de estos procesos es mayor cuando son diseñados en conjunto con las unidades administrativas, apuntando al cumplimiento y la vigilancia de las funciones de la hacienda pública, tal como se detalla en el siguiente cuadro:

Tabla 5 – Cuadro de Propósitos del Control Interno en relación a las funciones de la Hacienda Pública

Funciones de la Hacienda Pública	Propósito del control interno
Obtener ingresos	<ul style="list-style-type: none"> - Cumplir o incrementar los ingresos programados. - Que las contribuciones ingresen íntegramente - Recaudar y disminuir contribuyentes morosos
Ejercer el gasto público	<ul style="list-style-type: none"> - Que el ejercicio del gasto público atienda los principios de legalidad, transparencia y racionalidad - Observar una prudente economía en la aplicación de los recursos públicos autorizando únicamente pagos comprendidos en el Presupuesto de Egresos
Administrar el patrimonio	<ul style="list-style-type: none"> - Vigilar en la adquisición de bienes muebles e inmuebles, el cumplimiento de normas legales, incorporación al patrimonio, correcta registración contable y patrimonial en el inventario,

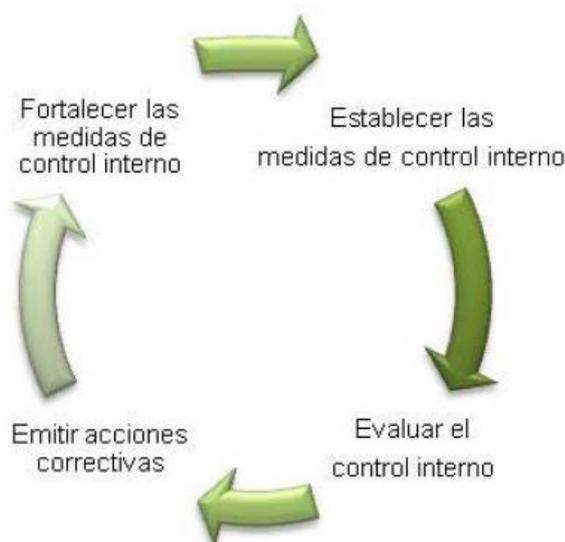
	correcto resguardo
Registrar las operaciones	- Correcto registro del total de las operaciones de ingresos, egresos, patrimonio
Cumplir con la normativa	Atender las obligaciones legales

Fuente: Elaboración propia en base a Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz (2013) Guía N° 5 Guía d Control Interno Municipal y su Evaluación.

<http://orfis.gob.mx/guias2013/guia5.pdf> consultado el 08/11/16. P. 13 a 15

La propuesta plantea que las acciones de control deben considerarse en ciclo, antes de su implementación en la etapa de diseño, estableciendo las medidas de control interno, en el momento de la acción y con posterioridad de la actividad realizada, evaluando el mismo, estableciendo medidas correctivas y fortaleciendo de esa manera las medidas de control interno en un círculo virtuoso.

Ilustración 14 - Ciclos del control



Fuente: [Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz, México \(2013\) “Normas de Control Interno Municipal y su Evaluación”](#). En http://sistemas.cgever.gob.mx/2013/normas_generales/Curso%20de%20Control%20Interno.pdf consultado el día 29/05/2019.

Estudios de control interno en Municipios de Perú y Chile

Se ha realizado un estudio del control interno en la Municipalidad Distrital de Jangas, Perú. Vega Saez (2015) postula que el control interno es realizado por todos los funcionarios. No obstante, el órgano de control institucional no se encuentra implementado en su totalidad acorde a las normas emitidas por la Contraloría General de la República. En consecuencia, el control se lleva a cabo de manera empírica, pero no de manera metódica y estructurada, a pesar de existir manuales y directivas para su aplicación.

La autora realiza una investigación que permite conocer el estado actual de los componentes del control interno en la Municipalidad, basado en el Informe COSO y en la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control de la Contraloría General de la República, que define al control interno como las acciones de cautela previa, simultánea y de verificación posterior que realiza la entidad sujeta a control, con la finalidad que la gestión de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente. Su ejercicio es previo, concomitante y posterior.

Vega Sáez (2015) concluye con recomendaciones para cada componente del control interno. En relación al ambiente de control, propone charlas y talleres para sensibilizar al personal, poniendo en práctica el código de ética a fin de optimizar el entorno de control interno, así como formular los manuales e instrumentos de gestión. En cuanto a la evaluación de riesgos, propone la implementación de un plan con actividades de identificación, valoración y respuesta a los riesgos, tanto internos como externos, que permitan contrarrestar sus efectos, mitigando o eliminándolos.

Con respecto a las actividades de control, propone que la autoridad superior debe incentivar el control interno ante los funcionarios. Por otra parte, relacionado a la información y comunicación, la emisión de una directiva que norme el procedimiento para la revisión de los sistemas de información y su administración. Y en última instancia, para la supervisión y

monitoreo, recomienda la formulación de una directiva que norme la autoevaluación periódica de las actividades de la Municipalidad que permita planes de mejora.

La Municipalidad de Chorrillos de la provincia de Lima, Perú, mediante la Resolución de Alcaldía N° 0207-2016 implementó el sistema de control interno, mediante la conformación de un Comité de Control Interno, que tienen como funciones:

- Monitorear el proceso de sensibilización y capacitación de los funcionarios de la entidad sobre el sistema de control interno;
- Desarrollar el diagnóstico del sistema;
- Desarrollar un cuadro de necesidades a partir del diagnóstico, y proponer una estimación de recursos necesarios;
- Informar a la alta dirección sobre los avances realizados en control interno;
- Coordinar con todas las áreas la implementación del sistema;
- Emitir informes sobre los resultados de la implementación del sistema de control interno.

Se ha realizado un estudio del control interno específico de la subgerencia de tesorería de la Municipalidad de Chorrillos, para evaluar cómo éste genera confiabilidad a la gestión administrativa del sector. Espinoza Quispe (2011) realiza la investigación desde un enfoque de control interno orientado a mejorar la gestión administrativa.

Realiza una investigación a partir de entrevistas a funcionarios, estudios del organigrama y de la operatividad de la gestión. Concluye que el control interno en esta área no influye en la gestión administrativa, la planificación del control interno no ayuda a la organización de la sub gerencia de tesorería, los procedimientos utilizados no optimizan la dirección del sector.

Y propone implementar un modelo de lineamiento de control interno en la planificación de la gestión administrativa a fin de lograr los objetivos y metas trazadas; evaluar a través del planeamiento, las metas y objetivos establecidos por la sub gerencia de tesorería; y establecer

procedimientos de control interno que estén enmarcados en el control del cumplimiento con eficiencia, eficacia y economía, para de esta manera controlar el proceso administrativo.

Existe otro estudio realizado en la Municipalidad de Talara, mediante el cual se propone un sistema de control interno en las unidades de Logística y Control Patrimonial de la institución para que contribuya a la efectividad y eficiencia de las operaciones. Se plantean entrevistas a los funcionarios de estas unidades, mediante un cuestionario, que sigue los lineamientos de los componentes del Informe COSO I para diagnosticar el estado actual del control interno.

El diagnóstico arroja la situación de que el crecimiento en el gobierno local de Talara, no ha estado acompañado de una respuesta institucional, se observan la existencia de limitadas capacidades institucionales:

- Diseños organizacionales no alineados con la misión: Generan estructuras e instrumentos de gestión desarticulados de la estrategia y objetivo de la institución.
- Desconocimiento y uso inadecuado de los instrumentos de gestión: Existe una limitada valoración de los instrumentos de planificación, medición y monitoreo de las actividades de control gerencial y planificación de riesgos.

Según la propuesta de Alfaro (2016) se deben proponer diferentes tipos de control:

- Controles de prevención: Buscan prevenir la ocurrencia de las desviaciones, para lo cual establecen parámetros de seguridad que eviten el desarrollo de hechos no deseados o que se alejen de los objetivos trazados.
- Control de corrección: Implican la detección de desvíos ocurridos respecto de los parámetros establecidos.
- Controles de retroalimentación: La medición de la actividad del sistema que se controla, se efectúa comparando los resultados producidos por el sistema con los resultados establecidos.

- Controles de pre-alimentación: Operan mediante la comparación de los resultados que se esperan con los objetivos establecidos, es decir, actúan sobre hechos del futuro y las deficiencias obtenidas son desvíos proyectados.

El autor concluye que se requiere implementar un sistema de control interno basado en el estudio del Committee of Sponsorin Organisations, especialmente en las áreas de alto riesgo, para apoyar la gestión eficaz de la entidad, con el propósito de coactivar el logro eficiente de los objetivos de la Organización del gobierno local.

Se ha realizado una investigación en la Municipalidad de Santiago, Chile respecto al control interno y externo como instrumento o técnica de apoyo, para evaluar y examinar en qué grado se logra el objetivo general de la entidad, de qué manera se administran los riesgos y recursos disponibles, si se cumple con las disposiciones y normativas vigentes y en qué norma se mide la gestión de la información.

En esta institución, la función de control interno está asignada a la Dirección de Control, el Alcalde, el Consejo Municipal y todas las unidades municipales.

Saavedra Machuca (2010) determina que el control o fiscalización interna es el control por vía jerárquica y por sus medios realiza el municipio, con el fin de adecuar sus actividades a las normas vigentes y a las condiciones de eficiencia que técnicamente sean exigibles de acuerdo con sus modalidades de funcionamiento (control legal y control de eficiencia). Es ejercido por los propios encargados de la gestión, más que por elementos ajenos a ella.

Por otra parte, la autora realiza en análisis de la localización de los componentes del Informe COSO en la normativa de control interno municipal; detectando que solamente el componente de ambiente de control se encuentra regulado, mientras que los otros cuatro elementos no cuentan con regulación alguna.

Incorpora una evaluación, también mediante cuestionarios, sobre el sistema de control interno, concluyendo que someter este sistema a una evaluación bajo el Informe de la

Treadway Commission National on Fraudulent Financial Reporting arroja evidencias de que éste es débil.

Iniciativas en Municipios de Colombia y México

También en la **Contraloría de Cundinamarca, en Colombia**, se observaron encuestas de fases de control interno que se relevan en los diferentes municipios en base a cuestionarios, que evalúan la siguiente información:

- 1- Ambiente de control: principio y valores éticos; compromiso y respaldo de la alta dirección; cultura y autocontrol; cultura del dialogo.
- 2- Administración del riesgo: valoración y manejo del riesgo; monitoreo.
- 3- Operacionalización de los elementos: esquema organizacional; planeación; proceso y procedimientos; desarrollo de talento humano; sistema de información; democratización de la Administración pública; mecanismos de verificación y evaluación.
- 4- Documentación: memoria institucional; manuales, documentación de la normativa.
- 5- Retroalimentación: Comité coordinador de control interno; planes de mejoramiento; seguimiento.

El **Municipio de Onzaga, de la Republica de Colombia**, posee un manual de control interno, adoptado por decreto del alcalde N° 054, del año 2005.

El mencionado manual, luego de señalar en sus dos primeros títulos características generales del municipio y su organización, conceptualiza la organización del control interno, definiendo al mismo como las políticas, normas legales de procedimiento y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por el municipio, para que, como una actividad del proceso administrativo, asegure razonablemente que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y de los recursos que realicen de acuerdo las normas constitucionales y legales vigentes, dentro de las políticas trazadas por el alcalde y en atención a las metas y objetivos previstos. (Decreto N° 054 de Onzaga, 2005, pág. 21)

Se encuentra estructurado a través de un código de cinco dígitos agrupados por áreas, sub-áreas y títulos.

También puede ser citado el **manual de control interno dictado por la alcaldía de Pacho**, en el departamento de Cundinamarca, Colombia, elaborado por la oficina de control interno en el año 2009, que plantea los objetivos del control interno, sus características, la misión, visión y control de la oficina de control interno, elementos y responsables, entre otros, especificando las tareas de control en: el control interno en el área de RRHH; el control contable; el control sobre el área de contratación, etc. (Oficina de Control Interno Equipo MECI, 2009); y el **manual de control interno dictado por el Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Guanajuato**, también en el año 2009, que desarrollando ampliamente el tema, presenta como objetivo del documento, el de sensibilizar a los funcionarios que manejan recursos públicos, sobre la importancia del control interno en el ejercicio de sus facultades. (Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Guanajuato, 2009)

Estudios referidos a Municipios de la Argentina

Del relevamiento efectuado en municipios argentinos, la **Ciudad de Corrientes**, en su Carta Orgánica Municipal establece un triple mecanismo de control de la hacienda pública local, siendo uno de ellos el control interno que estará a cargo de la Auditoría Administrativa Municipal situado en la órbita del Departamento Ejecutivo, en congruencia con lo previsto en el artículo 232 de la Constitución Provincial. Es un órgano con independencia funcional y técnica, siendo sus atribuciones las siguientes: revisar las cuentas de la administración municipal e informar mensualmente sobre los aspectos legales y contables de la misma ante el Honorable Concejo Deliberante; fiscalizar la marcha y ejecución del presupuesto, sus cuentas de inversión y el desarrollo de la gestión administrativa; y requerir a cualquier oficina municipal las informaciones o documentaciones que estime necesarias para cumplir su cometido (Günter, 2014) (Carta Orgánica de la Ciudad de Corrientes, 2013).

La **Municipalidad de Villa La Angostura, Neuquén cuenta también con una Auditoría Municipal**, como un órgano técnico jurídico contable, integrante jerárquica y presupuestariamente de la estructura organizacional del municipio. Es una figura independiente, de asesoramiento, con el objetivo de informar o dictaminar. Realizará las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar la eficacia y eficiencia del municipio. La reglamentación de dicho órgano establece, entre otras, las siguientes funciones: diseñar e implementar un programa de auditoría; mantener un control permanente de la ejecución financiera y presupuestaria de la Municipalidad; recomendar mejoramientos específicos a los procedimientos administrativos, para optimizar la ejecución de las tareas y el control interno; supervisar y controlar el cumplimiento de las normas organizativas, sistemas y procedimientos de trabajo y evaluar el resultado de los cambios que se produzcan como consecuencia de las auditorías internas (Concejo Deliberante de la Ciudad de Villa La Angostura, 2016).

Por otra parte, Escudero menciona como una de las limitaciones de las gestiones administrativas municipales el escaso o nulo control interno en la mayoría de los municipios de la provincia de Neuquén Argentina (Escudero, 2011, pág. 346)

Cassina, en su investigación indaga sobre el modelo de control vigente y las características de la rendición de cuenta en los **Municipios de 2º Categoría de la provincia de Santa Fe**, tomando como referencia el modelo de control integral e integrado previsto en la ley 24.156/92, el cual no solo prevé el control de legalidad del gasto, sino que se aboca al control de la gestión gubernamental orientado a lograr el uso eficiente de los recursos públicos.

La provincia de Santa Fe cuenta con 48 municipios de 2º categoría (10.000 y 200.000 habitantes) representando un 37% del total de la población provincial.

En cuanto al marco normativo que rige la vida institucional de estos Municipios, se encuentra previsto en la CN, en la Constitución Provincial, y la ley provincial N° 2756/39 que establece

sus atribuciones. En el año 2003 la ley 12.195 modificó para los municipios de 2° categoría, el régimen de la administración municipal, estableciendo que las ordenanzas de uno de ellos deben prever un sistema de administración financiera que comprenda los aspectos presupuestarios, económicos, financieros y de gestión. Nada estableció sobre el régimen de control, por lo que en este aspecto sigue vigente los lineamientos de la vieja ley 2756.

A pesar que la normativa vigente en la Provincia de Santa Fe, dispone la modificación de las ordenanzas municipales e introduce la visión sistémica en la administración de los municipios, no se advierte en los casos estudiados la adecuación a dicha modificación. Asimismo, cabe destacar que las ordenanzas analizadas, guardan gran similitud en el diseño y en las conceptualizaciones y en ninguno de los casos receptionan los modernos principios del control desde la perspectiva de un modelo integral e integrado.

El modelo de control se sustenta en el Departamento de Contabilidad como órgano de control interno y en el Concejo Municipal como órgano de control externo. El Contador Municipal, es el responsable a cargo del control interno, tiene múltiples funciones que van desde la imputación y registraciones contables, formulación de información contable, control de fondos, control de documentación, control de inventarios, archivos, diseños de sistemas y formularios, control de legalidad, control presupuestario, asesoramiento, hasta con la obligación de informar al Concejo si se observan órdenes de pago violatorias del orden legal.

Se advierte, que “la función control” se sobrepone con otras funciones que resultan incompatibles con los principios modernos del control, tales como registraciones e imputaciones contables, confección de balances, y otras de las ya mencionadas. Esta multiplicidad de funciones le resta independencia de criterio en la función de control interno.

Por otra parte, el diseño del sistema de control de las Ordenanzas no prevé un control independiente al departamento contable como podría ser una Unidad de Auditoría Interna dependiente del Intendente Municipal. Por otra parte, el control horizontal o intra-poderes

queda a cargo del Concejo Municipal, que “deberá estudiar la Cuenta de Inversión y en caso de no realizar observaciones queda automáticamente aprobada”. Para realizar el estudio de la rendición de cuentas por parte de este órgano de contralor no se prevé la disponibilidad de especialistas técnicos, tales como asesores y/u órganos de auditoría.

Como resultado de su investigación surge que el modelo de control que se dispone en los Municipios de 2º categoría de la Provincia de Santa Fe no se encuentra diseñado conforme principios de control previsto en la Ley 24.156, es decir que no se cumple con el principio de control integral e integrado, porque no se prevé el control de gestión, orientado a generar información sobre resultados en el uso eficiente, eficaz y económico de los recursos; la rendición de cuentas no genera información en cantidad y calidad que permita un aceptable grado de transparencia medible conforme a parámetros internacionales en el manejo de las cuentas municipales; y no se coordina el control interno con el control externo que debería ejercer un órgano técnico, tal como un Tribunal de Cuentas o un órgano de auditoría independiente (Cassina, 2012).

Modelo de administración transparente aplicable a Municipios

Se verifica la propuesta de un modelo de administración transparente aplicable a municipios de la provincia de Misiones basado en tres pilares fundamentales: el presupuesto, la comunicación de la gestión y el control. Centrando este análisis únicamente en el tercer pilar; Paprocki (2017) considera que un adecuado sistema de control debe contemplar necesariamente el control interno, externo y el control social. Es el control el procedimiento que valida la información brindada por el presupuesto y la gestión municipal, garantizando que lo que se comunica es veraz, e incrementando la confianza de los usuarios de la información.

Por otro lado, la autora postula que el control interno debe ocuparse del control de gestión, que es de vital interés para el departamento ejecutivo, principal interesado en conocer los resultados de la gestión.

Este mismo control valida la información obtenida desde el presupuesto público, a la vez que en sí mismo también genera información de gestión que puede ser comunicada desde la estrategia de comunicación adecuada.

Instaurado de manera apropiada, el control permite el mejoramiento de los indicadores de transparencia detallados por la autora. El control interno validaría y brindaría información que permita mejorar los siguientes indicadores: conocimiento sobre los proveedores sus contratos y montos; conocimiento general de gastos en comunicación; existencia y cumplimiento de un manual de misión y función en la municipalidad; difusión de la recaudación y gastos de la gestión municipal; puesta en conocimiento sobre la deuda pública y su evolución; respuestas y soluciones a propuestas de la participación ciudadana; difusión de los resultados de quejas, denuncias, peticiones, etc.; independencia económico financiera del Honorable Concejo Deliberante; puesta en conocimiento de obras de infraestructura, su costo, ejecutor y evolución; existencia de un órgano o procedimiento de control interno.

Análisis del relevamiento de experiencias y estudios de aplicación de control interno

Del análisis realizado, surge el siguiente resumen:

Se analizaron experiencias documentadas de Latinoamérica, todas ellas referidas o organismos del orden nacional, como ser la del caso de estudio de control interno en el sector público federal de México, que diagnosticó el estado que guardan los sistemas de control interno (SCI) de 290 instituciones a diciembre de 2013; las normas de control interno para el sector público, emitidas por la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador; las normas generales de control interno de la Contraloría General de la República de Venezuela con base en el informe COSO; el marco conceptual de control interno, publicado por la

Contraloría General de la República de Perú (CGR); y el modelo estándar de control interno para entidades del Estado de Colombia – MECI – que plantea el diseño, desarrollo y la operación del sistema de control interno en entidades del Estado de la República, con base técnica.

En el orden provincial se relevaron el estudio comparativo del avance de la reforma de la administración financiera nacional y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; el estudio de control interno de la Provincia de Río Negro y el de la Provincia de Tierra del Fuego.

Y finalmente en el orden municipal se estudian la guía de control interno municipal y su evaluación, elaborada en el Estado de Veracruz, en México, por el Órgano de Fiscalización Superior (ORFIS); el estudio del control interno de la Municipalidad Distrital de Jangas, en Chorrillos, y en Talara, en Perú, y en la Municipalidad de Santiago en Chile; las encuestas de fases de control interno de la Contraloría de Cundinamarca, y los manuales de control interno del Municipio de Onzaga y de la Alcaldía de Pacho, todos ellos de la República de Colombia, así como el manual de control interno dictado por el Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Guanajuato en México.

Se analizaron además documentos relacionados con el control interno en municipios argentinos, como ser el caso de la Ciudad de Corrientes donde el control interno está a cargo de la Auditoría Administrativa Municipal situado en la órbita del Departamento Ejecutivo, de acuerdo al mandato constitucional de la Provincia; el caso de la Municipalidad de Villa La Angostura, Neuquén que cuenta también con una Auditoría Municipal, como un órgano técnico jurídico contable, integrante jerárquica y presupuestariamente de la estructura organizacional del municipio; el estudio de Escudero de control interno los municipios de la provincia de Neuquén Argentina; la investigación de Cassina, sobre el modelo de control vigente y las características de la rendición de cuenta en los Municipios de 2º Categoría de la provincia de Santa Fe; y el Modelo de administración transparente aplicado a municipios.

De todo ello, se puede elaborar el siguiente cuadro resumen:

Tabla 6 – Resumen de experiencias relevadas de Control Interno

Organismo	Experiencia en control interno
Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)	<p><u>Guía para las normas de control interno del sector público:</u></p> <p>incorpora conceptualmente al informe COSO – Committee on Sponsoring Organisations of the Treadway Commission’s</p>
Sánchez y López - estudio de control interno en el Sector Público Federal de México (2013)	<p>Diagnóstico del estado que guardan los sistemas de control interno (SCI) de 290 instituciones a diciembre de 2013 (modelo COSO 2013).</p> <p><u>Resultado:</u> 79% de las instituciones con estatus de implementación del marco de control interno bajo; 26% en un estatus medio; 1% obtuvo un estatus alto.</p> <p><u>Principales falencias:</u> falta de cultura y capacidades en materia de CI y administración de riesgos; falta de esquemas de integridad y ética, carencia de metodologías para la autoevaluación de control interno y para administrar riesgos, identificándose áreas de oportunidad.</p> <p><u>A partir de este diagnóstico:</u> más de 400 reuniones con 191 instituciones sugiriéndoles estrategias para el mejoramiento de los SCI.</p>
Contraloría General del Estado de la República de Ecuador (2002)	<p><u>Normas de control interno para el sector público,</u> que constituyen guías generales para promover una adecuada administración de los recursos públicos y determinar el</p>

	correcto funcionamiento administrativo de las entidades
Contraloría General de la República de Venezuela(1997)	<u>Normas Generales de Control Interno</u> con base en el Informe COSO. Señalan estándares mínimos y establece premisas a ser observadas.
Contraloría General de la República de Perú (2014)	<u>Marco conceptual de control interno</u> : documento que aclara aspectos básicos y relevantes del control interno (concepto, objetivos, normativa, roles, importancia, componentes y principios del sistema de control interno, entre otros). Apuntó al fortalecimiento del control interno
Colombia (2007)	<u>Modelo Estándar de Control Interno</u> – MECI – permite el diseño, desarrollo y operación del sistema de control interno en entidades del Estado de la República. Con base técnica, entre otros en los modelos internacionales de control interno COSO, COCO y ACC
Ciudad Autónoma de Buenos Aires (2001)	<u>Estudio comparativo</u> del avance de la reforma de administración financiera con el nivel nacional.
Provincia de Río Negro (2014)	<u>Relevamiento crítico</u> del sistema de control interno provincial.
Provincia de Tierra del Fuego ((2015)	<u>Análisis de la normativa</u> y como se hace operativa en la provincia.
Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz, México (2013)	<u>Guía de control interno municipal y su evaluación</u> . Cursos de sistemas de control interno municipal, en 212 municipios y entidades paraestatales del estado. Metodología para el estudio y evaluación del control interno

	<p>municipal para detectar debilidades y desviaciones para realizar las correcciones.</p> <p><u>Cuestionarios ponderados</u> por cada componente del control interno, completando una serie de planillas que luego son volcadas a una matriz de evaluación concentradora de control interno, emitiendo luego, un informe de evaluación del control interno.</p>
Municipalidad de Jangas, Perú (2015)	<p><u>Estudio del Control Interno</u>. Investigación que permite conocer el estado actual de los componentes del control interno basado en el informe COSO</p>
Municipalidad de Chorrillos, Perú (2011)	<p><u>Comité de Control Interno</u>. Sistema implementado por Resolución.</p> <p>Análisis de su funcionamiento.</p>
Municipalidad de Talara, Perú (2016)	<p><u>Sistema de control interno en las unidades de logística y control patrimonial</u>. Busca contribuir a la efectividad y eficiencia de las operaciones.</p> <p>Entrevistas mediante cuestionarios basados en el informe COSO.</p>
Municipalidad de Santiago, Chile (2010)	<p>Análisis de la localización de los componentes del informe COSO en la normativa de control de la municipalidad.</p>
Contraloría de Cundinamarca, en Colombia (2009)	<p><u>Encuestas de fases de control interno</u> que se relevan en los diferentes municipios en base a cuestionarios, que evalúan: Ambiente de control; Administración del riesgo; Operacionalización de los elementos; Documentación;</p>

	Retroalimentación.
Municipio de Onzaga, de la Republica de Colombia (2005)	<p><u>Manual de control interno</u>: conceptualiza la organización del control interno, las políticas, normas legales de procedimiento y mecanismos de verificación y evaluación.</p> <p>Se encuentra estructurado a través de un código de cinco dígitos agrupados por áreas, sub-áreas y títulos.</p>
Alcaldía de Pacho, Departamento de Cundimarca, Colombia (2009)	<p><u>Manual de control interno</u>: plantea los objetivos del control interno, sus características, la misión, visión y control de la oficina de control interno, elementos y responsables, entre otros</p> <p>Especifica tareas de control en: el control interno en el área de RRHH; el control contable; el control sobre el área de contratación, etc.</p>
Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Guanajuato, México (2009)	<p><u>Manual de control interno</u>: sensibilizar a los funcionarios que manejan recursos públicos, sobre la importancia del control interno en el ejercicio de sus facultades</p>
Ciudad de Corrientes, Argentina (2013)	<p>Carta Orgánica Municipal: <u>Auditoría Administrativa Municipal</u></p> <p>Órgano con independencia funcional y técnica, situado en el ámbito del Ejecutivo municipal, con atribuciones para:</p> <ul style="list-style-type: none"> * revisar las cuentas e informar mensualmente aspectos legales y contables al HCD; * fiscalizar la marcha y ejecución del presupuesto, sus

	<p>cuentas de inversión y el desarrollo de la gestión administrativa;</p> <p>* requerir informaciones o documentaciones que estime necesarias para cumplir su cometido.</p>
<p>Municipalidad de Villa La Angostura, Neuquén (2011)</p>	<p><u>Auditoría Municipal</u>: órgano técnico jurídico contable, independiente, de asesoramiento.</p> <p>Realizará las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar la eficacia y eficiencia del municipio.</p>
<p>Cassina, (investigación sobre el modelo de control vigente en Municipios de 2º Categoría de la provincia de Santa Fe) (2012)</p>	<p>Ninguno de los casos aplica principios del control de acuerdo a un modelo integral e integrado.</p> <p>El modelo de control se sustenta en el Departamento de Contabilidad como órgano de control interno y en el Concejo Municipal como órgano de control externo</p>
<p>Modelo de administración transparente</p>	<p>Propuesta para el logro de una administración transparente donde uno de los tres pilares desarrollados es el control.</p>

Como conclusión puede observarse que hay varias iniciativas en Latinoamérica que prevén el análisis y promoción de un mejor y adecuado control interno en el orden municipal, no habiéndose obtenido evidencia de este tipo de iniciativas en nuestro país. En Argentina, hay antecedentes jurídicos de disposiciones de control interno en el orden municipal, pero no se ha avanzado aún en la implementación de este tipo de control, orientado a un control de gestión integral e integrado.

CAPITULO 3 - ESTADO NORMATIVO DE CONTROL INTERNO EN MUNICIPIOS DE PRIMERA CATEGORÍA DE LA PROVINCIA DE MISIONES

En el presente capítulo se analiza el estado normativo respecto al control interno en la Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades y en cada una de las cartas orgánicas sancionadas de los Municipios de Primera Categoría de la provincia de Misiones. Posteriormente, se realiza un resumen o comparación entre la ley provincial y las cartas magnas de los municipios.

Detalle de la legislación aplicable

Los municipios de la Provincia de Misiones poseen un apartado especial en la Constitución Provincial.

Se trata de la sección segunda, que establece el régimen municipal de la Provincia, señalando desde el artículo 161 al 170 las disposiciones generales aplicables, en el capítulo I, y en el artículo 171, las atribuciones y deberes del poder municipal, en el capítulo II.

En esta carta magna se establece la autonomía de los municipios, pero se indica en el orden institucional, que solo los municipios de 1ra categoría podrán dictarse su Carta Orgánica y regirse por ella.

Así la Ley XV Número 5 define como municipios de 1ra categoría a todos aquellos que tengan más de 10.000 habitantes, municipios de 2da categoría a los que tengan entre 400 y 10.000 habitantes y municipios de 3ra categoría los que tengan menos de 400 habitantes.

En la actualidad de los 76 municipios existentes en la Provincia, 26 son de 1ra categoría, pero solo 17 poseen dictada su carta orgánica, siendo ellos los municipios de Apóstoles, Aristóbulo del Valle, Colonia Wanda, Eldorado, El Soberbio, Leandro N. Alem, Montecarlo, Oberá, Posadas, Puerto Esperanza, Puerto Iguazú, Puerto Rico, San Ignacio, San Vicente, San Javier, San Pedro y 25 de Mayo.

Todos los demás municipios se rigen por la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley XV N° 5 del Digesto Jurídico de la Provincia de Misiones.

Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades

La Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Misiones, contempla en su ámbito a todos los municipios de segunda y tercera categoría, y a los municipios de primera categoría que no cuenten con carta orgánica. Para los municipios que se hayan dado su propia carta orgánica, esta ley rige en forma supletoria. En la provincia de Misiones existen 26 municipios de primera categoría, de los cuales 9 no han dictado su carta orgánica y se regulan por esta ley.

Tabla 7 - Municipios de primera categoría de la Provincia de Misiones y normativa por la cual se regulan

Municipio	Se rige por
Apóstoles	Carta Orgánica Municipal
Aristóbulo del Valle	Carta Orgánica Municipal
Bernardo de Irigoyen	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
Campo Grande	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
Campo Ramón	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
Campo Viera	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
Candelaria	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
Colonia Wanda	Carta Orgánica Municipal
Comandante Andresito	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
Dos de mayo	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
Garupá	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
El Soberbio	Carta Orgánica Municipal
Eldorado	Carta Orgánica Municipal
Jardín América	Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades
Leandro N. Alem	Carta Orgánica Municipal
Montecarlo	Carta Orgánica Municipal
Oberá	Carta Orgánica Municipal
Posadas	Carta Orgánica Municipal
Puerto Esperanza	Carta Orgánica Municipal
Puerto Iguazú	Carta Orgánica Municipal
Puerto Rico	Carta Orgánica Municipal
San Ignacio	Carta Orgánica Municipal
San Javier	Carta Orgánica Municipal
San Pedro	Carta Orgánica Municipal
San Vicente	Carta Orgánica Municipal
25 de Mayo	Carta Orgánica Municipal

Fuente: Elaboración propia en base a información disponible en www.ipecmisiones.com

En Misiones, el órgano de control interno a nivel provincial, es la Contaduría General de la Provincia, función que le delega la Constitución Provincial y la Ley VII – N° 11 de Contabilidad. Como la Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades no estipula taxativamente que el control interno está a cargo del Contador Municipal, sino que esto se infiere a partir de una comparación y asimilación de las tareas que le delega la Ley de Municipalidades a este funcionario, con las funciones delegadas por la Ley VII – N° 11 de Contabilidad a la Contaduría General, se realiza en un análisis previo de estas funciones.

La carta magna provincial solamente se refiere a la Contaduría, en su capítulo 5°; establece que este organismo no prestará su conformidad a pagos que no estén autorizados por la ley general de presupuesto o por leyes especiales. Por otra parte, estipula que la Tesorería no podrá ejecutar pago alguno que no esté previamente autorizado por Contaduría. En este sentido, la Constitución establece una normativa en el sentido de control interno de legalidad o formal.

La Ley VII – N° 11 de Contabilidad de la provincia estipula las funciones de la Contaduría General, siendo éstas, entre otras:

1. Dictar las instrucciones obligatorias sobre métodos de registración, preparación de balances, estados financieros y demás instrumentos contables, para todos los organismos de la Administración General, sin excepción.
2. Inspeccionar los Servicios de Contabilidad de las Direcciones de Administración, Servicios Administrativos y de las reparticiones u oficinas que lleven registraciones contables.
3. Intervenir las salidas de fondos y valores de la Tesorería General de la provincia y arquear sus existencias. Verificar arqueos en las tesorerías de las Direcciones de Administración, Servicios Administrativos y dependencias que manejen fondos de la Provincia.

4. Controlar la emisión, distribución e inutilización de valores fiscales.
5. Confeccionar la Cuenta General del Ejercicio.
6. Intervenir en la emisión y cancelación de letras de tesorería y títulos públicos.

Por otra parte, la Contaduría debe mantener en cada Dirección de Administración y en los demás organismos que considere conveniente, una Delegación Fiscal, que tiene como funciones, entre otras:

1. Intervenir, con carácter previo a su resolución, en toda gestión de compra, o autorización de gasto, prestando conformidad o formulando las consideraciones que estime oportunas.
2. Verificar el desarrollo de todas las operaciones económico-financieras y patrimoniales.
3. Vigilar la regularidad y exactitud de las operaciones contables, y sus registros escriturales.
4. Intervenir previamente en todo gasto como así también los ingresos del ente fiscalizado.
5. Certificar mensualmente los estados de ejecución del presupuesto en sus diversas etapas, procediendo en igual forma con respecto a los cargos por responsables y sub-responsables.
6. Estudiar previamente las rendiciones de cuentas, procediendo su aprobación en primera instancia, siempre que reúna los requisitos exigidos por las normas vigentes.
7. Practicar arqueos de fondos y/o valores, elevando a la Contaduría General de la Provincia, las actuaciones respectivas.
8. Realizar, según lo estime conveniente, inspecciones de cualquier aspecto de la gestión administrativa, mediante compulsas periciales de grado amplio o selectivo, en las documentaciones y registraciones existentes.

9. Además, la ley establece que el Delegado Fiscal observará toda situación anormal o transgresión de las disposiciones vigentes, dando cuenta de ello al responsable a los efectos de las rectificaciones, aclaraciones o ratificaciones pertinentes. Si la observación no es atendida, debe dar cuenta a la Contaduría General para que se pronuncie.

La Contaduría debe observar los decretos, resoluciones y disposiciones de los organismos, ministerios, Jefes de Repartición y Directores de Administración, cuando contraríen o violen las disposiciones legales o reglamentarias. Estas observaciones se comunicarán de inmediato al organismo, para que suspenda el cumplimiento del acto en todo o en la parte observada. No obstante, el Poder Ejecutivo podrá insistir en el cumplimiento de los actos observados, pero ahora, bajo su exclusiva responsabilidad. Hasta esta instancia alcanza el control interno.

En otro sentido y preservando las actividades de cada sector en particular, teniendo en consideración de que el control interno debe formar parte de las actividades estatales y no constituir un obstáculo a las mismas, la ley establece que las funciones de las Delegaciones Fiscales serán ejercidas en forma tal que no obstaculicen ni demoren el normal desenvolvimiento del organismo.

Además, la Contaduría organizará Servicios Administrativos en cada ministerio o jurisdicción, que tendrán las siguientes funciones, entre otras:

1. Intervenir en la gestión previa y en la ejecución de todas las contrataciones.
2. Verificar, previo al pago de haberes, la regular prestación de servicios del personal.
3. Oponerse por escrito a todo acto que importe una transgresión a la ley de contabilidad o su reglamentación, en cuanto a la legitimidad del acto, comunicando su oposición en caso de que sea insistida. En estos casos, cesa su responsabilidad.
4. Llevar la contabilidad analítica en sus diversos aspectos, de acuerdo a lo previsto por la Ley de Contabilidad y lo que dictamine la Contaduría.

Luego de analizada la Ley de Contabilidad provincial, respecto a las funciones del control interno, se puede analizar las funciones que delega la Ley XV – N° 5 de Municipalidades al Contador Municipal, para verificar que es el funcionario a cargo de quien se encuentra el control interno municipal:

1. Tener la contabilidad al día y dar balance oportuno para su publicación. *Si bien la Contaduría General no debe llevar la contabilidad de los organismos, sí debe intervenir y dictar normas al respecto; y los Servicios Administrativos deben realizar la contabilidad analítica. Por lo que este punto se puede relacionar directamente con la función 1 de la Contaduría General, con la función 3 de las Delegaciones Fiscales y con la función 4 de los Servicios Administrativos (la numeración es propia).*
2. El Contador no dará curso a resoluciones que ordenen gastos infringiendo disposiciones constitucionales, legales, de ordenanza o reglamentarias. Debe observar las transgresiones señalando los defectos de la resolución que ordene el gasto, pero si el Departamento Ejecutivo (en este caso, el Intendente Municipal) insistiera en ella por escrito, le dará cumplimiento, quedando exento de responsabilidad. *Este punto es asimilable a la función 9 de las Delegaciones Fiscales de la Contaduría General de la Provincia en cada organismo y a la función 3 de los Servicios Administrativos.*
3. Practicar arqueos mensuales de Tesorería, conciliar saldos bancarios con saldos municipales y denunciar toda falla al Departamento Ejecutivo. *Este punto es asimilable a la función 3 de la Contaduría General y a la función 7 de las Delegaciones Fiscales.*
4. Informar todos los expedientes de créditos suplementarios, ampliaciones y deducciones del presupuesto de gastos, dictaminando acerca del carácter legal de todas las operaciones y de las posibilidades financieras de las mismas. *Este punto es*

asimilable a la función 5 de las Delegaciones Fiscales de la Contaduría General de la Provincia en cada organismo.

5. Intervenir en los documentos de ingresos y egresos de fondos a la tesorería. *Esta tarea se puede asimilar a la función 3 de la Contaduría General, a las funciones 1, 2 y 4 de las Delegaciones Fiscales y a la función 1 de los Servicios Administrativos.*
6. Expedirse en todas las actuaciones vinculadas a las actividades económico-financieras del municipio. *Esto se puede asimilar a la función 2 de las Delegaciones Fiscales y a la función 1 de los Servicios Administrativos.*

Tal como se puede observar, si bien el organismo de control interno provincial reviste mayor complejidad en su organización, ya que cuenta con el órgano en forma independiente que es la Contaduría General, y Delegaciones Fiscales y Servicios Administrativos en las entidades a controlar, las funciones asignadas al mismo por la ley, son fácilmente asimilables a las funciones que tiene el contador municipal, pero sin una estructura orgánica equivalente.

La inexistencia de esta estructura orgánica y un adecuado cuerpo normativo a nivel municipal, como sí cuenta la provincia, hace que el control interno sea más débil en los municipios. Por otra parte, al estar a cargo del contador municipal en forma exclusiva, sin condiciones normativas para la idoneidad que debe revestir el equipo técnico del funcionario, puede visualizarse otra debilidad respecto a la profundidad y precisión que debe tener el tratamiento de las problemáticas que surgen (Barido, 2010).

Carta Orgánica Municipal de Posadas

La Carta Orgánica de la Municipalidad de Posadas fue sancionada en octubre del año 2010. Consta de una amplia plataforma normativa relacionada al control interno, a las funciones del contador municipal e incluso crea un Tribunal de Cuentas Municipal, órgano específico de control interno en este nivel de gobierno.

Estipula que todos los gastos e inversiones, sean con fondos propios o con fondos provenientes de aportes nacionales, deben ser destinados al servicio de la comunidad y del bienestar general; cumpliendo así con la idea última de fin del Estado.

El Contador Municipal se encuentra a cargo de la registración contable, y el Régimen de Contabilidad, destinado a la registración de los actos de administración y gestión del patrimonio público, la determinación de su composición y de sus variaciones, y debe lograr que refleje claramente el movimiento y desarrollo económico y financiero del municipio. *Esto se relaciona directamente con lo estipulado en la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades para el Contador Municipal, en su punto 1.*

Por otra parte, la carta orgánica establece, en su artículo 126°, que la Tesorería no puede efectuar pago alguno, sin la intervención de la Contaduría Municipal. *Este artículo es totalmente asimilable al punto 4 de las Delegaciones Fiscales de la Contaduría General de la Provincia.*

Relacionado con la responsabilidad de la autoridad superior, que es quien debe instrumentar el control interno, la Carta Orgánica de Posadas, establece que el titular del Departamento Ejecutivo Municipal, tiene dentro de sus funciones la estructuración y el funcionamiento de la municipalidad y los organismos que dependan de ella. Y adoptar, gestionar y resolver todo en cuanto atañe a las personas y cosas dentro de su jurisdicción.

En este sentido, la carta magna municipal dispone que se dictará una Ordenanza de Procedimientos Administrativos que regule la actividad administrativa municipal, dentro de los principios procesales de legalidad, publicidad, eficacia, celeridad y economía.

Dentro del Título Cuarto, Capítulo Segundo, la Carta Orgánica define a la Contaduría Municipal, como quien tiene a cargo la función de registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial en la actividad administrativa de los departamentos del gobierno municipal, órganos de contralor y entes descentralizados. A diferencia de la Ley

Orgánica de Municipalidades, esta carta orgánica establece claramente que es el Contador Municipal quien tiene a cargo el control interno.

Y en última instancia, conforma el Tribunal de Cuentas Municipal, que debe estar integrado por tres miembros, cuyo presidente debe tener el título de abogado. Las funciones de este órgano que crea la carta orgánica son:

1. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas, aprobar o desecharlas, y en caso de desaprobarlas, determinar las responsabilidades correspondientes.
2. Inspeccionar las oficinas públicas que administren fondos municipales y tomar las medidas necesarias para prevenir irregularidades.
3. Realizar auditorías externas en las instituciones donde el municipio tenga intereses y efectuar investigaciones a solicitud de departamentos del municipio.
4. Dictaminar sobre rendiciones de cuentas y pronunciarse sobre las observaciones que haga la Contaduría Municipal, a las órdenes de pago, y cuantas atribuciones que competan a su función específica.

Se debe resaltar la diferencia semántica; la Ley Orgánica de Municipalidades se refiere al *Contador Municipal*, en tanto la Carta Orgánica de la municipalidad que registra mayor cantidad de habitantes de la provincia, se enuncia respecto de la *Contaduría Municipal*, entendiendo que debe tratarse de un órgano, y no solamente de una persona en particular, independientemente de las responsabilidades que le caben a quien ostente el cargo de Contador Municipal, en tanto es cuentadante conjuntamente con el Intendente y el Tesorero o Secretario de Hacienda ante el órgano de control externo de la provincia.

La Carta Orgánica de la Municipalidad de Posadas asigna específicamente el rol de control interno a la Contaduría Municipal pero además asigna determinadas funciones al Tribunal de Cuentas Municipal.

Este Tribunal de Cuentas también se encuentra a cargo del control interno, en tanto sus funciones son asimilables a las tareas asignadas a la Contaduría General de la Provincia y al Contador Municipal en la Ley Orgánica de Municipalidades.

En otro sentido, esta normativa enuncia que hasta tanto no se dicten Ordenanzas de Contabilidad para realizar los procedimientos de compras, Obras Públicas y otras normas generales, se seguirá aplicando en el orden municipal de Posadas, normas similares a las provinciales. Y estipula que, a partir de la entrada en vigencia de esta norma, la municipalidad ya no se rige por la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades.

Es de destacada importancia, la preponderancia que otorga al control interno la Carta Orgánica que corresponde a la municipalidad que tiene el presupuesto más amplio en la provincia.

Carta Orgánica Municipal de Oberá

Esta carta orgánica fue sancionada en el año 2013. En materia de control interno, la carta magna municipal de Oberá no es tan amplia como la de Posadas. Establece la creación de una Auditoría General Municipal y las funciones de la Contaduría General respecto al control.

La Auditoría General Municipal es un organismo con autonomía funcional, económica financiera, personería jurídica propia y legitimación procesal, dependiente del Concejo Deliberante. La Carta Orgánica en su artículo 153° establece que es función de este órgano ocuparse del control externo del sector público municipal.

No obstante, el Tribunal de Cuentas de la Provincia es el órgano de control externo por la Constitución Provincial, esta Auditoría no supe este control. Comprende un control que realiza el Concejo Deliberante al Departamento Ejecutivo. Si bien la carta orgánica lo denomina como control externo, en sus funciones se visualiza rasgos de control interno en forma conjunta. Se le encarga las siguientes funciones:

1. Verificar el cumplimiento contable, legal y de gestión del Poder Municipal. Contribuir a que se tomen decisiones eficaces, económicas y eficientes en materia de gastos e ingresos públicos. *El control de gestión es un tipo de control interno, teniendo presente el modelo orientado a la gestión, que no se contrasta solamente con normas legales y contables, sino también con pautas de rendimiento objetivas (Groisman y Lerner, 2000). La contribución relativa a la eficiencia, eficacia y economicidad, se relaciona directamente con el concepto de las “tres E” del control interno; es decir, indagar si los recursos se emplean del modo adecuado, si se alcanzan los objetivos y se ello se logra con el menor gasto posible.*
2. Controlar la exposición completa, clara y veraz de las cuentas públicas y analizar la administración de los intereses fiscales.
3. Examinar hechos, actos y documentos una vez finalizados los ejercicios contables de los entes municipales. No obstante, podrán incluir en sus informes comentarios, conclusiones y recomendaciones, asesorar al Poder Legislativo sobre el desempeño de la Administración Pública Municipal y la situación de la hacienda pública. *La inclusión de recomendaciones se relaciona con la contribución a la gestión, como evaluador preventivo.*
4. Debe elaborar dictamen sobre los estados contables financieros de la administración municipal, organismos descentralizados, empresas y sociedades del estado, entes reguladores de servicios públicos, entre otros. Trimestralmente debe emitir dictamen sobre el presupuesto general de recursos y gastos ejecutado, elevando informe al Concejo Deliberante.
5. El control externo posterior del Departamento Deliberativo.

Por otra parte, la Carta Orgánica de la Ciudad de Oberá, establece en dos artículos que la Contaduría Municipal es la responsable de velar por el cumplimiento del régimen de

contabilidad, ordenanzas y reglamentaciones. Estipula claramente que se encarga de llevar el control (*se puede inferir que se refiere al control interno, aunque no lo diga expresamente*) y el registro de la gestión patrimonial, económica y financiera en la actividad administrativa.

Luego, establece que la Contaduría intervendrá preventivamente en los libramientos de pagos, asegurando que estén comprendidos en la ordenanza de presupuesto u otras que autoricen gastos.

Carta Orgánica Municipal de Eldorado

La Carta Orgánica de la Municipalidad de Eldorado fue sancionada en el año 1990 y modificada durante el año 2018. Es relativamente corta en relación con las dos cartas orgánicas analizadas anteriormente.

Encarga al Concejo Deliberante el control del sector público municipal en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos. Por Ordenanza puede crear organismos de control interno, temporarios o permanentes, que considere apropiados para ejercer el control presupuestario, patrimonial y de gestión municipal.

Establece que la Contaduría General tiene a su cargo el registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial del municipio. La Tesorería tiene a cargo los pagos, previa intervención de la Contaduría; pero ésta sólo debe verificar la legalidad del procedimiento administrativo llevado a cabo para efectuar los mismos. Por otra parte, establece que no se pueden realizar pagos que no estén en el Presupuesto en vigencia o por ordenanzas que prevean recursos para su cumplimiento.

También encarga el control de gestión de cumplimiento de las normas administrativas al Vice-Intendente Municipal.

Carta Orgánica Municipal de Puerto Iguazú

Esta norma, si bien fue sancionada en el año 1994, promueve conceptos de descentralización, eficacia, eficiencia y economicidad en la administración de recursos públicos. Establece que

las autoridades municipales deben gobernar y administrar los asuntos públicos a partir de estos principios.

Prevé la creación de un Tribunal de Cuentas Municipal, pero a diferencia del Tribunal impuesto por la Carta Orgánica Municipal de Posadas, que establece la elección de sus miembros por el Departamento Ejecutivo, en este caso, el Cuerpo Electoral debe elegir a los tres miembros del Tribunal de Cuentas, que tendrán representación proporcional. Este tribunal tiene autonomía en su funcionamiento.

Las atribuciones del Tribunal de Cuentas Municipal de Puerto Iguazú son las siguientes:

1. Control de legalidad del gasto municipal, sin tener en cuenta valoraciones de conveniencia u oportunidades del mismo. *Esta atribución se relaciona con el enfoque del control interno dispuesto por el Informe COSO, desde el ámbito de cumplimiento de las leyes.*
2. Realizar una auditoría contable de la Hacienda Pública Municipal y efectuar investigaciones a pedido de los departamentos del municipio.
3. Analizar, controlar y dictaminar los estados contables.
4. Realizar auditorías contables externas en las dependencias administrativas y en organismos autárquicos del municipio.
5. Entender de manera obligatoria en los juicios de cuentas y de responsabilidades según lo establezcan las ordenanzas. *Esta atribución implica una acción represiva por el no cumplimiento de determinadas pautas o normas, no conforma el control interno, ya que éste no puede ser un elemento restrictivo, sino de promoción de la consecución de objetivos.*
6. Visar todos los actos administrativos del Gobierno Municipal en los que se dispongan gastos, previo a su cumplimiento. Si el Tribunal considera que son contrarios a disposiciones legales debe devolverlos; en este caso, los departamentos municipales

pueden insistir en su cumplimiento. *Esta función del Tribunal se puede asimilar a la función 2 del Contador Municipal establecido en la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades.*

Según estas atribuciones se puede concluir que el Tribunal de Cuentas Municipal cumple un rol relacionado al control interno, pero además, tiene funciones de auditoría relativos a la inversión de recursos.

A diferencia de las anteriores cartas orgánicas analizadas, ésta norma dispone que las funciones de la Contaduría General serán dispuestas por ordenanzas.

Carta Orgánica Municipal de Montecarlo

La Carta Orgánica de la Ciudad de Montecarlo fue sancionada en el año 1994. Se refiere al control interno en una ocasión solamente, y tiene un enfoque predominantemente tradicional de control. No obstante, y en forma coincidente con la Carta Orgánica de la Ciudad de Oberá, crea la figura de Auditor Contable Municipal.

El Auditor Contable Municipal es un cargo unipersonal nombrado por el Concejo Deliberante *(a diferencia de la Ciudad de Oberá que creó la Auditoría General Contable, que puede tener un miembro, el Auditor General Titular, quedando facultado el órgano deliberativo a ampliarlo a tres miembros, en cuyo caso las decisiones se toman por mayoría, como un órgano colegiado)*, y la norma establece que tiene a cargo las siguientes funciones:

1. La norma establece que el control del sector público municipal en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos le corresponde al Honorable Concejo Deliberante, sin perjuicio de las atribuciones que la ley le otorga al Tribunal de Cuentas de la Provincia, y el Auditor debe actuar como contralor entre ambos poderes. *La norma posiciona al Auditor como una figura entre el Departamento Deliberativo que tiene a cargo el control de gestión y el Tribunal de Cuentas*

provincial, órgano de control externo. No obstante, se visualizan rasgos de control interno a cargo de esta figura.

2. Debe emitir dictamen respecto a los estados contables del municipio y los balances parciales y anuales que el Poder Ejecutivo Municipal emita, como así sobre la ejecución del presupuesto. Debe verificar que los estados contables sean fieles expresión del patrimonio municipal y del movimiento financiero del ejercicio. *Esta acepción de control proviene de los sistemas tradicionales, abordando el “control interno contable”, asignando el control a un área específica de la organización.*
3. Controlar el normal desenvolvimiento contable del municipio. *Esta función proviene del control de gestión, como asesor del Concejo Deliberante. Se diferencia de la Auditoría General Municipal creada por la Carta Orgánica de la Municipalidad de Oberá, en que esta última estipula que se tomen decisiones eficaces, económicas y eficientes en materia de gastos e ingresos públicos, teniendo presente una acepción del control más orientado a resultados.*
4. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas.
5. Inspeccionar las oficinas públicas que administren fondos municipales y tomar las medidas necesarias para prevenir irregularidades.
6. Analizar todos los actos administrativos que se refieran a la hacienda municipal. Cuando consideran que aquellos violan o contrarían las disposiciones contables, deberá observarlos dentro de los cinco días hábiles y comunicarlo al Poder Ejecutivo y al Concejo Deliberante. *Esta atribución es asimilable a la función 2 del Contador Municipal en la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades, que establece este método referido a gastos que infrinjan las disposiciones vigentes.*
7. Asesorar al Poder Ejecutivo y al Concejo Deliberante en materia de su competencia. *Esta atribución se asemeja a la función 3 de la Auditoría General de la Carta*

Orgánica de la Ciudad de Oberá. La inclusión de recomendaciones se relaciona con la contribución a la gestión, como evaluador preventivo.

8. Por otra parte, la normativa establece que el Departamento Deliberativo debe aprobar las cuentas de la administración municipal, previo dictamen del Auditor General, en forma mensual. *Esta frecuencia de rendición de cuentas a cargo del Departamento Ejecutivo implica la importancia que le asigna la norma al control oportuno, si bien éste es primordialmente un control contable.*

Respecto a la figura de la Contaduría Municipal, la Carta Orgánica transcribe gran parte de la Ley Orgánica de Municipalidades relativa los aspectos que debe abarcar la contabilidad municipal, y establece que la Tesorería Municipal no podrá realizar pagos sin la previa intervención de la Contaduría. Por lo tanto, para efectuar un pago debe intervenir tanto el Auditor General como la Contaduría.

Carta Orgánica Municipal de Puerto Rico

Esta Carta Orgánica contiene una visión del control y la gestión orientada a resultados, como herramienta para gerenciar hacia los mejores resultados para el administrado. Fue sancionada en el año 2010.

Establece, entre las funciones, atribuciones y finalidades inherentes a la competencia municipal la de crear, determinar y percibir recursos económicos y financieros, sancionar presupuestos, contraer empréstitos y realizar la inversión de recursos y el control interno de los mismos.

Dentro de las atribuciones del Intendente Municipal, la norma determina que éste debe proponer y dirigir una reforma administrativa, tendiente a satisfacer las necesidades de la comunidad con eficacia, eficiencia, economicidad y oportunidad, promoviendo el estudio y la participación sobre dicha reforma, como así también la capacitación y el perfeccionamiento permanente de los funcionarios y empleados municipales. En este párrafo se visualiza la

concepción de la normativa, de que ya no basta con asegurar y vigilar el cumplimiento de las garantías jurídico-legales y procedimentales, sino que es necesario asegurar el mejor cumplimiento de la prestación de servicios (Sanchez, 2005). También promueve la participación de todos los miembros de la administración municipal, resaltando el concepto de gestión como unidad. Y en última instancia, se percibe la intención de la norma de contar con un equipo idóneo y capacitado.

Por otra parte, la normativa otorga una preponderancia al concepto de descentralización de la gestión como instrumento para propender a un gobierno eficiente y fortalecer la participación vecinal. Establece que se puede crear órganos territoriales de gestión descentralizada con la organización, las funciones y las competencias que se les atribuyan.

Hay una sección de la Carta Orgánica especialmente dedicada a la descentralización, se visualiza la importancia que le otorga al concepto para la mejor administración de los recursos, detectando que el municipio se enfrenta a campos de decisión más amplios conforme transcurre el tiempo, con lo que debe contar con una estructura organizacional acorde, que permita la toma de decisiones de manera eficiente y que implique la mayor satisfacción de necesidades internas de la institución y externas de la comunidad (Salinas, 2003).

Luego, dispone que la Contaduría Municipal tiene a su cargo el registro y el control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial del municipio. Con lo cual, queda establecido taxativamente que la Contaduría es quien tiene a cargo el control interno. Y transcribe las funciones establecidas para el Contador Municipal por la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades.

Carta Orgánica Municipal de San Vicente

La carta magna del municipio de San Vicente, sancionada en el año 2013, no se refiere específicamente al control interno en sección alguna.

No obstante, estipula dentro de las atribuciones al titular del Departamento Ejecutivo, que debe realizar una reforma administrativa, tendiente a satisfacer las necesidades de la comunidad con eficacia, eficiencia, economicidad y oportunidad. Es el mismo artículo que se destacó en la Carta Orgánica de la Ciudad de Puerto Rico, y le corresponde similar análisis.

Además, establece que el Intendente debe organizar la administración municipal, determinando normas de estructuración y funcionamiento de los organismos bajo su dependencia, la racionalización, coordinación y contralor de la labor de los funcionarios y agentes de la administración. Coincide con el concepto de que el control interno es responsabilidad de la autoridad superior, representado en la figura del Intendente; y que éste es el principal interesado en un control de los agentes, para proporcionarle seguridad, en la medida de lo posible, de que las actividades se desarrollan de la forma esperada.

Al referirse al órgano de control, hace referencia al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones, en tanto control externo del municipio, y establece que éste ejerce el control sobre la actividad económica, financiera y patrimonial del municipio y sus rendiciones de cuentas sin afectar la autonomía que compete al municipio en cada una de esas materias.

Carta Orgánica Municipal de Apóstoles

Esta normativa, sancionada en diciembre del año 2010, establece que el Gobierno Municipal debe crear, determinar y percibir los recursos económicos y financieros, sancionar presupuestos, contraer empréstitos y realizar la inversión de recursos y el control de los mismos. Entendiéndose este control, como interno a la gestión.

Por otra parte, al referirse al empleo público, otorga preponderancia a la actualización y capacitación técnica de funcionarios y personal de la administración pública local.

Se refiere a la autorización y legalidad del gasto, estableciendo que el municipio no podrá realizar gasto alguno que no esté autorizado por el presupuesto en vigencia o por ordenanzas que prevean recursos para su financiamiento. Determina, al igual que la Ley Orgánica de

Municipalidades y las cartas orgánicas analizadas anteriormente, que la Tesorería no puede efectuar gastos sin previa intervención del Contador Municipal, pero especifica además que el Contador se limitará a verificar la legalidad del procedimiento llevado a cabo para efectuar el mismo.

Además, determina las funciones del Contador Municipal que coinciden con las estipuladas por la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades. Debe advertirse que esta Carta Orgánica se refiere al *Contador Municipal*, no al órgano que establecen las anteriores cartas analizadas, denominado *Contaduría Municipal*. Relativo a la concepción de control interno, no lo menciona expresamente en ningún artículo, ni tampoco se percibe una intención normativa respecto del establecimiento de una gestión por resultados.

Respecto de las atribuciones del Concejo Deliberante, la Carta Orgánica estipula que debe vigilar el estricto cumplimiento de las ordenanzas y fiscalizar y controlar los actos del Departamento Ejecutivo, incluidos los de la Administración, en sus aspectos patrimoniales, financieros y operativos. Se visualiza un apego normativo al control de legalidad, al cumplimiento de objetivos desde el ámbito de cumplimiento de las leyes; prescindiéndose de la concomitancia de lo realizado con los fines del organismo público, ni al logro de objetivos con eficiencia, economicidad y eficacia.

Carta Orgánica Municipal de Leandro N. Alem

La Carta Orgánica de Leandro N. Alem, sancionada en el año 2001, no menciona al control interno expresamente, ni al Contador o Contaduría Municipal. No obstante, tiene un enfoque de gestión orientado a resultados.

Establece dentro de las atribuciones y deberes del Intendente Municipal, la organización de la administración, estableciendo las normas de estructuración y funcionamiento de los organismos bajo su dependencia, la racionalización, coordinación y contralor de la labor de los funcionarios y agentes de la administración. Además, coincidiendo con las cartas

orgánicas de Puerto Rico y San Vicente, establece que debe proponer y dirigir una reforma administrativa, con participación de los funcionarios, y que propenda a la capacitación y perfeccionamiento permanente de empleados municipales.

Por otra parte, y a semejanza nuevamente con la Carta Orgánica Municipal de Puerto Rico, otorga preeminencia a la descentralización de la gestión, para lograr a un gobierno eficiente y fortalecer la participación vecinal, estableciendo una sección exclusiva dentro de la norma.

Esta normativa no regula las funciones del Contador Municipal, con lo que se entiende que se remite a la Ley XV – N° Orgánica de Municipalidades.

Carta Orgánica Municipal de Aristóbulo del Valle

En esta normativa, sancionada en el año 2013, predomina el enfoque de “gestión por resultados”, de la nueva concepción de gestión pública. Promueve la transparencia en la gestión, descentralización en la toma de decisiones para que la administración responda a las demandas sociales de forma eficaz, y que satisfaga estas demandas al menor costo posible.

Dentro del capítulo primero denominado “Principios de Gobierno” establece que, el gobierno municipal actúa de acuerdo a los principios de igualdad, solidaridad, descentralización, subsidiariedad, desburocratización, eficiencia y eficacia. Pone de relieve la ética de la función municipal, aplicable a todas las personas que se desempeñen en la función pública en todos sus niveles y jerarquías, sea por elección popular, designación directa, concurso o cualquier otro medio legal. Además, establece la capacitación y un sistema de promoción dentro de la carrera administrativa que contemple eficiencia, mérito y oportunidad.

Por otra parte, establece que el municipio asegura la transparencia de la función pública, y promueve el control por parte del ciudadano en el manejo y ejecución de recursos y actos de la administración pública (*se trata del control social*).

Relacionado al presupuesto municipal, la Carta Orgánica determina que es el instrumento financiero del programa de gobierno y su control. Y como deber de la administración pública,

la prestación de servicios públicos emergentes del ejercicio de sus competencias en un marco de eficiencia, celeridad, economía, imparcialidad y al mismo tiempo, racionalización del gasto público. Las ordenanzas presupuestarias deberán contener la totalidad de los servicios públicos, consignando el equipamiento, erogaciones, recursos humanos y metas propuestas. *Se trata de la primera carta orgánica que establece que el presupuesto debe fijar metas a cumplir durante el año de ejecución, esto implica luego el control de la concomitancia de lo realizado en la Municipalidad, con los fines que persigue o que se ha fijado inicialmente en la etapa de planificación.*

Determina que el Honorable Concejo Deliberante se encuentra a cargo del control de gestión y funcionamiento de toda la administración municipal y la fiscalización del cumplimiento de las ordenanzas. *Establece, el control de cumplimiento de objetivos de gestión, y en segunda instancia, el control de cumplimiento normativo.*

La Carta Orgánica de Aristóbulo del Valle, establece para la Contaduría Municipal, funciones de control interno, incluye dentro de sus funciones, las siguientes:

1. Administrar un sistema de información financiera que permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativos y económico-financieros del Gobierno Municipal.
2. Asesorar y asistir técnicamente a todos los organismos municipales.
3. Preparar y presentar dentro de los cuatro meses de concluido el ejercicio la cuenta general del ejercicio, la que debe incluir como mínimo:
 - a. Estados de ejecución presupuestaria.
 - b. Estados que demuestren movimientos de la situación del tesoro, situación de la deuda interna y externa municipal, estados contables de la administración central, empresas y organismos descentralizados.

- c. Informes que demuestren los resultados operativos, económicos y financieros de la gestión, el grado de cumplimiento de objetivos y metas previstas en el presupuesto y el comportamiento de los costos e indicadores de eficiencia. *En este apartado se fija la obligatoriedad de informar al Concejo Deliberante y a la población del municipio, no solamente qué se ha llevado a cabo, sino también cómo se ha realizado. Si bien la Carta Orgánica no establece taxativamente que la Contaduría es quien tiene a cargo el control interno, ésta deberá llevar a cabo un efectivo sistema de control interno, ya que tiene la obligación de informar si los objetivos previamente fijados en la ordenanza presupuestaria (en el momento de la planificación) se han cumplido, en qué medida y a qué costos. Con lo cual este modelo de control interno cumple con el moderno concepto de rendición de cuentas, con sentido más amplio, no incluye solamente no haber incurrido en transgresiones, sino también haber respondido al mandato recibido y haber alcanzado las metas establecidas (Groisman y Lerner, 2000), asegurando el mejor cumplimiento de la prestación de servicios hacia el usuario destinatario.*
4. Intervenir en las entradas y salidas del Tesoro y arqueo de sus existencias, salvo que por ordenanza se designe a otro ente para cumplir esta función. *Esta atribución es asimilable a la función 5 del Contador Municipal en la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades.*
5. Todas aquellas que por ordenanza fije el Concejo Deliberante. *Se debe destacar que la carta orgánica deja abierto al órgano legislativo municipal la posibilidad de incrementar las funciones de la Contaduría Municipal, con lo cual podría fijar más funciones relativas al control interno.*

Carta Orgánica Municipal de El Soberbio

La Carta Orgánica Municipal de El Soberbio, fue sancionada en el año 1990, constituyéndose en la segunda carta orgánica de la provincia, después de la Ciudad de Eldorado. De acuerdo al período en el que fue dictada tiene un enfoque tradicional del control interno. No obstante, instituye la posibilidad de crear un Tribunal de Cuentas Municipal.

Además, menciona dentro de las atribuciones al Intendente Municipal la de reglamentar la prestación de servicios municipales y controlar su eficiencia. Se debe resaltar que, aun tratándose de una de las primeras cartas orgánicas, incluye la promoción de la eficiencia, en la prestación de servicios públicos hacia el ciudadano.

Respecto de la Contaduría Municipal, solo menciona que es un organismo necesario del Departamento Ejecutivo, y que la tesorería municipal no puede efectuar gastos sin su intervención.

En última instancia, determina que el Concejo Deliberante, cuando lo estime necesario, podrá crear y dictar normas de organización del Tribunal de Cuentas Municipal, que estará compuesto por tres miembros, cuyo presidente debe ser abogado y los vocales deben ser Contadores Públicos. *Esto se asimila a la composición del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones, instituido por la Constitución Provincial, órgano de control externo.*

El Tribunal de Cuentas Municipal se instituirá por sí y dictará su propio reglamento interno.

Sus funciones serán:

1. Realizar la auditoría contable de la hacienda pública.
2. Dictaminar sobre las rendiciones de cuentas. *Esta atribución es similar a la función 4 del Tribunal de Cuentas Municipal que instituye la Municipalidad de Posadas.*
3. Pronunciarse respecto a las observaciones que se formulen sobre las órdenes de pago.

En este punto se puede determinar que el Tribunal de Cuentas Municipal tiene a su

cargo el control interno además de la Contaduría Municipal, ya que debe intervenir en forma previa a la emisión de pagos.

4. Analizar, controlar y dictaminar sobre los estados contables y sobre todo otro dictamen que le sea requerido.

Carta Orgánica Municipal de 25 de mayo

La Carta Orgánica Municipal de 25 de mayo, sancionada en 2019, tiene amplia regulación acerca del control interno. Asigna a las Secretarías del Departamento Ejecutivo funciones de control.

Dentro de las funciones de la Secretaría de Gobierno, determina que le corresponden las siguientes funciones, entre otras:

1. Ejercer en el municipio las funciones de control interno en las diferentes dependencias a fin de garantizar la adecuada aplicación de los procesos y procedimiento previamente establecidos.
2. Evaluar la eficacia, eficiencia y economía de los demás controles, asesorando al Intendente en la continuidad del proceso administrativo, la reevaluación de los planes establecidos y en la introducción de los correctivos necesarios para el cumplimiento de las metas u objetivos. *Este inciso se relaciona con el concepto de las “tres E” del control interno, al igual que las funciones asignadas a la Auditoría General Municipal de Oberá. Por otra parte, incluye la revisión de los planes establecidos y medidas correctivas, función relacionada con el componente de supervisión y monitoreo del Informe COSO.*
3. Proteger los recursos del Municipio, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que le afecten.
4. Garantizar la eficacia, eficiencia y economía en todas las operaciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional.

5. Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos del Municipio.
6. Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y sus registros. *Función relacionada con el componente de Información y comunicación del Informe COSO.*
7. Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos. *Este inciso se relaciona con el componente de Evaluación de riesgos del Informe COSO.*
8. Velar porque la entidad disponga de procesos de planeamiento y mecanismos adecuados para el diseño y desarrollo organizacional, de acuerdo con su naturaleza y características.

Por otra parte, la Carta Orgánica dispone funciones específicas para cada Secretario incluyendo expresiones tales como, administrar eficientemente los recursos humanos y materiales para que la gestión se realice con máximo rendimiento, en tiempo y forma.

Luego, prevé un capítulo específico titulado “Órganos de Control Interno”, que estipula las funciones de la Contaduría Municipal, que tendrá su cargo el registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial del municipio. Menciona funciones similares a las de la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades, agregando las siguientes:

1. Informar todos los expedientes de créditos suplementarios, ampliaciones, deducciones del presupuesto de gastos dictaminando acerca del carácter legal de tales operaciones y de las posibilidades financieras de las mismas.
2. Presentar y preparar la cuenta general del ejercicio, la que debe incluir, entre otras:
 - a. Informes que demuestren los resultados operativos, económicos y financieros de la gestión, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstas en el presupuesto y el comportamiento de los costos e indicadores de eficiencia. *Si bien*

la Carta Orgánica no estipula que en el presupuesto deban incluirse objetivos y metas a cumplirse, deben incorporarse, para dar cumplimiento a este artículo y efectuar la comparación de lo efectivamente realizado con lo planificado en la cuenta general del ejercicio. Este inciso es igual que el incorporado en la Carta Orgánica de Aristóbulo del Valle, y le corresponde similar análisis.

Carta Orgánica Municipal de Wanda

La carta magna del Municipio de Wanda, sancionada en 2018, contiene un enfoque de control interno basado en resultados. Si bien no se explaya en cuestiones relativas al control interno, le asigna funciones a la contaduría, al Intendente como autoridad superior y al Vice-Intendente Municipal.

Establece además que, el Concejo Deliberante cuenta con la atribución de controlar y fiscalizar los actos del departamento ejecutivo, incluidos los de administración indirecta, en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos.

Relativo a las funciones de la autoridad superior, el Intendente tiene la atribución de organizar la administración municipal, estableciendo las normas de estructuración y funcionamiento de los organismos, la racionalización, coordinación y contralor de la labor de funcionarios y agentes. Y, por otra parte, proponer y dirigir la reforma administrativa, tendiente a satisfacer las necesidades de la comunidad con eficacia, eficiencia, economicidad y oportunidad.

El Vice-Intendente Municipal, tiene como atribución colaborar en el control de gestión de cumplimiento de las normas administrativas municipales.

La Contaduría cuenta con atribuciones similares a la figura del Contador Municipal, instituido por la ley provincial, y además cuenta con las siguientes funciones:

1. Administrar un sistema de información financiera que permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativos y económico-financiero del Gobierno Municipal.

2. Informar en la cuenta general del ejercicio los resultados operativos, económicos y financieros de la gestión, el grado de cumplimiento de objetivos y el comportamiento de costos e indicadores de eficiencias.

Por otra parte, y al igual que la Carta Orgánica Municipal de Puerto Rico, otorga gran importancia a la descentralización de la gestión como instrumento para un gobierno eficiente.

Carta Orgánica Municipal de Puerto Esperanza

Esta Carta Orgánica, sancionada en 2018, en los aspectos relacionados al control interno, es muy similar a la Carta Orgánica Municipal de Wanda, sancionada durante el mismo mes. Contiene la misma atribución del Concejo Deliberante de controlar y fiscalizar los actos del Departamento Ejecutivo y la atribución del Intendente Municipal de realizar la reforma administrativa, promoviendo la capacitación de los funcionarios y agentes.

No obstante, se diferencia en cuanto crea la Auditoría General Municipal, al igual que el Municipio de Oberá, órgano de control externo del sector público municipal, dependiente del Concejo Deliberante. La norma establece que le corresponde controlar el cumplimiento contable, legal y de gestión de éste. Asesora al Poder Legislativo Municipal sobre el desempeño de la administración y la situación de la hacienda pública.

A pesar de que taxativamente la carta orgánica establece que este órgano realiza un control externo, en las funciones que le otorga también se registran atribuciones relativas al control interno:

1. El objetivo primario es contribuir al cumplimiento contable, legal y que se adopten decisiones eficaces, económicas y eficientes en materia de gastos e ingresos públicos.
Se visualiza un control de gestión eficiente en la recaudación y aplicación de recursos públicos, si bien este proviene de un órgano que no está inserto en la estructura organizativa del ente a controlar.

2. Fiscalizar el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias en relación a la utilización de recursos municipales. *Se trata de controles tipo “hard” a los procedimientos formales.*
3. Realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones, así como las evaluaciones de la ejecución de convenios, programas, proyectos y operaciones.
4. Emitir dictamen sobre el presupuesto general de gastos y recursos ejecutado, elevando informe al Concejo Deliberante.
5. Proponer los criterios de control y auditoría y las normas de auditoría externa.

Por otra parte, la carta orgánica establece que es deber de la administración pública municipal la prestación de los servicios públicos emergente del ejercicio de sus competencias en un marco de eficiencia, celeridad, economía, imparcialidad y al mismo tiempo, racionalización del gasto público. Con lo que se visualiza, el enfoque de la nueva gestión pública en esta normativa.

Carta Orgánica Municipal de San Ignacio

Esta normativa, puesta en vigencia en 2018, establece el control de gestión a cargo del Concejo Deliberante, que además, fiscaliza el cumplimiento de las ordenanzas.

No menciona al control interno, pero asigna a la Contaduría Municipal funciones relativas a éste. Incluye atribuciones similares a las asignadas al Contador Municipal en la Ley Orgánica de Municipalidades, y agrega las siguientes:

1. Registrar las operaciones económico-financieras de la administración del municipio, llevando la contabilidad, movimiento de fondos y valores, gestión del patrimonio y sus responsables.

2. Administra un sistema de información financiera que permite conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativos y económico-financieros del Gobierno Municipal.
3. En la cuenta general del ejercicio, debe incluir informes que demuestren los resultados de la gestión, el cumplimiento de objetivos y metas y el comportamiento de los costos e indicadores de eficiencia.

En otro sentido, asigna importancia a la descentralización de la gestión como instrumento para propender a un gobierno eficiente.

Carta Orgánica Municipal de San Pedro

La Carta Orgánica del Municipio de San Pedro es muy escueta en lo relativo al control interno, que no lo menciona expresamente, y a las funciones de la Contaduría, entendiéndose que se remite a la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades en lo referido a este aspecto.

Menciona a la Contaduría en una sola oportunidad, estipulando que la tesorería no puede efectuar pago alguno sin su intervención, que debe verificar el procedimiento administrativo.

Más allá de eso, se visualiza un enfoque de la nueva concepción de la gestión pública, en cuanto la normativa establece dentro de las atribuciones al Intendente Municipal, la organización de la administración, estableciendo las normas de estructuración y funcionamiento de los organismos, la racionalización, coordinación y contralor de la labor de los funcionarios y agentes. Y la realización de la reforma administrativa con visos a satisfacer las demandas de la ciudadanía en base a principios de eficacia, eficiencia, economicidad y oportunidad.

Además, otorga funciones de control interno al Vice-Intendente Municipal, que debe colaborar en el control de gestión de cumplimiento de las normas administrativas y ser el encargado directo del contralor del cumplimiento de las órdenes impartidas por el Intendente a los funcionarios y agentes.

Carta Orgánica Municipal de San Javier

Esta carta orgánica es la más extensa de las normas analizadas, sancionada en 2019, profundiza en gran cantidad de temas. Respecto al control interno cuenta con un enfoque de la nueva concepción de gestión pública orientada a implementar una administración por objetivos, dirección por resultados y aplicación de criterios de eficacia y eficiencia (Abriani, 2010).

Dentro de las competencias exclusivas del gobierno municipal, estipula la de recaudar, obtener, adquirir, administrar, disponer, controlar y rendir cuentas con transparencia activa, eficacia, eficiencia y equidad social los recursos y bienes del patrimonio municipal; y la de crear mecanismos de control municipal.

La normativa otorga gran importancia a la transparencia de la gestión, estipulando mecanismos específicos de la forma de rendir cuentas a la ciudadanía, implementando una política de gobierno abierto, mediante una interrelación entre la gestión pública municipal y la ciudadanía basada en un permanente diálogo. Los ciudadanos deben colaborar en la definición de objetivos y en la evaluación de asuntos de interés público.

También se establece un proceso de mejora continua basada en el conocimiento, es decir, procesos de información abierta que permitan evaluar las políticas públicas y los servicios para detectar sus deficiencias y corregirlas.

Determina la eficiencia y racionalización del gasto público, estableciendo que es deber del gobierno municipal, la prestación de servicios públicos en un marco de eficiencia, celeridad, imparcialidad, economía, prudencia, austeridad y racionalización del gasto. Los presupuestos deben elaborarse en función de estas pautas. La norma establece que, la intendencia dirige la administración pública y procura su mayor eficacia y los mejores resultados en la inversión de los recursos.

Por otra parte, instrumenta un proceso de capacitación permanente de autoridades electivas y funcionarios no electivos, otorgando gran preponderancia a la necesidad del gobierno municipal de contar con personal capacitado.

La carta orgánica prevé que el concejo deliberante es quien ostenta el control municipal en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos. El examen y la opinión de este órgano sobre el desempeño del gobierno municipal, están sustentados en los informes de auditoría. Este mecanismo de auditoría es una asistencia técnica-científica permanente que tiene a su cargo el control de gestión, legalidad y auditoría de toda la actividad de las dependencias del gobierno municipal.

La auditoría es realizada por un equipo especializado, independiente y con autonomía funcional. Es seleccionado por las autoridades de la Universidad Nacional de Misiones, u otra universidad pública o privada. Este mecanismo actúa en forma similar a la Auditoría General Municipal de la Ciudad de Oberá, para asesorar al Concejo Deliberante. No obstante, al tener el control de gestión, puede llevar a cabo procedimientos de control interno.

Interviene en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos, mediante la realización de un informe anual.

Respecto a la contaduría municipal, es quien tiene a cargo el control interno de la gestión. Está integrada por el contador municipal y por los miembros que por ordenanza pueda determinar el órgano legislativo. Incorpora las atribuciones de la Ley Orgánica de Municipalidades y amplias funciones que instrumentan este tipo de control que debe llevar a cabo.

Se visualiza la necesidad de llevar un estricto cumplimiento del control interno en el Municipio de San Javier, para cumplimentar lo estipulado en la carta orgánica, ya que se debe informar a la ciudadanía y al concejo deliberante anualmente acerca del grado de

cumplimiento de los objetivos propuestos en el presupuesto y en el plan estratégico municipal.

Conclusión preliminar acerca del estado normativo relativo al control interno en Municipios de primera categoría de la Provincia de Misiones

Las 17 Cartas Orgánicas de la Provincia de Misiones y la Ley XV - N° 5 Orgánica de Municipalidades contienen puntos en común respecto del control interno. En la Tabla IV se establece un cuadro comparativo respecto de la normativa instituida por las mismas, ordenando en función de la fecha de sanción.

Tabla 8 - Tabla comparativa de regímenes de control interno en normativa de la Provincia de Misiones

	Año de sanción	Preponderancia del enfoque tradicional de control interno	Preponderancia del enfoque de resultados de control interno	Funciones de la Contaduría en relación al control interno	Creación de Tribunal de Cuentas Municipal	Contador Municipal / Contaduría Municipal	Inclusión de metas en presupuesto y comparación con lo ejecutado en la Cuenta General del Ejercicio	Creación de Auditoría General Municipal	Otros
Ley Orgánica de Municipalidades	1964	X		X	NO	Contador Municipal			
Eldorado	1990 (modif. 2018)	X		X	NO	Contaduría Municipal			
El Soberbio	1990		X	X	SI	Contaduría Municipal			
Puerto Iguazú	1994		X	X	SI	Contaduría Municipal			

Montecarlo	1994	X		X	NO	Contaduría Municipal		X	
Leandro N. Alem	2001		X	No específica	NO	No se refiere			Preeminencia del concepto de descentralización para lograr eficiencia
Posadas	2010		X	X	SI	Contaduría Municipal			
Puerto Rico	2010		X	X	NO	Contaduría Municipal			Preeminencia del concepto de descentralización para lograr eficiencia
Apóstoles	2010	X		No específica	NO	Contador Municipal			
Aristóbulo del Valle	2013		X	X		Contaduría Municipal	X		
San Vicente	2013		X	No específica	NO	Contaduría Municipal			
Oberá	2013		X	X	NO	Contaduría Municipal		X	Promueve el concepto de descentralización como promotor de eficiencia
San Ignacio	2018		X	X	NO	Contaduría Municipal	X		Atribuciones al Vice-Intendente relativas al control interno - Preeminencia

									ia de concepto de descentralización
Wanda	2018		X	X	NO	Contaduría Municipal	X		Atribuciones al Vice-Intendente relativas al control interno
San Pedro	2018		X	No específica	NO	Contaduría Municipal			
Puerto Esperanza	2018		X	X	NO	Contaduría Municipal	X		Importancia a la ética pública, transparencia, procesos de informes a la ciudadanía de la gestión - Política de gobierno abierto - Capacitación de funcionarios y agentes - Incorporación de mecanismo de auditoría dependiente del Concejo Deliberante
San Javier	2019		X	X	NO	Contaduría Municipal	X	X (Mecanismo de auditoría por una facultad de ciencias económicas)	Capítulo específico de "control interno" - Funciones de Control Interno a los Secretarios del Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia

25 de mayo	2019		X	X	NO	Contaduría Municipal	X		
------------	------	--	---	---	----	----------------------	---	--	--

Fuente: Elaboración propia en base a Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades y Cartas Orgánicas

Municipales de la provincia de Misiones

En la tabla N° IV se puede observar que las Cartas Orgánicas dictadas con posterioridad al año 2001 tienen un enfoque de gestión por resultados relativo al control interno, en el marco de la nueva concepción de gestión pública. Las excepciones conforman la Ciudad de Puerto Iguazú, que fue sancionada en el año 1994 y contiene este enfoque; y la de la Ciudad de Eldorado, que fue modificada en 2018. Y la Ciudad de Apóstoles que, a pesar de que fue sancionada en el 2010, tiene un enfoque tradicional del control interno. La Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades contiene un enfoque tradicional del control interno, en parte explicado por el año en el que fue sancionada. Pero esto implica que, de los 26 municipios de primera categoría, 14 cuentan con un enfoque moderno o “de resultados” de gestión en su normativa, y específicamente, de control interno.

Ilustración 15 - Proporción de municipios con normativa con enfoque tradicional y de resultados relativo al control interno



Fuente: Elaboración propia en base a Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades y a Cartas Orgánicas

Municipales de la provincia de Misiones

Por otra parte, se puede observar que, a excepción de Apóstoles, Leandro N. Alem, San Pedro y San Vicente, todas las Cartas Orgánicas y la Ley XV - N° 5 Orgánica de Municipalidades asignan al Contador Municipal o Contaduría Municipal funciones relativas al control interno. La ley provincial y la Ciudad de Apóstoles denominan al funcionario Contador Municipal, mientras que el resto de las Cartas Orgánicas establecen la denominación de Contaduría Municipal, como organismo o dependencia, encargado de estas funciones. Lo que resulta acorde a las atribuciones asignadas a esta figura u organismo, dada la necesidad de contar con un equipo capacitado, ya que además de las funciones de llevar la contabilidad, debe instituir el control interno, de tal forma de implementarlo de manera que influya y modifique conductas pasadas. La Carta Orgánica de Leandro N. Alem no lo menciona.

En cuanto a la inclusión de metas al presupuesto como parte de la planificación y el posterior control de concomitancia con lo efectivamente realizado, lo incorporan en su normativa 6 municipios.

Respecto a la creación de un Tribunal de Cuentas Municipal, solamente tres municipalidades lo prevén en sus cartas orgánicas: Posadas, El Soberbio y Puerto Iguazú. A continuación, se establecen dos cuadros comparativos de la forma de elección, la constitución y las funciones asignadas a éste.

Tabla 9 - Cuadro comparativo de Tribunales de Cuentas Municipales

	Cantidad de miembros	Requisito de título	Elección de los miembros	Otros
El Soberbio	3	Presidente: Abogado - Vocales: Contadores Públicos	A determinación por el Concejo Deliberante	
Puerto Iguazú	3	3 miembros: Abogados o Contadores Públicos	Cuerpo Electoral en forma proporcional	
Posadas	3	Presidente: Abogado	Departamento Ejecutivo	Establece que la Contaduría Municipal

				es la responsable del control interno
--	--	--	--	---------------------------------------

Fuente: Elaboración propia en base a Cartas Orgánicas Municipales de la provincia de Misiones

Tabla 10 - Cuadro comparativo de funciones de Tribunales de Cuentas Municipales

Funciones	El Soberbio	Puerto Iguazú	Posadas	Observaciones
1. Intervenir en órdenes de pago, en forma previa	X	X	X	
2. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas, aprobar o desecharlas, y en caso de desaprobadas, determinar las responsabilidades correspondientes			X	
3. Inspeccionar las oficinas públicas que administren fondos municipales y tomar las medidas necesarias para prevenir irregularidades			X	
4. Realizar auditorías externas en las instituciones	X	X	X	
5. Efectuar investigaciones a solicitud de departamentos del municipio			X	
6. Dictaminar sobre rendiciones de cuentas y pronunciarse sobre las observaciones que haga la Contaduría Municipal	X	X	X	
7. Control de legalidad del gasto municipal, sin tener en cuenta valoraciones de conveniencia u oportunidades del mismo			X	
8. Entender de manera obligatoria en los juicios de cuentas y de responsabilidades según lo establezcan las ordenanzas		X		Puede asimilarse a punto 2
9. Dictaminar los estados contables	X	X	X	

Fuente: Elaboración propia en base a Cartas Orgánicas Municipales de la provincia de Misiones

Se puede observar que, el Tribunal de Cuentas Municipal instituido por la Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Posadas, es la que cuenta con mayor cantidad de funciones relativas al control interno. Además, todos establecen la posibilidad de realizar auditorías externas. Y luego, tanto la Carta Orgánica de Posadas como la de Puerto Iguazú, cuentan con

funciones de acción represiva por el no cumplimiento de pautas, lo que se asimila a la realización de un control externo.

Análisis normativo del control interno en los municipios de la Provincia de Misiones

Del análisis comparativo de las Cartas Orgánicas de los Municipios que cuentan con dicho instrumento, así como de la Ley Orgánica de Municipalidades, que rige para los que no la tienen⁴, con énfasis en los aspectos relacionados en los sistemas de control interno previstos o que permitan la realización de acciones tendientes de alguna manera a efectuar control sobre la gestión, se efectúan las siguientes interpretaciones y conclusiones.

Pueden ser detectados como órganos de control interno:

- **Contaduría Municipal**

La Contaduría Municipal, prevista en la Ley XV N° 5 - Ley Orgánica de Municipalidades - en la persona del Contador Municipal, y en las Cartas Orgánicas como un órgano de control, determina una serie de funciones y competencias, que serían las más específicas en materia de control interno.

Más o menos definidas, las competencias y atribuciones asignadas a los Contadores Municipales poseen muchas características definidas para el control interno, aunque se limita en la mayoría de los casos solamente a un control de legalidad, y no de gestión.

Las funciones más relevantes indicadas en general son: la de llevar la contabilidad del Municipio de manera que refleje claramente la situación patrimonial y financiera; la de no dar curso a resoluciones que ordenen gastos infringiendo disposiciones constitucionales, legales, de ordenanzas o reglamentarias; la de observar las trasgresiones señalando los defectos de la resolución que ordene el gasto; y la de expedirse en todas las actuaciones vinculadas a las actividades económico-financieras del Municipio.

⁴ Apéndice 1 – Cuadro Comparativo de los aspectos de Control Interno previstos en los Municipios de la Provincia de Misiones

Se debe apreciar el carácter preventivo de la intervención de este órgano dado que su actuación es considerada como un paso previo (filtro), que se debe cumplir para que se proceda a librar los pagos correspondientes para asegurar que se ajusten a la Ordenanza General de Presupuesto u Ordenanzas que sancionen gastos. Es el único órgano de los analizados (con funciones de control interno), que se encuentra previsto en la Ley Orgánica de Municipalidades.

Sin embargo, hay algunas cartas orgánicas que establecen al Contador Municipal, aunque de manera general, sin detallar funciones específicas en materia, como órgano de control interno de la gestión de la gestión económica, financiera y patrimonial del Municipio. Tal es el caso de las Cartas Orgánicas de las Municipalidades de Eldorado, Oberá, Posadas, Puerto Esperanza, Puerto Rico, San Javier y 25 de Mayo.

Debe mencionarse que las Cartas Orgánicas de Leandro N. Alem, San Vicente y San Pedro, no mencionan a este órgano, ni sus facultades, y la Carta Orgánica de Puerto Iguazú establece que sus atribuciones serán definidas por ordenanza.

- **Tesorería Municipal**

La Tesorería Municipal cumple varias funciones importantes desde el punto de vista administrativo, pero solo se analizarán los referidos a los aspectos del control.

En ese sentido es el órgano encargado de realizar todos aquellos pagos que hayan sido previamente autorizados e intervenidos por la Contaduría. Se entiende este procedimiento como una especie de control cruzado, ya que si por alguna razón ingresa a Tesorería un expediente sin la intervención de la Contaduría, se lo debe devolver para que dicho órgano proceda a efectuar los controles correspondientes.

Esta función es compartida por la mayoría de las Cartas Orgánicas analizadas.

La Ley Orgánica de Municipalidades y las Cartas Orgánicas de Leandro N. Alem, San Vicente, San Pedro y 25 de Mayo no mencionan a este órgano, y las Cartas Orgánicas de

Aristóbulo del Valle y Puerto Iguazú no especifican ninguna función, sino que simplemente establece que las atribuciones del Tesorero serán determinadas por ordenanza.

- **Escribanía de Gobierno**

El único Municipio que prevé la Escribanía de Gobierno es el de Posadas; dicho órgano es de carácter meramente técnico, debiendo intervenir en todo acto jurídico o contrato de cualquier naturaleza que se deba instrumentar por Escritura Pública y en el que sea parte el Municipio, realizando las inscripciones en libros y registros pertinentes. También autenticará los actos relacionados con procesos licitatorios e intervendrá en el estudio, perfeccionamiento y asesoramiento en toda operación o cuestión relacionada con propiedades del estado municipal, además de otras cuestiones inherentes a su especialidad.

- **Fiscalía Municipal, Asesoría Letrada, Director de Asuntos Jurídicos o Procurador Fiscal**

Se trata de órganos de carácter jurídico a los que se asignan diversas funciones.

La Fiscalía Municipal es un órgano jurídico encargado de defender el patrimonio de la Municipalidad y de velar por la legalidad y legitimidad de los actos de la administración.

Con la reforma de la Carta Orgánica del Municipio de Posadas se ha hecho hincapié en otorgarle herramientas jurídicas al Fiscal que aseguran el ejercicio de sus funciones. En ese sentido establece que el Fiscal “tendrá legitimación y personería para demandar la nulidad o inconstitucionalidad de Ordenanzas, Decretos, contratos o resoluciones que pudieran perjudicar los intereses fiscales del Municipio, debiendo ser previamente consultado, en aquellas cuestiones que pudieran afectar tales intereses.”⁵

En el caso del Asesor Letrado, sus funciones están relacionadas con la defensa del patrimonio, el control de legalidad y legitimidad de los actos administrativos del municipio, la instrucción de sumarios e investigaciones para determinar responsabilidades, como lo instituyen la

⁵ Carta Orgánica de la Ciudad de Posadas. 2010-2040

mayoría de las CO. Además, establece dentro de sus funciones la de ejercer el control de gestión sobre la ejecución presupuestaria y el deber de informar al menos semestralmente acerca del estado de los asuntos jurídicos municipales ante el Concejo Deliberante, con copia al Tribunal de Cuentas de la Provincia, cuestiones de destacar por ser el único Municipio que lo implanta.

La Ley Orgánica de Municipalidades y las Cartas Orgánicas de Aristóbulo del Valle, el Soberbio, Puerto Iguazú, San Vicente y San Pedro no mencionan a este tipo de órgano.

- **Defensoría del Pueblo**

La figura del Defensor del Pueblo, es muy importante para el funcionamiento de los Municipios y está relacionado con el derecho que tienen todos los ciudadanos de ejercer el control sobre los actos de los que, de alguna manera administran fondos públicos. Como resulta complejo y difícil ejercer el control individual, esta figura vendría a representar al Municipio en determinadas funciones de contralor.

Solo prevén la figura del Defensor del Pueblo, las Cartas Orgánicas (CO) de los Municipios de Eldorado, Oberá, Posadas, Puerto Esperanza, San Ignacio, San Vicente y San Javier. En los casos de las Cartas Orgánicas de Apóstoles, Puerto Rico y 25 de Mayo, se prevé su posterior creación.

En el caso de Apóstoles la CO crea la Defensoría del Pueblo con las mismas funciones a las establecidas por los Municipios mencionados anteriormente, pero con la particularidad de que se pondrá en vigencia su funcionamiento cuando el Municipio de Apóstoles supere la cantidad de 35.000 electores.

El Municipio de Puerto Rico establece en su CO que “cuando las circunstancias y las necesidades así lo requieran, por Ordenanza podrá crearse una defensoría del pueblo cuya misión en el ámbito del ejido municipal será la defensa y protección de los derechos, garantías e intereses tutelados en la Constitución Nacional, en la Constitución Provincial, en ésta Carta

Orgánica, en las leyes y ordenanzas, ante hechos actos u omisiones de la administración pública municipal que vulneren los intereses difusos y los derechos colectivos de los habitantes del Municipio.”⁶

La CO de 25 de Mayo establece que será creada la Defensoría del Pueblo cuando la población supere los 25.000 habitantes.

En el caso del Municipio de Posadas y antes de la reforma de 2010, el Defensor del Pueblo era aquel primer candidato a Concejal de cualquiera de las listas, que no habiendo obtenido los votos suficientes para ocupar una banca, pasaba a ocupar dicho cargo. A partir de la reforma de la CO, es un cargo a ser elegido en forma directa por el pueblo. Esto conlleva a que los partidos políticos cuando propongan al candidato para ser el Defensor del Pueblo elijan a sus mejores hombres, a aquellos con mejor preparación y vocación para ejercerlo.

A partir del derecho que tiene el ciudadano de elegir a sus representantes, en este caso al Defensor del Pueblo, participa y se involucra en las cuestiones del Estado permitiendo un nuevo ejercicio de control.

- **Tribunal de Cuentas Municipal**

De los diecisiete municipios que poseen Carta Orgánica, sólo tres de ellos prevén dicho órgano presentando algunas diferencias.

En la Ciudad de Posadas este órgano tiene competencia para controlar los actos de la Contaduría Municipal, instituciones donde el Municipio tenga intereses y de manera general la gestión económica, patrimonial y financiera mediante el examen de las rendiciones de cuentas del Departamento Ejecutivo. Este control es eminentemente a posteriori, pero también se explicita que deberá “tomar las medidas necesarias para prevenir irregularidades”⁷. Sus miembros serán designados por el Poder Ejecutivo con acuerdo con el Concejo Deliberante.

⁶ Carta Orgánica Municipal Puerto Rico Misiones. 2010

⁷ Carta Orgánica de la Ciudad de Posadas. 2010-2040.-

En el caso del Municipio de El Soberbio la Carta Orgánica prevé el Tribunal de Cuentas Municipal con funciones de control a posteriori, pero su creación será determinada por el Concejo Deliberante cuando lo estime necesario. Mientras tanto las funciones previstas para el TCM las seguirá ejerciendo el Tribunal de Cuentas de la Provincia.

En Puerto Iguazú la atribución sustancial de este organismo es el control de legalidad del gasto municipal, sin tener en cuenta valoraciones de conveniencia y/u oportunidades del mismo. También se detallan una serie de funciones de control posterior y se explicitan otras de control preventivo detallando plazos y procedimiento (visar, observar en caso de violaciones a disposiciones legales) a seguir cuando se dispongan gastos. Además establece que los actos administrativos que demanden gastos y no cumplan con lo previsto anteriormente, carecen de validez.⁸ Los miembros del TCM serán elegidos en forma directa por el Cuerpo Electoral y durarán en sus cargos 4 años pudiendo ser reelectos.

- **Auditor Contable**

Solo las CO de Montecarlo y Oberá contemplan la figura del Auditor Contable.

En el caso de Montecarlo, se establece que actuará en el área del Concejo Deliberante y ejercerá contralor sobre ambos poderes, emitiendo dictámenes respecto a los estados contables del municipio y los balances parciales y anuales que se emitan, como así sobre la ejecución del presupuesto. Es nombrado por el Concejo Deliberante por mayoría absoluta de sus miembros de una terna de profesionales propuesta por el partido político de oposición con mayor cantidad de votos.

Sus atribuciones comprenden actividades como: las de controlar el normal desenvolvimiento contable del municipio, examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas, inspeccionar las oficinas públicas que administren fondos municipales y tomar las medidas necesarias para prevenir irregularidades, revisar la cuenta general del ejercicio e informar ante

⁸ Carta Orgánica del Municipio de Puerto Iguazú. 1994. Art. 94 y 95.

el Concejo Deliberante sobre los aspectos contables de la misma, analizar todos los actos administrativos que se refieran a la hacienda pública municipal.

Se le otorga asimismo el deber de observación, y de asesoramiento, así como el de fiscalizar el destino de fondos otorgados con carácter de subsidios, subvenciones y todas las operaciones financieras patrimoniales de la municipalidad.

En la CO de la ciudad de Oberá, se crea la Auditoría General Municipal, dependiente del Concejo Deliberante a quien envía sus informes y que ejerce el control externo del sector público municipal. Verifica el cumplimiento contable, legal y de gestión del Poder Municipal, controla la exposición completa, clara y veraz de las cuentas públicas y analiza la administración de los intereses fiscales, examina hechos, actos y documentos una vez finalizados los ejercicios contables de los entes Municipales, periódica y oportunamente los que se hayan decidido auditar. Con sus informes podrán incluir comentarios, conclusiones y recomendaciones, asesora al Poder Legislativo sobre el desempeño de la Administración Pública Municipal y la situación de la hacienda pública. El objetivo primario de la Auditoría General Municipal es contribuir al cumplimiento contable, legal, y a que se adopten decisiones eficaces, económicas y eficientes en materia de gastos e ingresos públicos.

Las funciones de la Auditoría General son: fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos municipales, realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control, así como las evaluaciones en la ejecución de programas, convenios, proyectos y operaciones, auditar a unidades ejecutoras de programas, convenios y proyectos financiados por los organismos públicos y privados de crédito entre el Gobierno Municipal y dichos organismos, examinar y emitir dictámenes sobre los estados contables y financieros de los organismos de la administración municipal, centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, controlar la aplicación de los recursos

provenientes de las operaciones de crédito público y efectuar los exámenes especiales que sean necesarios para formarse opinión sobre la situación de este endeudamiento, y trimestralmente auditar y emitir dictamen sobre el presupuesto general de gastos y recursos ejecutado, elevando informe al Concejo Deliberante, verificar que los órganos de la administración mantengan el registro patrimonial de sus funcionarios públicos.

Por ello puede concluirse que solamente en el caso de la Carta Orgánica de la Municipalidad de 25 de mayo se encuentra mencionado como órgano de control interno al Contador Municipal. Por su parte la CO de Eldorado determina que por ordenanza se crearán los órganos de control interno y externo con carácter transitorio o permanente.

En todos los restantes casos, donde quedarían abarcadas 74 de las 76 municipalidades de la Provincia de Misiones, se observan sobre todo disposiciones del orden de control interno, sobre todo enfocadas al control de legalidad.

Por lo expuesto podría observarse, al menos en el aspecto normativo, que el control interno no sería uno de los aspectos prioritarios en los municipios de la Provincia de Misiones, siendo por lo tanto un área pendiente de desarrollo en los mismos.

Conclusión

La presente obra ha desarrollado los aspectos teóricos del control interno, sobre todo haciendo énfasis en el que es utilizado en el sector público.

A lo largo del trabajo se han evidenciado las ventajas que reporta el control interno integral en la gestión de una dependencia pública.

Han sido analizadas experiencias exitosas de promoción o aplicación de control interno en diferentes municipios, así como estudios realizados en base a diferentes entes públicos de Latinoamérica, y del país, de modo de conocer cómo fueron desarrollado, y los inconvenientes y soluciones que se presentaron, de modo de constituirse, con posterioridad en una base para la elaboración de una propuesta de mejora del sistema de control interno aplicable a los municipios de la Provincia de Misiones.

De este análisis se desprende que se verifica la existencia de numerosos estudios que han profundizado en forma teórica en el control interno, la forma más adecuada de aplicarlo, los componentes con los que debe contar, los principios que se deben tener en cuenta al implementar un sistema de control. Estos estudios son realizados principalmente por organismos internacionales que detectan la importancia de esta herramienta en una organización.

El control interno se ha regulado e implementado mayormente en dependencias estatales en el ámbito nacional, donde se da preeminencia a un tipo de control enfocado en resultados, poniendo énfasis en el logro de objetivos con eficacia, eficiencia, razonabilidad y economicidad.

A nivel municipal, si bien se registran experiencias de implementación de control interno en Latinoamérica, éste es predominantemente un control tradicional, de legalidad. No se percibe actualmente los beneficios de un control interno integral, que se base en una planificación con definición de objetivos claros, estrategias para alcanzarlos y evaluación del logro de los mismos con el menor costo posible.

Esta situación constituye una dificultad para municipios, especialmente de primera categoría en la provincia de Misiones, ya que son aquellos que cuentan con la administración de una porción mayor de fondos públicos del ámbito municipal de la provincia.

El cambio de percepción acerca del control interno, para visualizarlo como una herramienta de gestión, disponible, oportuna y adecuada, implicaría una mejora en la administración de recursos en este tipo de dependencias.

Referencias bibliográficas

Acuerdo de la Contraloría General del Estado N° 39 (2009) “*Normas de Control Interno de la Contraloría General del Estado*” Registro Oficial Suplemento 87 de 14-dic.-2009 Última modificación: 16-dic.-2014. http://cancilleria.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/02/normas_control_int.pdf consultado el 13/11/16

Abriani, Arturo (2010) “*El Modelo de Control Interno de la Ley 24.156*”. Documento confeccionado para la Sindicatura General de la Nación, disponible en su página web, consultado el día 29/04/2019.

Abriani, Arturo; Papazian, Arturo y Varela, Adriana (2011) “Autoevaluación: una metodología para el diagnóstico de procesos”. XVI Congreso Internacional del CLAD.

Alfaro, Gustavo (2016) “El sistema de control interno y su incidencia en las unidades de logística y control patrimonial de la Municipalidad de Talara – 2014”. Universidad Nacional de Trujillo. Perú.

Aragón, M. (1995) “*Constitución y Control del Poder*” Ediciones Ciudad Argentina, Madrid.

Atchabaian, Adolfo (1999) “*Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública – Tratado sobre la ley 24.156 y las de contabilidad y de obras públicas*”. Segunda edición actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires.

Barido, Raul (2010) “*Reflexiones sobre el control y la formación de sus agentes*”. Documento confeccionado para la Sindicatura General de la Nación, disponible en su página web, consultado el día 29/04/2019.

Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en relación con la Administración Pública.

Castillo L., Marcela (2015) “*El control interno en la Provincia de Tierra del Fuego*”. Universidad Nacional de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Posgrado. Tesis de Especialización en Administración Financiera del Sector Público.

Carmona Gonzalez, Mayra y Barrios Hernandez Yosvany (2007) “*Nuevo paradigma del control interno y su impacto en la gestión pública*”. Revista Economía y Desarrollo Vol. 141 N° 13. Universidad de La Habana, Cuba.

Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Corrientes. Noviembre de 2013.
<http://digesto.concejocorrientes.gob.ar/documentos/carta-organica-municipal.pdf>

Carta Orgánica de la Ciudad de Posadas (2010).

Carta Orgánica de la Ciudad de San Ignacio (2018). Suplemento del Boletín Oficial de la Provincia de Misiones N° 14835.

Carta Orgánica de la Municipalidad de Montecarlo (1994).

Carta Orgánica del Municipio de 25 de mayo (2019). Suplemento del Boletín Oficial de la Provincia de Misiones N° 14886.

Carta Orgánica del Municipio de Puerto Iguazú (1994).

Carta Orgánica del Municipio de San Javier (2019).

Carta Orgánica Municipal de Aristóbulo del Valle (2013). Suplemento del Boletín Oficial de la Provincia de Misiones N° 13546.

Carta Orgánica Municipal de Leandro N. Alem (2001).

Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Apóstoles (2010).

Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Eldorado (1990).

Carta Orgánica Municipal de San Vicente (2013). Suplemento del Boletín Oficial de la Provincia de Misiones N° 13553.

Carta Orgánica Municipal de San Pedro (2018). Suplemento del Boletín Oficial de la Provincia de Misiones N° 14838.

Carta Orgánica Municipal de Puerto Esperanza (2018).

Carta Orgánica Municipal de Puerto Rico (1990).

Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Oberá (2013). Suplemento del Boletín Oficial de la Provincia de Misiones N° 13600.

Carta Orgánica Municipal de Wanda (2018).

Cassina, I. (2012) *“El control, la rendición de cuentas y la transparencia en las cuentas públicas de los Municipios de 2º Categoría de la Provincia de Santa Fe”* Maestría en auditoría gubernamental. Escuela de Política y Gobierno. Universidad Nacional de San Martín.

Castelli De Chede, Violeta (2010) *“El control interno de la gestión pública”*. Revista Ediciones Especiales Cuestiones de Control de la Administración Pública. Administrativo, Legislativo y Judicial. Buenos Aires.

Coopers y Lybrand e Instituto de Auditores Internos (1997) *“Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)”*. Ediciones Diaz de Santos S.A. Madrid.

Concejo Deliberante de la Municipalidad de Villa La Angostura. Acta N° 1626 sesión ordinaria del día 29 de junio de 2016. Reglamentación Arts. 275 al 282 de la Carta Orgánica, figura de Auditoría Municipal. <http://www.diarioandino.com.ar/noticias/2016/06/29/201777-concejales-aprobaron-la-creacion-del-auditor-municipal>

Constitución Nacional

Constitución de la Provincia de Misiones.

Contraloría General del Estado de Ecuador (2009) *“Normas de Control Interno para el Sector Público de la República de Ecuador”*. Acuerdo n° 020 CG.

Contraloría General de la República del Perú (2014) *“Marco conceptual del Control Interno. Programa buen gobierno y reforma del Estado”* http://ww2.mincetur.gob.pe/wp-content/uploads/documentos/institucional/sistema_de_control_interno/Marco_Conceptual_SC1.pdf consultado el 13/11/16

Contraloría General de la República de Venezuela (1997) *“Normas Generales de Control Interno”*. Consultado en

https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_ven_norm_gen_cont_int.pdf consultado el día 10/05/2019.

Decreto N° 054/2005 de Onzaga, Colombia, p.21 http://onzaga-santander.gov.co/apc-aa-files/63366662376134393237386363316261/manual_control_interno.pdf consultado el 13/11/16

Del Pino, Alberto (2011) “*Auditoría contributiva y la nueva relación auditor/auditado*”. Revista Sindicatura General de la Nación Vol. 2.

Díaz, Alejandra Patricia (2016) “*El control de la actividad estatal: Las herramientas de la información*”. En el libro “*El control de la actividad estatal: Procesos Especiales, Responsabilidad y Otros Supuestos*”. Asociación de docentes, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UBA. Buenos Aires.

Dorta Velazquez, Jose Andres (2005) “*Teorías organizativas y los sistemas de control interno*”. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. España.

Escudero, J. (2011) “*Sistemas Integrados de Administración Financiera en los Municipios. La experiencia de Neuquén*” IX Jornadas Nacionales del Sector Público “Jerarquizando la profesión en el Sector Público como signo de crecimiento y desarrollo” 18, 19 y 20 de Mayo de 2011. Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires, Argentina

Espinoza Quisque, Deny (2011) “*El control interno en la gestión administrativa de la Sub Gerencia de Tesorería de la Municipalidad de Chorrillos*”. Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras. Universidad de San Martín de Porres.

Fonseca Luna, Osvaldo (2011) “*Sistemas de control interno para organizaciones*”. Instituto de Investigación en Accountability y Control. Lima.

Gamboa Poveda, Jinsop; Puente Tituaña, Silvia Paulian; Vera Franco, Piedad Ysidora (2016) “*Importancia del control interno en el sector público*”. Revista Publicando, Ecuador.

García Sanchez, Isabel María (2007) “*La nueva gestión pública: Evolución y tendencias*”. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad de Salamanca, España.

Goldfard, Miguel Andrés (2002) “*El denominado control interno en la República Argentina*”. En <http://www.unne.edu.ar/unnevieja/Web/cyt/cyt/2002/01-Sociales/S-031.pdf> consultado el día 14/04/2019.

Gonzalez Martinez, Rafael (2014) “*Marco integrado de control interno. Modelo COSO III Manual del participante*”. En <http://www.ofstlaxcala.gob.mx/doc/material/27.pdf> consultado el día 20/05/2019.

Groisman, Enrique y Lerner, Emilia (2000) “*Responsabilización por medio de controles clásicos*”. Documento publicado en el libro “*La Responsabilización de la nueva gestión pública latinoamericana*” (estudio coordinado por el consejo científico CLAD). CLAD-BID Eudeba.

Güttner, C. (2014) “*El control de la hacienda municipal en la Carta Orgánica de la Ciudad de Corrientes. Sistema Argentino de Información Jurídica*” Id SAIJ: DACF140030. www.infojus.gov.ar

Hernandez Sampieri R., Fernandez Collado C. y Baptista Lucio P. (2006) “*Metodología de la Investigación*”. 4º Edición. Mc Graw-Hill: México.

Hernandez, Antonio María (2003) “*Naturaleza, definiciones, elementos, fines y personalidad del Municipio*”. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México.

Instituto Provincial de Estadísticas y Censos de la Provincia de Misiones (2010) “*Población de la provincia de Misiones, según departamento y área del gobierno local*”. En http://www.ipecmisiones.com/w1/sites/default/files/Censo%202010%20-%20Poblaci%C3%B3n%20por%20sexo,%20seg%C3%BAn%20C3%A1rea%20de%20gobierno%20local_1.pdf consultado el 21/06/2019.

Ivanega, Miriam Mabel (2016) “*Gestión Pública y control interno*”. En el libro “*El Control de la Actividad Estatal. Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial*”. Asociación de docentes, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UBA. Buenos Aires.

Ivanega, Miriam Mabel (2013) “*La importancia del control público en los sistemas democráticos*”. Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública N° 422.

Ivanega, Miriam Mabel (2003) *“Mecanismos de control y argumentaciones de responsabilidad”*. Ábaco. Buenos Aires.

Jackson, P. (1998) *“CoCo in the crucible”*. The Canadian Institute of Chartered Accountants Maganice.

Jayat, F. (2005) *“Los Nuevos Paradigmas del Control Interno Gubernamental”*, Trabajo presentado en el 3er. Congreso Argentino de Administración Pública. San Miguel de Tucumán, 2,3 y 4 de junio de 2005.

Kohon, Juan D. (2014) *“Relevamiento del Sistema de control interno en la provincia de Rio Negro. Una descripción en perspectiva con el Informe COSO y las normas de INTOSAI”*. Universidad de Buenos Aires.

Lerner, Emilia (2001) *“Avances, limitaciones e impacto del control de gestión en los ámbitos nacional y local en Argentina. El caso de la Auditoría General de la Nación y la Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires”*. VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma de Estado y de la Administración Pública. Buenos Aires.

Lasky, Juan Pablo (2006) *“El control interno como estrategia de aprendizaje organizacional: El modelo COSO y sus alcances en América Latina”*. <https://biblat.unam.mx/es/revista/gestion-y-estrategia/articulo/el-control-interno-como-estrategia-de-aprendizaje-organizacional-el-modelo-coso-y-sus-alcances-en-america-latina> consultado el día 10/05/2019.

Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Ley XII N° 11 de Contabilidad de la Provincia de Misiones.

Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades de la Provincia de Misiones.

López Hernández, A.M. y Ortiz Rodríguez, D. (2005) *“El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas, en la ciencia de la contabilidad”* Ed. Universidad de Barcelona. <http://www.ugr.es/~dortiz/sicap/webs/documentos/Tema%209.pdf> consultado el 02/11/16.

Luna de Gimenez, Digna (2001) *“La relación planificación – control – evaluación de gestión”*. VI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y la Administración Pública. Buenos Aires.

Makon (2000) *“El modelo de gestión por resultados en los organismos de la en los organismos de la administración pública nacional”*. V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y la Administración Pública, República Dominicana, 2000.

Montilla Galvis, Carlos de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio (2007) *“Análisis de la fundamentación del modelo estándar del control interno”*. Revista Estudios Gerenciales. Volumen 23.

Marco Conceptual del Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú (2014). En http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/web/documentos/Publicaciones/Marco_Conceptual_Control_Interno_CGR.pdf consultado el día 25/05/2019.

Moslars, Jose Carlos (2014) *“El control contributivo para una administración más eficiente”*. En https://jdaiberoamericanas.files.wordpress.com/2014/03/carlos_moslars.pdf consultado el día 18/01/2019.

Municipalidad de Chorrillos (2016) Resolución N° 0207-2016 del Alcalde.

Núñez, Jose Ariel (2006) *“Manual de Auditoría Gubernamental”*. Ediciones RAP.

Oficina de Control Interno Equipo MECI (2009) *“Manual de Control Interno. Modelo Estándar de Control Interno (MECI)”* Alcaldía de Pacho. Cundinamarca, Colombia http://www.pacho-cundinamarca.gov.co/apc-aa-files/66383936663136626536636632623933/manual_de_control_interno_Pacho.pdf consultado el 16/11/16

Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Guanajuato (2009) *“Manual de Control Interno para el Sector Público”* Guanajuato, México <http://www.tibacuy-cundinamarca.gov.co/apc-aa-files/30313866643636623637633461343830/manual-de-control-interno.pdf> consultado el 16/11/16

Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz, México (2013) “*Normas de Control Interno Municipal y su Evaluación*”. En <http://www.orfis.gob.mx/wp-content/uploads/2017/05/guia5.pdf> consultado el día 29/05/2019.

Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz, México (2013) “*Modelo de Evaluación de Control Interno en la Administración Pública Municipal*”. En http://www.orfis.gob.mx/wp-content/uploads/2017/05/2.-Modelo-Evaluacion-Control-Interno_MUNICIPIOS.pdf consultado el día 30/05/2019.

Paprocki, Letizia Mariel (2017) “*Administración transparente en municipios*”. Universidad Nacional de Misiones. Facultad de Ciencias Económicas. Tesis de Doctorado en Administración.

Paprocki, Letizia Mariel (2018) “*Memoria Técnica de Proyecto de Control Interno: Análisis del control interno de los municipios de la Provincia de Misiones*”. Universidad Nacional de Misiones.

Paprocki, Letizia y Ramírez, Alejandra (2011) “*Análisis de los sistemas de control aplicables a los municipios de la Provincia de Misiones como herramienta para la gestión*” IX Jornadas Nacionales de Sector Público “Jerarquizando la profesión en el Sector Público como signo de crecimiento y desarrollo” 18, 19 y 20 de Mayo de 2011. Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires, Argentina

Parres García, Alejandro (2010) “*Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias*”. Revista Auditoría Pública N° 50. Ciudad Autónoma de Canarias.

Petrei, H., Ratner, G. y Petrei, R. (2005) “*Presupuesto y Control. Las mejores prácticas para América Latina*” Osmar Buyati Librería Editorial. ISBN 987-1140-32-0 b Buenos Aires, Argentina

Rivas Marquez, Glenda (2011) “*Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos*”. Observatorio Laboral Revista Venezolana. Vol. 4 N° 8.

Saavedra Machuca, María Pat (2010) “*Estudio del control interno y externo en el cumplimiento de objetivos y metas en el sector municipal: Ilustre Municipalidad de*

Santiago”. Universidad Academia de Humanismo Cristiano, Escuela de Estado, Economía y Gestión. Santiago, Chile.

Salinas, María Eugenia (2001) “*Gestión Municipal en el marco de la reforma de estado*”. III Seminario Nacional de Red de Centros Académicos para el Estudio de Gobiernos Locales, mayo de 2001. Mendoza, Argentina.

Salinas, María Eugenia (2003) “*El municipio: Estudio sobre un modelo de Gestión Gerencial*”. V Seminario Nacional de Red de Centros Académicos para el Estudio de Gobiernos Locales, 9 y 10 de octubre de 2003. Argentina.

Sánchez, Antonio Ramiro (2005) “*El control interno: enfoque tradicional en la evaluación y consideración imprescindible en la gerencia pública moderna*”. X Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Santiago, Chile.

Sanchez Albavera, Fernando (2003) “*Planificación estratégica y gestión pública por objetivos*”. CEPAL. Santiago de Chile.

Sánchez y López E. (2017) “*Evaluación del Control Interno: Experiencia en 290 instituciones del Sector Público*” XXII Congreso Latinoamericano de Auditores Internos CLAI 2017. Buenos Aires, Argentina. <https://iaia.org.ar/clai2017/wp-content/uploads/2016/06/EVALUACION%20DEL-CONTROL-INTERNO-EXPERIENCIA-EN-290-INSTITUCIONES-DEL-SECTOR-PUBLICO.pdf>

Servin, Lorena (2019) “*¿Por qué es tan importante el control interno?*” En <https://www2.deloitte.com/py/es/pages/audit/articles/opinion-control-interno-empresas.html> consultado el 25/06/2019.

Spinosa, Daniel Alejandro (2017) “*Fortalecimiento del ambiente de control. Una herramienta eficaz para una adecuada gestión de resultados*”. XII Jornadas Nacionales del Sector Público. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Toledo Cartés, Juan Eduardo (2003). “*El control interno de la Administración: Modernización de los sistemas como una emergencia*”. VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Panamá.

Vega Saez, Olga R. (2016) “*Control interno en la Municipalidad Distrital de Jangas*”. Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote.

Vique, Jose Francisco (2016) “*El sistema de control interno y externo del Sector Público Nacional*”. En el libro “*El Control de la Actividad Estatal. Discrecionalidad, División de Poderes y Control Extrajudicial*”. Asociación de docentes, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UBA. Buenos Aires.

Wolinsky, J. (1997) “*Auditoría Integral en la Administración Gubernamental*”, Trabajo presentado en el XXII Congreso Interamericano de Contabilidad. Lima, Perú

Wolinsky, J. (1998) “*Manual de Auditoría Integral y Ambiental*”, Osmar D. Buyatti Librería Editorial. Buenos Aires, Argentina, julio 1998

Zarpan, Diana Janeth (2013). “*Evaluación del sistema de control interno del área de abastecimiento para detectar riesgos operativos en la Municipalidad Distrital de Pomalca 2012*”. Tesis de licenciatura, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, Perú.

Anexo 1: Cuadro Comparativo Aspectos de Control Interno previstos en Municipios de la Provincia de Misiones

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
Ley XV N° 5 – Ley Orgánica de Municipalidades	No se encuentra establecido explícitamente	<p>- Figura del Contador Municipal. (art. 113)</p> <p>No dará curso a resoluciones que ordenen gastos infringiendo disposiciones.</p> <p>Deber de observación</p> <p>Obligaciones:</p> <p>Tener la contabilidad al día y dar balance oportuno.</p> <p>Practicar arqueos mensuales de Tesorería, y conciliar saldos bancarios con municipales, denunciando las fallas al Departamento Ejecutivo (DE).</p> <p>Controlar entrega de valores con cargo a los recaudadores y realizar arqueos.</p> <p>Informar sobre exptes. de ampliación y deducciones presupuestarias dictaminando su carácter legal.</p>	No prevé	No prevé	No prevé	No prevé

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
		Intervenir los documentos de egresos e ingresos de fondos a la Tesorería. Expedirse sobre actuaciones de actividades económico-financieras del Municipio.				
Apóstoles (Dic 2010)	No se encuentra establecido explícitamente	<p>Verificar la legalidad del procedimiento administrativo llevado a cabo para efectuar el mismo.</p> <p>- Figura del Contador Municipal. (art. 106)</p> <p>Llevar contabilidad de manera que refleje la situación patrimonial y financiera.</p> <p>No dará curso a resoluciones que ordenen gastos infringiendo disposiciones.</p> <p>Deber de observación</p> <p>Obligaciones:</p> <p>Tener la contabilidad al día y dar balance oportuno.</p>	Efectúa pagos previamente autorizados por la Contaduría	No prevé	<p><u>Director de Asuntos Jurídicos</u></p> <p>Control de legalidad de actos administrativos del Municipio.</p> <p>Instruir sumarios e investigaciones para determinar responsabilidades de funcionarios políticos no electivos y no políticos.</p>	<p>Investigar presuntos abusos, desviación de poder o irregularidades.</p> <p>Requerir colaboración, información y remisión de actuaciones o expedientes a las dependencias municipales.</p> <p>Realizar inspecciones y pericias sobre libros, expedientes y documentos respetando los que fueran reservados.</p> <p>Realizar acciones conducentes al cumplimiento</p>

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
		<p>Practicar arquezos mensuales a Tesorería y a recaudadores e informar al DE diferencias determinadas.</p> <p>Interviene documentos de egresos e ingresos de fondos a la Tesorería.</p> <p>Se expide en actuaciones vinculadas a actividades económico-financieras.</p>				de principios de eficiencia, honestidad, etc. en ejercicio de función pública.
Aristóbulo del Valle (2013)	No se encuentra establecido explícitamente	<p>Intervenir en las entradas y salidas del Tesoro y arqueo de sus existencias, salvo que por ordenanza se designe a otro ente para cumplir esta función</p> <p>Funciones que le asigne la Ordenanza</p>	Funciones que le asigne la Ordenanza	No prevé	No prevé	No prevé
Colonia Wanda (2019)	No prevé	<p>Registrar sintéticamente las operaciones económico-financieras</p> <p>Dictar normas, procedimientos y coordinar funcionalmente las actividades de reasignación contable</p> <p>Administrar un sistema de información financiera que permita conocer la gestión presupuestaria, de caja y</p>	<p>Participa en la formulación financiera municipal.</p> <p>Elabora con el área de Presupuesto la programación del Presupuesto Municipal.</p> <p>Centraliza la recaudación de los recursos y cumple</p>	No prevé	<p><u>Procurador fiscal</u></p> <p>Es el representante legal de la municipalidad</p>	No prevé

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
		<p>patrimonial, así como los resultados operativos y económico-financieros</p> <p>Asesorar y asistir técnicamente a todos los organismos municipales; 5. Preparar y presentar dentro de los cuatro (4) meses de concluido el ejercicio la cuenta general del ejercicio</p> <p>Intervenir en las entradas y salidas del Tesoro y arqueo de sus existencias</p>	<p>con las obligaciones asumidas por el municipio.</p> <p>Elabora anualmente el presupuesto de caja del sector público municipal y realiza el seguimiento y evaluación de su ejecución</p>			
Eldorado (2018)	<p>El control del sector público municipal en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos será atribución propia del Concejo</p>	<p>Registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial del municipio.</p> <p>Deber de observación</p> <p>Obligaciones:</p> <p>Tener la contabilidad al día y dar balance oportuno.</p> <p>Practicar arqueos mensuales a Tesorería y a recaudadores e informar al DE diferencias determinadas.</p> <p>Interviene documentos de egresos e</p>	<p>Efectúa pagos previamente autorizados por la Contaduría.</p> <p>Percepción integral de recursos Municipales.</p> <p>Realizar el seguimiento del cronograma de desembolsos y la apropiada ejecución del gasto de los convenios</p>	No prevé	<p>Fiscalía</p> <p>Defensa del patrimonio municipal ejerciendo el control de legalidad y legitimidad de los actos de la administración.</p>	<p>Por Ordenanza reglamenta sus funciones, deberes y atribuciones</p>

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
	<p>Deliberante. Por Ordenanza, el cuerpo deliberativo, creará los organismos de control interno o externo, de carácter transitorio o permanente, para ejercer el control presupuestario, patrimonial y de gestión municipal.</p>	<p>ingresos de fondos a la Tesorería. Se expide en actuaciones vinculadas a actividades económico-financieras.</p>				

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
El Soberbio (1990)	No prevé	Si bien prevé no especifica ninguna función.	Efectúa pagos previamente autorizados por la Contaduría.	No prevé	No prevé	No prevé
Leandro N. Alem (2001)	No prevé	No prevé	No prevé	No prevé	<p><u>Asesoría Letrada</u></p> <p>Defensa del patrimonio, intereses y control de legalidad de los actos.</p> <p>Instruir sumarios e investigaciones para determinar responsabilidades patrimoniales.</p> <p>Ejercer el control de gestión sobre la ejecución presupuestaria.</p> <p>Al menos semestralmente envía copia del estado de asuntos jurídicos al Concejo Deliberante y Tribunal de Cuentas de la Provincia.</p>	No prevé

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
Montecarlo (1994)	No prevé	<p>Llevar la contabilidad al día de manera que refleje claramente la situación patrimonial y financiera de la Municipalidad.</p> <p>Deber de observación</p> <p>Obligaciones:</p> <p>Practicar arqueos mensuales a Tesorería y a recaudadores e informar al DE diferencias determinadas.</p> <p>Interviene documentos de egresos e ingresos de fondos a la Tesorería.</p> <p>Expedirse en actuaciones vinculadas a actividades económico-financieras.</p>	Efectúa pagos previamente autorizados por la Contaduría.	No prevé	<p><u>Procurador Fiscal</u></p> <p>Velar por legalidad y legitimidad de los actos de la administración municipal.</p> <p>Asesoramiento jurídico del municipio.</p>	No prevé

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
Oberá (2013)	No prevé	<p>Responsable de velar por el cumplimiento del régimen de contabilidad, ordenanzas y reglamentaciones.</p> <p>Lleva el control y el registro de la gestión patrimonial, económica y financiera en la actividad administrativa de los departamentos del gobierno municipal, órganos descentralizados y entes de contralor.</p> <p>Interviene preventivamente en todos los libramientos de pagos, asegurando que se ajusten al presupuesto general de gastos y recursos aprobado anualmente, o a toda ordenanza que sancione gastos.</p>	Efectúa pagos previamente autorizados por la Contaduría.	<p>Podrá ser creado por ordenanza.</p> <p>Intervendrá en todo acto jurídico o contrato de cualquier naturaleza que deba instrumentar por escritura pública.</p> <p>Autenticará los actos de los procedimientos licitatorios y similares.</p>	<p>Fiscalía</p> <p>Defensa del patrimonio municipal ejerciendo el control de legalidad y legitimidad de los actos de la administración.</p> <p>Supervisa cuerpo de abogados</p>	<p>Protege los derechos e intereses públicos de los habitantes del Municipio, frente a los actos, hechos u omisiones del Gobierno Municipal o empresas de servicios públicos, que impliquen el ejercicio ilegítimo, defectuoso, irregular, abusivo, arbitrario, discriminatorio, negligente, gravemente inconveniente o inoportuno de sus funciones.</p>
Posadas (2010)	No prevé	<p>Registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial.</p> <p>Control preventivo de todos los libramientos de pago sin cuya</p>	Efectúa pagos previamente autorizados por la Contaduría.	Interviene en actos jurídicos o contratos en que sea parte del Municipio	<p>Fiscalía</p> <p>Defensa del patrimonio municipal.</p> <p>Vela por legalidad y</p>	<p>Protege derechos e intereses de habitantes del Municipio frente a actos, hechos u omisiones del</p>

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
		intervención u observación no podrá efectuarse gasto alguno.		Autenticará actos de procedimientos licitatorios y similares.	legitimidad de actos de la administración Puede demandar la nulidad o inconstitucionalidad de Ordenanzas, Decretos, contratos o resoluciones que puedan perjudicar los intereses fiscales del Municipio. Órgano de consulta en cuestiones que puedan afectar intereses del Municipio	gobierno Municipal que impliquen ejercicio ilegítimo, irregular, abusivo, negligente, etc. de sus funciones Informa a la opinión pública y a los organismos del Municipio competentes sobre hechos o circunstancias que, a su criterio, merezcan tomar estado público Formula a distintos organismos del Municipio recomendaciones o sugerencias.
Puerto Esperanza (2019)	No prevé	Registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial del Municipio. Deber de observación	Percepción integral de los recursos y el libramiento de los pagos, previa intervención de la	No prevé	Asesor Legal Deja constancia en dictamen escrito y rubricado sobre los actos administrativos en los	Defender y proteger los derechos, garantías e intereses, concretos y difusos, de los individuos y

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
		<p>Obligaciones:</p> <p>Tener la contabilidad al día y dar balance oportuno.</p> <p>Practicar arqueos mensuales a Tesorería y a recaudadores e informar al DE diferencias determinadas.</p> <p>Interviene documentos de egresos e ingresos de fondos a la Tesorería.</p> <p>Expedirse en actuaciones vinculadas a actividades económico-financieras</p>	<p>Contaduría Municipal</p> <p>Ordenar el registro de todos los ingresos y el depósito bancario de los fondos que ingresen</p> <p>Realizar el seguimiento del cronograma de desembolsos y la apropiada ejecución del gasto de los convenios</p> <p>Organizar el cronograma de pago de las obligaciones del Municipio con estricta sujeción al presupuesto</p>		<p>que intervenga.</p> <p>Ejerce la defensa del patrimonio e intereses del Municipio y lo representa en juicio.</p> <p>Tiene también a su cargo la instrucción de sumarios al personal municipal, el ejercicio de la acción de repetición y la citación a juicio de las autoridades, funcionarios públicos y agentes municipales.</p> <p>Ordenanza establece sus funciones</p>	<p>de la comunidad.</p> <p>Responder en tiempo y forma los informes que le requiere el HCD.</p> <p>Tener acceso a oficinas, archivos, institutos y cualquier otra dependencia municipal.</p> <p>Realizar inspecciones y pericias sobre libros, expedientes, documentos.</p> <p>Solicitar los informes y el envío de la documentación o copia certificada a las entidades públicas o privadas.</p> <p>Solicitar la comparecencia personal de los presuntos responsables, testigos, denunciante y de cualquier</p>

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
						particular o funcionario municipal
Puerto Iguazú (1994)	No prevé	Funciones determinadas por Ordenanzas	Funciones determinadas por Ordenanzas	No prevé	No prevé	No prevé
Puerto Rico (2010)	No prevé	Registro y control interno de gestión económica, financiera y patrimonial. Control preventivo de todos los libramientos de pago. irlos. Dictamina acerca de legalidad y posibilidades financieras de créditos suplementarios y modificaciones del presupuesto. Practica arqueos mensuales de Tesorería y a recaudadores e informar al DE diferencias determinadas.	Efectúa pagos previamente autorizados por la Contaduría. Percepción integral de recursos.	No prevé	<u>Fiscalía o Asesoría Letrada</u> Defensa del patrimonio municipal. Control de legalidad de actos administrativos del Municipio y debiendo dictaminar al respecto cuando sea requerido por alguno de Poderes y/o funcionarios municipales. Instruir sumarios e investigaciones para determinar responsabilidades patrimoniales.	PODRA CREARSE Cuando circunstancias y necesidades lo requieran con el fin de defender y proteger los derechos garantías e intereses tutelados por constitución Nacional, Provincial y Carta Orgánica, leyes u ordenanzas ante hechos, actos u omisiones de la administración pública municipal que vulneren derechos colectivos e intereses difusos.
San Ignacio	No prevé	Registra sintéticamente las operaciones	Participa en la formulación	No prevé	<u>Asesor legal</u>	Proteger los derechos e

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
(2018)		<p>económico-financieras</p> <p>Lleva la contabilidad general de la ejecución del Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos, movimiento de fondos y valores, gestión del patrimonio y sus responsables</p> <p>Dicta normas, procedimientos y coordina funcionalmente las actividades de reasignación contable primaria</p> <p>Administra un sistema de información financiera que permite conocer la gestión presupuestaria, de caja y patrimonial, así como los resultados operativos y económico-financieros</p> <p>Asesora y asiste técnicamente a todos los organismos municipales</p> <p>Prepara y presenta la cuenta general</p> <p>Interviene en las entradas y salidas del Tesoro y arqueo de sus existencias</p>	<p>financiera municipal.</p> <p>Elabora con el área de Presupuesto la programación del Presupuesto Municipal.</p> <p>Centraliza la recaudación de los recursos y cumple con las obligaciones asumidas por el municipio.</p> <p>Elabora anualmente el presupuesto de caja del sector público municipal y realiza el seguimiento y evaluación de su ejecución</p>		<p>Tiene a su cargo el control de legalidad de los actos administrativos del municipio</p> <p>Instruye sumarios e investigaciones administrativas para determinar la responsabilidad de los funcionarios políticos no electivos y funcionarios no políticos; 3) Dictaminar sobre la legalidad de los actos administrativo</p>	<p>intereses públicos de los habitantes, frente a los actos, hechos u omisiones del Gobierno municipal que impliquen el ejercicio ilegítimo, defectuoso, irregular, abusivo, arbitrario, discriminatorio, negligente, gravemente inconveniente o inoportuno de sus funciones.</p> <p>Tiene a su cargo la defensa de los intereses difusos o derechos colectivos, que no pueda ser ejercida por personas o grupos en forma individual.</p> <p>Requerir a las dependencias municipales las correspondientes informaciones y</p>

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
						<p>colaboraciones que juzgue necesarias y la remisión de las respectivas actuaciones o expedientes o sus copias certificadas.</p> <p>Solicitar los informes y el envío de la documentación o copia certificada a las entidades públicas o privadas.</p> <p>Solicitar la comparecencia personal de los presuntos responsables, testigos, denunciantes y de cualquier particular o funcionario municipal</p>
San Vicente (2013)	No prevé	No prevé	No prevé	No prevé	No prevé	Controlar que las empresas, prestadoras de servicios públicos locales, brinden los mismos de manera

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
						<p>adecuada a toda la comunidad o en cumplimiento de las pautas de concesión. c) Atender las inquietudes de las personas que se sientan afectadas por abusos, negligencias o irregularidades de prestatarios de servicios. d) La promoción y protección de los demás derechos e intereses de incidencia colectiva y difusa, tutelados por el ordenamiento jurídico, ante hechos, actos u omisiones sobre las que recaiga competencia municipal</p> <p>Tiene facultades de investigación en todo aquello</p>

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
						que es de su competencia Proteger y defender de oficio o a petición de parte, los derechos ciudadanos
San Pedro (2019)	No prevé	No prevé	No prevé	No prevé	No prevé	No prevé
San Javier (2019)	No se encuentra establecido explícitamente	Órgano auxiliar técnico contable que <u>tiene a su cargo el registro y control interno</u> de la gestión económica, financiera y patrimonial del gobierno municipal. Es el órgano rector del sistema de contabilidad. Amplias facultades (art. 348)	Se encuentra a cargo de la percepción y administración de los fondos financieros, la gestión de cobros y pagos teniendo en cuenta el flujo de caja y la normativa aplicable. Amplias facultades (art. 350) La tesorería municipal no podrá efectuar pago sin la previa intervención de la contaduría municipal, la	No prevé	Asesoría letrada defender el patrimonio y los intereses del gobierno municipal, ejerce su representación y defensa en juicio Dictaminar sobre la legalidad y legitimidad de los actos administrativos, toda vez que le sea requerido por alguna de las autoridades o funcionarios municipales	Defensa, protección y promoción de los derechos e intereses individuales, colectivos y difusos tutelados Supervisa la eficacia de los servicios públicos Amplias facultades (art. 307 y 309)

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
			que se limitará a verificar la legalidad del procedimiento administrativo			
25 de mayo (2019)	Está previsto: Contador Municipal	Registro y control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial del Municipio. Deber de observación. Tener la contabilidad al día y dar balance Practicar arqueos mensuales de Tesorería, conciliar los saldos bancarios con los municipales y denunciar inmediatamente todo desvío Controlar la entrega de valores con cargo a los recaudadores, realizar arqueos mensuales de sus cuentas y poner inmediatamente en conocimiento las diferencias Informar todos los expedientes de	No prevé	No prevé	<u>Asesoría letrada</u> Tiene a su cargo el control de legalidad de los actos del Municipio y defiende su patrimonio e intereses. Instruir sumarios e investigaciones administrativas para determinar responsabilidades patrimoniales. Ejercer control de gestión sobre la ejecución presupuestaria. Dictaminar sobre la legalidad de los actos administrativos.	Cuando la población supere los 25.000 habitantes

Norma	Normativa específica de control Interno	Contaduría Municipal	Tesorería	Escribanía	Fiscalía	Defensor del Pueblo
		<p>créditos suplementarios, ampliaciones y deducciones del presupuesto de gastos, dictaminando acerca del carácter legal de tales operaciones</p> <p>Intervenir los documentos de egresos y verificar el cumplimiento de la normativa impuesta</p> <p>Supervisar los ingresos de fondos a la Tesorería</p> <p>Expedirse en todas las actuaciones vinculadas a las actividades económico-financieras</p> <p>Preparar y presentar la cuenta general del ejercicio.</p>				

Texto específico para la contratapa

Los municipios manejan fondos de gran relevancia para la satisfacción de las necesidades de la población objetivo de los servicios y obras.

Por ello, es de fundamental importancia que dichos fondos sean utilizados de manera eficiente y eficaz, permitiendo el cumplimiento de las funciones de estos entes, que son además los que se encuentran más cercanos a la población y que satisfacen necesidades directas de los ciudadanos.

En el presente texto se analizan la teoría del control interno, experiencias e iniciativas de organismos públicos de Latinoamérica y del país, y se profundiza en el aspecto normativo en la materia en los municipios de Misiones.

Está destinado a estudiantes y docentes de grado y posgrado, investigadores, agentes y funcionarios municipales, y del sector público en general, así como también a profesionales de diferentes ramas que brinden asesoramiento o se desempeñen en relación a la administración pública.

CV abreviado que mencione sus principales logros, a efectos de ser empleado en la

solapa

Czubarski, Ana
Contadora Pública
Especialista en Contabilidad Superior y Auditoría
Docente de grado y pregrado FCE UNaM
Coordinadora Académica Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría, FCE, UNaM
Investigadora

Paprocki, Letizia
Doctora en Administración
Magíster en Gestión Pública
Magíster en Administración Estratégica de Negocios
Especialista en Gestión de RRHH
Docente de grado y posgrado FCE UNaM
Investigadora

Ramírez, Alejandra
Contadora Pública
Docente de grado y pregrado
Maestrando en Administración Estratégica de Negocios
Especialista Docente en Educación y TIC
Especialista en responsabilidad Social
Investigadora

Villamayor Nercolini, Mariana
Contadora pública
Magister en gestión pública
Maestrando en Finanzas
Ayudante de primera de la Cátedra Instituciones Financieras. FCE – UnaM
Mejor promedio académico. Diploma de Honor FCE UNaM