

**Universidad Nacional de Misiones. Facultad de Ciencias Económicas.
Maestría en Gestión Pública**

Maestranda
Mariana Villamayor Nercolini

Formulación de un sistema de control interno aplicable a Municipios de primera categoría de la provincia de Misiones

**Tesis de Maestría presentada para obtener el título de “Magíster
en Gestión Pública”**

“Este documento es resultado del financiamiento otorgado por el Estado Nacional, por lo tanto
queda sujeto al cumplimiento de la Ley N° 26.899”.

Directora
Dra. Letizia Mariel Paprocki

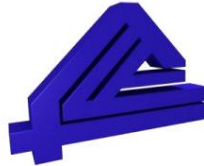
Posadas, Misiones 2019



Esta obra está licenciado bajo Licencia Creative Commons (CC) Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional. <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>



UNIVERSIDAD NACIONAL DE MISIONES



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

MAESTRÍA EN GESTIÓN PÚBLICA

TESIS

**Formulación de un sistema de control interno aplicable a
Municipios de primera categoría de la Provincia de Misiones**

Autor: Mariana Villamayor Nercolini

Directora de Tesis: Letizia Mariel Paprocki

Posadas (AR), Septiembre 2019

MARIANA VILLAMAYOR NERCOLINI

**FORMULACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO
APLICABLE A MUNICIPIOS DE PRIMERA CATEGORÍA DE LA
PROVINCIA DE MISIONES**

Tesis de maestría Presentada a la
Universidad Nacional de Misiones – UNAM como requisito para la obtención del
Título de Magister en Gestión Pública

Posadas (AR), Septiembre 2019

**FORMULACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO
APLICABLE A MUNICIPIOS DE PRIMERA CATEGORÍA DE LA
PROVINCIA DE MISIONES**

MARIANA VILLAMAYOR NERCOLINI

Tesis de Maestría Defendida y Aprobada por el Tribunal Examinador constituido por los doctores que abajo firman

Fecha de Aprobación _____/_____/_____

Composición del Tribunal Examinador:

Prof. Dr.Institución.....

Prof. Dr.Institución.....

Prof. Dr.Institución.....

Posadas (AR), Septiembre 2019

DECLARACIÓN DE ORIGINALIDAD

En este acto de constancia que el contenido escrito en esta Tesis fue producto de mi trabajo, siendo original e inédito dentro de mi leal saber y entender.

Cuando aparecen conceptos de otros están identificados explícitamente a quién pertenece a través de citas.

Asimismo, se aclara que este material no fue presentado en ésta u otra institución.

Nombre y Apellido: Mariana Villamayor Nercolini

Firma:.....

AGRADECIMIENTOS

A Lucas, mi esposo, por su apoyo incondicional.
A mi papá, por estar en cada detalle.
A Letizia, mi directora, por la guía permanente durante el desarrollo de la tesis.

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| AGRADECIMIENTOS | 5 |
| ÍNDICE..... | 6 |
| INDICE DE TABLAS | 8 |
| INDICE DE ILUSTRACIONES..... | 9 |
| INDICE DE GRÁFICOS | 10 |
| INTRODUCCIÓN | 11 |
| Fundamentación | 11 |
| Planteamiento del problema e hipótesis | 12 |
| Objetivos | 14 |
| Objetivo General | 14 |
| Objetivos Específicos | 14 |
| Metodología de investigación | 15 |
| Importancia de la Investigación | 16 |
| Descripción del aporte | 17 |
| Estructura del Trabajo..... | 17 |
| CAPÍTULO 1 – ANALISIS REFERENCIAL: ESTUDIOS, NORMAS Y MANUALES DE CONTROL INTERNO | 19 |
| Normas y estudios de control interno en el orden nacional..... | 19 |
| Normas de la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador..... | 19 |
| Normas Generales de Control Interno de la Contraloría General de la República de Venezuela..... | 22 |
| Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú..... | 23 |
| Modelo Estándar de Control Interno para entidades del Estado de Colombia... .. | 27 |
| Estudios de control interno en el orden provincial..... | 32 |
| Estudio de control comparado entre la administración nacional y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires | 32 |
| Estudio de control interno en la Provincia de Rio Negro..... | 35 |
| Estudio del sistema de control interno en la Provincia de Tierra del Fuego | 36 |
| Normas y experiencias de control interno en Municipios..... | 37 |
| Guía de control interno municipal dictada por el Estado de Veracruz, México .. | 37 |
| Estudios de control interno en Municipios de Perú y Chile..... | 40 |
| Modelo de administración transparente aplicable a Municipios..... | 44 |
| Proyecto de investigación sobre control interno en municipios de la Provincia de Misiones | 45 |
| CAPÍTULO 2 - MARCO CONCEPTUAL: EL CONTROL INTERNO COMO HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN | 46 |
| Importancia del control interno | 46 |
| Control interno en la nueva concepción de gestión pública | 48 |
| Modernos conceptos de control interno | 50 |
| Control interno tradicional versus control interno orientado a resultados..... | 52 |
| Responsabilidad de la autoridad superior | 56 |
| Condiciones necesarias para un adecuado control interno..... | 57 |
| Informe COSO..... | 58 |
| Informe COCO | 65 |
| Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano | 68 |
| Modelo conceptual ACC | 69 |

| | |
|--|------------|
| Qué no comprende el control interno | 71 |
| Régimen municipal | 73 |
| CAPÍTULO 3 - ESTADO NORMATIVO DE CONTROL INTERNO EN MUNICIPIOS DE PRIMERA CATEGORÍA DE LA PROVINCIA DE MISIONES | 75 |
| Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades..... | 75 |
| Carta Orgánica Municipal de Posadas..... | 80 |
| Carta Orgánica Municipal de Oberá | 83 |
| Carta Orgánica Municipal de Eldorado | 84 |
| Carta Orgánica Municipal de Puerto Iguazú | 85 |
| Carta Orgánica Municipal de Montecarlo..... | 86 |
| Carta Orgánica Municipal de Puerto Rico | 88 |
| Carta Orgánica Municipal de San Vicente..... | 89 |
| Carta Orgánica Municipal de Apóstoles..... | 90 |
| Carta Orgánica Municipal de Leandro N. Alem | 91 |
| Carta Orgánica Municipal de Aristóbulo del Valle | 92 |
| Carta Orgánica Municipal de El Soberbio..... | 94 |
| Carta Orgánica Municipal de 25 de mayo | 95 |
| Carta Orgánica Municipal de Wanda..... | 97 |
| Carta Orgánica Municipal de Puerto Esperanza | 98 |
| Carta Orgánica Municipal de San Ignacio | 99 |
| Carta Orgánica Municipal de San Pedro | 99 |
| Carta Orgánica Municipal de San Javier | 100 |
| Conclusión preliminar acerca del estado normativo relativo al control interno en Municipios de primera categoría de la Provincia de Misiones | 102 |
| CAPÍTULO 4 – RELEVAMIENTO DEL ESTADO DE CONTROL INTERNO EN MUNICIPALIDADES DE PRIMERA CATEGORÍA DE LA PROVINCIA DE MISIONES Y PROPUESTA DEL MODELO DE CONTROL INTERNO | 107 |
| Estado de control interno en municipios de primera categoría de Misiones..... | 107 |
| Conocimiento del Informe COSO..... | 109 |
| Control interno basado en cumplimiento de normas y procedimientos | 109 |
| Existencia de un control de gestión | 110 |
| Planificación con definición de objetivos y metas..... | 111 |
| Evaluación mediante indicadores de desempeño | 112 |
| Análisis de los aspectos clave para la elaboración de la propuesta | 114 |
| Aspectos relevantes de experiencias desarrolladas | 114 |
| Consideraciones a partir de la realidad..... | 116 |
| Propuesta de modelo de control interno | 117 |
| Plantilla para la evaluación del modelo de control interno..... | 126 |
| Implementación del modelo de control interno | 130 |
| Análisis de las Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas de la propuesta | 131 |
| CONCLUSIONES | 135 |
| BIBLIOGRAFÍA | 138 |
| Maestría en Gestión Pública..... | 145 |
| Control interno..... | 145 |
| ANEXOS | 147 |
| ANEXO I - Formulario de entrevista a funcionarios municipales | 147 |

INDICE DE TABLAS

| | |
|--|-----|
| Tabla I - Asignación de componentes de control a niveles de la organización | 26 |
| Tabla II - Cultura burocrática versus Cultura de responsabilidad..... | 53 |
| Tabla III - Componentes y principios de control interno por Informe COSO (2013) | 63 |
| Tabla IV - Municipios de primera categoría de la Provincia de Misiones y normativa por la cual se regulan | 76 |
| Tabla V - Tabla comparativa de regímenes de control interno en normativa de la Provincia de Misiones | 103 |
| Tabla VII - Cuadro comparativo de Tribunales de Cuentas Municipales | 105 |
| Tabla VIII - Cuadro comparativo de funciones de Tribunales de Cuentas Municipales | 106 |
| Tabla IX - Tabla de procesamiento de entrevistas sobre estado de control interno en municipios de primera categoría de la provincia de Misiones | 108 |
| Tabla X - Existencia de planificación y evaluación según entrevistas sobre el control interno en municipios de primera categoría de la provincia de Misiones. | 114 |
| Tabla XI - Modelo de control interno propuesto: Planificación | 118 |
| Tabla XII - Modelo de control interno propuesto: Ejecución | 121 |
| Tabla XIII - Modelo de control interno propuesto: Evaluación..... | 123 |
| Tabla XIV - Tabla de evaluación de implementación del modelo de control interno propuesto | 126 |
| Tabla XV - Análisis FODA del modelo de control interno propuesto..... | 132 |

INDICE DE ILUSTRACIONES

| | |
|---|-----|
| Ilustración I - Enfoque de mejora continua o Ciclo de Deming | 24 |
| Ilustración II - Grados de madurez del Sistema de Control Interno..... | 26 |
| Ilustración III - Etapas de implementación del MECI | 28 |
| Ilustración IV - Componentes del Subsistema de Control Estratégico | 29 |
| Ilustración V - Componentes del Subsistema de Control de Gestión | 30 |
| Ilustración VI - Componentes del Subsistema de Control de Evaluación | 31 |
| Ilustración VII - Proceso de Implementación del Sistema de Control Interno..... | 38 |
| Ilustración VIII - Ciclos del control..... | 40 |
| Ilustración IX - Modelo de control interno enfocado en resultados..... | 54 |
| Ilustración X - Modelo de control interno enfocado en resultados según diversas perspectivas..... | 54 |
| Ilustración XI - Componentes del control | 62 |
| Ilustración XII - Modelo COCO | 68 |
| Ilustración XIII - Estructura del control interno establecida en el modelo ACC | 71 |
| Ilustración XIV - Proporción de Municipios de Primera y Segunda Categoría en la Provincia de Misiones | 74 |
| Ilustración XV - Modelo de control interno propuesto para municipios de primera categoría de la provincia de Misiones | 125 |

INDICE DE GRÁFICOS

| | |
|--|-----|
| Gráfico I - Proporción de municipios con normativa con enfoque tradicional y de resultados relativo al control interno | 104 |
| Gráfico II - Sobre el conocimiento del Informe COSO | 109 |
| Gráfico III – Sobre la existencia de un control de gestión..... | 111 |
| Gráfico IV - Existencia de planificación en municipios de primera categoría de la provincia de Misiones..... | 112 |
| Gráfico V - Existencia de evaluación mediante indicadores en municipios de primera categoría de la provincia de Misiones | 113 |

INTRODUCCIÓN

Fundamentación

El control público ha dejado de constituir un ámbito cerrado, reservado a unos pocos sujetos controlados y/o controlantes para instituirse en una garantía democrática (Ivanega, 2003). En Argentina, tanto en los órdenes nacional y provincial, el sistema de control de las actividades del sector público, interno y externo, se encuentra adecuadamente desarrollado y llevado a la práctica. Existen organismos específicamente dedicados a ello.

No obstante, a nivel municipal en la Provincia de Misiones, el control externo está a cargo del Tribunal de Cuentas de la provincia, y el control interno lo lleva a cabo el Contador Municipal, entre sus otras funciones.

El control interno en los municipios, que busca la optimización del funcionamiento de la administración en todos los aspectos, se encuentra en la práctica a cargo de la figura del contador municipal. La Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades de la provincia le asigna determinadas funciones al contador, mediante las cuales se puede presumir que le otorga la responsabilidad del control interno. No obstante, este control no se encuentra aplicado de la forma adecuada, por la multiplicidad de funciones que tiene este funcionario.

Los municipios de la Provincia de Misiones, se subdividen en municipios de primera categoría y de segunda categoría, de acuerdo a la ley mencionada, en función de la cantidad de habitantes, más de 10.000 habitantes serán de primera categoría, y entre 400 y 10.000 serán de segunda categoría. Luego, se prevén comisiones de fomento para asentamientos con menos de 400 habitantes, pero no existen en la actualidad.

Los municipios de primera categoría cuentan con presupuestos de más de 1.000 millones de pesos, por lo que cobra importancia una adecuada inversión de estos recursos públicos, de forma tal que beneficien a la población, y sean ejecutados en forma eficiente.

El control externo de los municipios se encuentra establecido normativamente en la Constitución Provincial, a cargo del Tribunal de Cuentas, con reglas claras en cuanto a su ejecución. Sin embargo, el control interno no posee delimitación normativa, relativa a su alcance y competencia.

El control interno y el externo son desarrollados para servir a usuarios y objetivos distintos. Pero las potencialidades de ambos, debidamente complementadas, aseguran una fortaleza en la búsqueda de una gestión eficiente, eficaz y transparente del Estado (Toledo Cartes, 2004).

Ha existido una pérdida de confianza en el sector público en todos sus niveles, y la nueva concepción de gestión pública implica una demanda de que éste actúe en forma eficaz, eficiente y con principios de economía, en todos los niveles de gobierno, con lo que se incluye a los municipios que tienen autonomía, como ocurre en la provincia de Misiones; de esta forma, la gestión pública se ve envuelta en procesos de regeneración y cambio (García Sánchez, 2007), incluyendo al control interno en este camino.

Los organismos específicos de control son, en el orden nacional, la Sindicatura General de la Nación, dependiente del Poder Ejecutivo y la Auditoría General de la Nación, dependiente del Poder Legislativo Nacional, organismos que se ocupan del control interno y externo respectivamente. En el orden provincial, los organismos son la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas, respecto al control interno y externo en ese orden. En cuanto a los municipios, el control externo tiene un órgano específico, que es el Tribunal de Cuentas; y el control interno lo articula el Contador Municipal, entre sus otras funciones, teniendo en consideración que se trata de uno de los tres cuentadantes de la comuna, conjuntamente con el Intendente Municipal y el Secretario de Hacienda o Tesorero.

Planteamiento del problema e hipótesis

El Tribunal de Cuentas ejerce el control externo de las cuentas públicas, en cuanto a su legalidad, en exámenes trimestrales, in situ si se trata de un municipio de primera categoría, o en la sede del organismo provincial si se trata de un municipio

de segunda categoría. Estas inspecciones se consideran, las más de las veces, suficiente control.

El control interno, que debe abarcar la actividad de control en todas las etapas del desarrollo de la decisión administrativa, pretendiendo nutrir a la administración de legalidad y eficacia, no es llevado a cabo en forma integral e integrada por el Contador Municipal, debido a la multiplicidad de funciones que le otorga la Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades. Esto constituye una severa dificultad, ya que los controles a los que se ve sometida la Administración, tienen como objetivo ser un instrumento para garantizar que el Estado alcance el logro del bien común, extendiendo una actividad legal, ética y beneficiosa a los intereses de la comunidad (Díaz, 2016).

Por este motivo, si bien el Tribunal de Cuentas de la Provincia realiza un control externo en forma trimestral y anual en municipios de primera categoría, el control, esencialmente, debe tener por objeto una finalidad preventiva-correctiva, a fin de que los errores puedan subsanarse o repararse antes de su ejecución. Poco importa el control posterior cuando el perjuicio al interés público ya se produjo. En lugar de ello es preferible tanto para el funcionario como para la sociedad una observación oportuna. Es esencial que exista control previo al dictado del acto y que fundamentalmente permita corregir los desvíos o deficiencias que detecte (Moslares, 2014), tanto de legalidad como de objetivos de gestión.

Desde este punto de vista, se debe plantear un “(...) control que trascienda los criterios legales y contables y así poder aplicar un control multidisciplinario que necesariamente lo va a tornar más eficaz, atento la complejidad y especificidad que adquiere en la actualidad la actividad estatal” (Moslares, 2014, p. 7), y para contribuir a revertir las estructuras organizativas piramidales en estructuras de interdependencia jerárquica y de autonomía funcional, favoreciendo el trabajo en equipos, y dejar la hipertrofia del principio de legalidad y de normas como límites, y utilizarlo como herramienta de gestión (Salinas, 2003), de modo de situar la gestión en responder las demandas actuales de una sociedad cada vez más compleja. Este control interno debe ser supervisado por el Contador Municipal, pero debe contar con un equipo capacitado, de tal forma que el control influya y modifique las conductas pasadas.

En este sentido, y de acuerdo a la delimitación del problema planteado, se pueden formular las siguientes preguntas de investigación:

¿Existen controles internos aplicados en los municipios de primera categoría de la provincia de Misiones, que resulten eficaces, y contribuyan a una buena gestión de los recursos públicos?

¿Es posible la formulación de una propuesta superadora de control interno superadora que se realiza en la actualidad que favorezca la gestión municipal?

Y, en función de estos interrogantes se formula la siguiente **hipótesis de trabajo**:

La formulación de una propuesta de un sistema de control interno, aplicable a municipios de primera categoría de la provincia de Misiones, aportaría una mejora en la gestión de los mismos.

Objetivos

Para la realización del presente trabajo se definen los siguientes objetivos:

Objetivo General

Formular una propuesta de sistema de control interno aplicable para municipios de primera categoría de la provincia de Misiones, que permita una mejora en la aplicación de recursos públicos, fundada en el análisis de cómo se realiza el control interno en la actualidad.

Objetivos Específicos

Para el logro del objetivo general del presente trabajo se establecen los siguientes objetivos específicos:

- Analizar casos de aplicación de métodos de control interno en distintos organismos públicos, del exterior y de nuestro país, en los órdenes nacional, provincial y municipal;
- Analizar y profundizar en el marco teórico relativo a control interno;

- Analizar la situación actual, referida al control interno, de los municipios de primera categoría de la Provincia de Misiones, tanto en el aspecto normativo como de gestión;
- Proponer un sistema de control interno que resulte aplicable a municipios de primera categoría.

Metodología de investigación

La metodología seguida para el desarrollo de la tesis consiste en realizar un trabajo predominantemente teórico y explicativo, con análisis de casos de la realidad de los Municipios de la Provincia de Misiones relativos a control interno; por lo que cuenta con casos testigo, entrevistas a Intendentes, Tesoreros o Secretarios de Hacienda y Contadores Municipales, para luego derivar en una propuesta de un método de control interno que resulta aplicable a los municipios de la provincia, teniendo en consideración sus limitaciones y ventajas.

Se realiza un estudio profundo de fuentes bibliográficas y de estudio de campo, se utilizan fuentes primarias, como las entrevistas mencionadas, y fuentes secundarias.

El diseño de investigación, en la primera etapa, cuando se analizan las causas de la no aplicación de un método efectivo de control interno en los municipios, y en la segunda etapa, cuando se elabora una propuesta de control interno, es transversal ya que se centra en analizar el nivel o estado de un conjunto de variables en un punto del tiempo, y no analiza su evolución en un período. Por otra parte, es una investigación predominantemente cualitativa, ya que, si bien existen comparaciones matemáticas, estas son más bien el soporte para la comprensión de los conceptos y descripción de situaciones que se vierten a lo largo del trabajo; por otra parte, es disciplinar, ya que abarca una disciplina en forma principal, que es la gestión pública referida a municipios. Y en última instancia, la investigación es aplicada ya que se dedica a resolver problemas prácticos, en contraposición con producir teorías (Sampieri, Fenandez y Baptista, 2006).

Respecto al método de investigación, es de tipo inductivo, en tanto y en cuanto, se parte de una situación particular, que es la situación de los municipios de la

provincia de Misiones, relativa a control interno, para llegar a una conclusión general respecto de éstos, y se intenta brindar una propuesta de solución, un sistema de control interno.

Importancia de la Investigación

Ivanega (2016) postula que:

Una parte significativa de las falencias en la gestión, se origina en la inexistencia o irregular implementación del control interno. Variadas deficiencias en el funcionamiento de los organismos públicos, demoras en las tramitaciones, irregularidades en los procedimientos administrativos, insatisfacción de demandas sociales podrían evitarse, o por lo menos prevenirse, si el control interno actuara como retroalimentador de las políticas públicas. En tal sentido, las consecuencias de esta realidad devienen en obstáculos para la satisfacción de los derechos del individuo.

Lo mencionado por la reconocida autora, no debiera ocurrir si existiera una implementación de control interno adecuada, ya que por la nueva concepción de descentralización para la mejor administración de recursos que se viene desarrollando, los municipios se enfrentan a campos de decisión cada vez más amplios, por lo que éstos requieren una estructura organizacional acorde a lo que se espera de ellos, que permita la toma de decisiones de manera eficiente y concertada, y que implique la mayor satisfacción de necesidades internas (de la institución) y externas (de la comunidad) con el mejor uso de los recursos, que son escasos; deben enfrentarse a cambios en las modalidades de gestión local para enfrentarse a estas nuevas demandas (Salinas, 2003).

Este control interno no pretende dejar poco espacio al gestor público para realizar los actos por los que fueron elegidos por la sociedad, sino complementarlo para generar una gestión más eficiente y productiva. Debe ser un control articulado con la gestión, inserta en ella.

Una adecuada práctica de control, permitirá mayor eficiencia en la asignación de recursos físicos, humanos y financieros, proporcionando una base de seguridad y confianza en el desempeño de los funcionarios implicados (Castelli, 2010). No

obstante, no se debe dejar de lado la función gubernativa que tienen los municipios, ya que no son simplemente núcleos de administración, sino que deben resolver problemas que son políticos, de ejecución (Salinas, 2001); para lo cual, el control interno no debe estar enfocado solo en la visión de cumplimiento de normas y procedimientos, sino en el apropiado gerenciamiento de aplicación de recursos públicos para mejorar el bienestar de los habitantes del lugar.

Así las cosas, resulta de gran importancia proponer un modelo de control interno que resulte aplicable a municipios de primera categoría en la provincia de Misiones, que coadyuve a la gestión de los mismos con principios de transparencia, economía, eficacia y eficiencia; ya que se tratan de las comunas que cuentan con presupuestos más amplios, para la adecuada gestión de los mismos.

Descripción del aporte

El aporte del presente trabajo consiste en la propuesta de un método de control interno que resulte aplicable para municipios de primera categoría de la provincia de Misiones, en un intento por revalorizar la función del control en las etapas administrativas que conlleva el gasto público en municipalidades.

Por otra parte, se expondrán las causas de la no utilización de las ventajas que contiene el control interno, si se realiza en forma oportuna e integral; y no de una forma ex post, como es el control externo y a modo de cumplir con la legalidad que requiere el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones, cuando el daño al erario público ya fue realizado, y sólo queda por determinar los responsables.

De esta forma, se puede generar un cambio de concepto en los gestores de municipalidades respecto al control interno, tomándolo como una herramienta útil y oportuna para el mejoramiento en la administración de gastos y el uso de recursos.

Estructura del Trabajo

Para el cumplimiento del objetivo general y los objetivos específicos del presente trabajo, el mismo se estructurará en dos partes. En primera instancia, se analizará el marco conceptual y referencial para establecer el encuadre, y en una segunda instancia se analizarán los casos concretos de los municipios de la provincia de

Misiones, verificando las causas del desaprovechamiento de las ventajas que ofrece el control interno, y luego proponiendo un modelo de control que resulte aplicable.

En la primera parte de la tesis, se profundizará en la bibliografía existente relativa a control interno, su utilización en gestiones del orden nacional, provincial y municipal, y teoría general de gestión pública relacionada con el control ex ante y realizado por los propios agentes que deben ejecutar el gasto.

Y, en segundo lugar, se realizará el análisis concreto de municipios de la provincia de Misiones, las experiencias de control interno,

Para esto, el trabajo se estructura en cuatro capítulos;

El primer capítulo analiza el marco referencial, exponiendo una investigación del estado del arte relacionados con experiencias realizadas de control interno en ámbitos nacionales, provinciales y municipales, del exterior y del país.

El segundo capítulo ahonda acerca del marco conceptual teórico sobre control público interno, y cómo este debe ser desarrollado en forma adecuada.

El tercer capítulo se releva el estado normativo de control interno de municipalidades, analizando las Cartas Orgánicas de municipios que cuenten con las mismas y la Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades para municipios de primera categoría que no cuenten con cartas orgánicas.

En último lugar, en el capítulo cuarto, se realizan entrevistas a Intendentes, Tesoreros o Secretarios de Hacienda y Contadores para relevar los procedimientos de control interno realizados en la actualidad. Y se formula una propuesta de control interno que pueda resultar aplicable a Municipios de primera categoría en la Provincia de Misiones.

CAPÍTULO 1 – ANALISIS REFERENCIAL: ESTUDIOS, NORMAS Y MANUALES DE CONTROL INTERNO

En primera instancia, se abordan estudios anteriores sobre el control interno y su utilidad en el manejo eficiente y adecuado de recursos públicos y su aplicación para el logro del objetivo último del Estado, bienestar de la población.

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 las causas de la no utilización de las ventajas que ofrece un adecuado sistema de control interno en dependencias públicas.

En este capítulo se incorpora, en primera instancia, normas generales y manuales de control interno dictadas por organismos rectores del control interno en ámbitos nacionales; en segunda instancia, estudios acerca del control interno en ámbitos provinciales; y en última instancia, experiencias y normas de control interno en el orden municipal.

Normas y estudios de control interno en el orden nacional

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.

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).

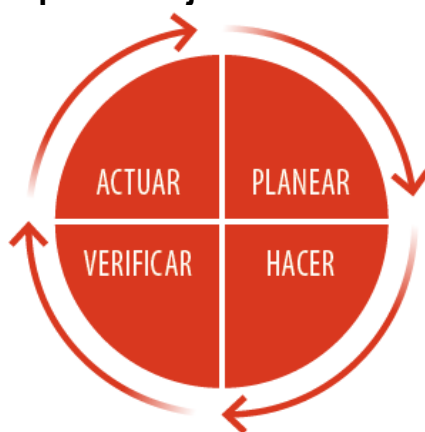
El marco amplía el Informe COSO. Plantea los siguientes objetivos para el control interno:

- 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 I - 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.

El reporte emitido por la Contraloría General de la República del Perú estipula la necesidad de que el control interno se integre al desarrollo del conjunto de actividades que forman parte de la misión de la organización, de manera que conforme los procesos regulares de trabajo y, al mismo tiempo, se identifique como un proceso continuo y singular, constituyéndose en un sistema. Requiere que el control no sea visto como un hecho adicionado a las actividades de la entidad o como una obligación, sino como parte integral de la esencia de la organización. Debe ser diseñado como una pieza del ciclo de gestión.

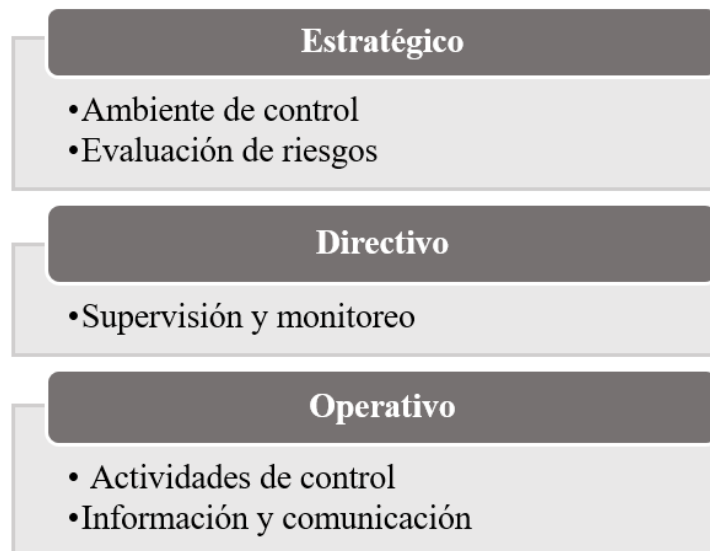
Se establecen, además, fundamentos del control interno en el sector público, referidos a los pilares que favorecen la efectividad del mismo:

- 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 I - Asignación de componentes de control a niveles de la organización



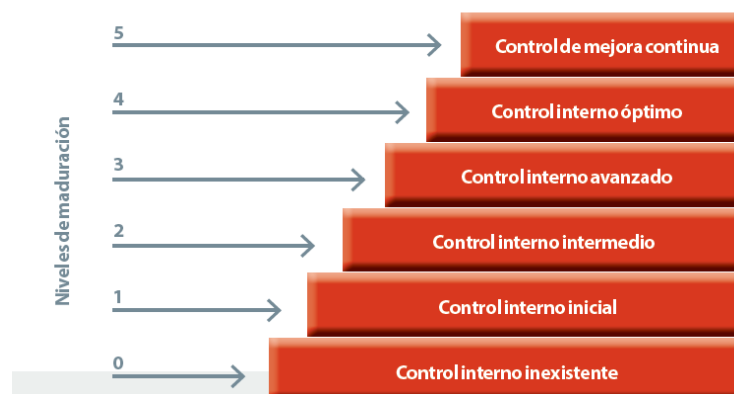
Fuente: Elaboración propia en base a Marco Conceptual del Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú (2014). En

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 II - 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

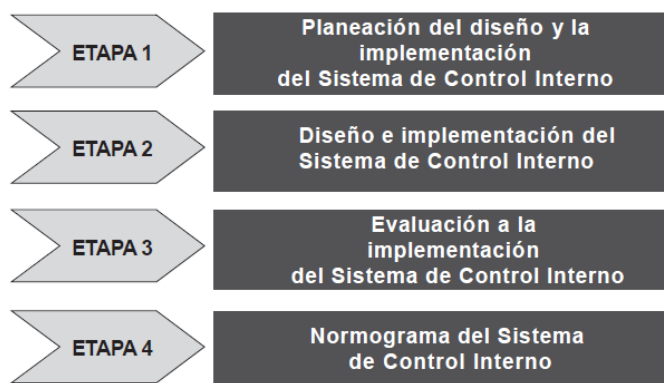
Este modelo, denominado MECI, permite el diseño, desarrollo y la operación del sistema de control interno en entidades del estado de la República de Colombia. Su base técnica y aplicativa se fundamenta en:

- 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 III - 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 IV - 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 Direccionamiento 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 V - Componentes del Subsistema de Control de Gestión



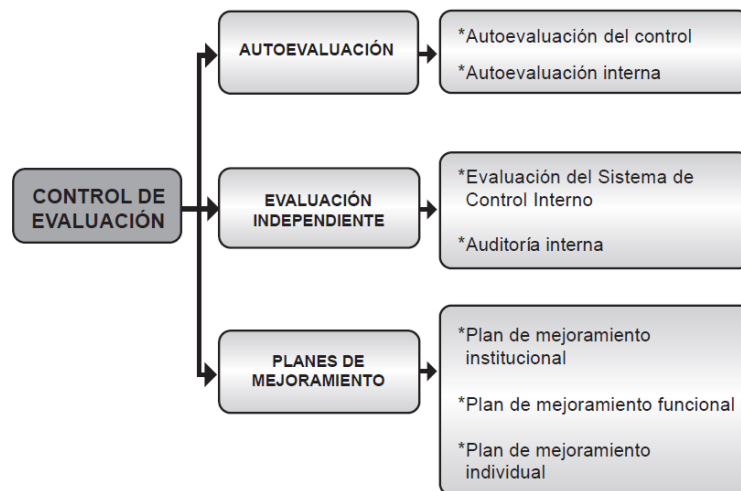
Fuente: Montilla Galvis, Carlos de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio (2007) "Análisis de la fundamentación del modelo estándar del control interno".

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 VI - 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. La autora postula que la implementación de la reforma de administración 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 (Lerner, 2001).

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, la investigadora 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.

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 de Sistema de gestión, administración financiera y control del sector público en la Ciudad.

En la práctica, la 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.

La autora 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) 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 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, 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 (Nuñez, 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.

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

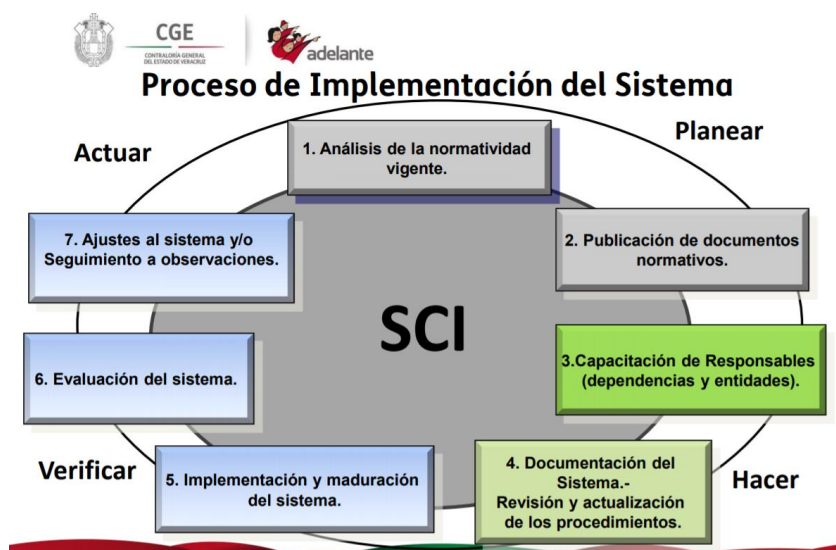
El Estado de Veracruz en México, a través del Órgano de Fiscalización Superior, ha dictado normas de control interno municipal y su evaluación, que forma parte de ocho documentos que integran las Guías de Fiscalización Superior Municipal. Esta guía propone al control interno como una herramienta que 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 VII - 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”. En

http://sistemas.cgever.gob.mx/2013/normas_generales/Curso%20de%20Control%20Inter%20no.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.

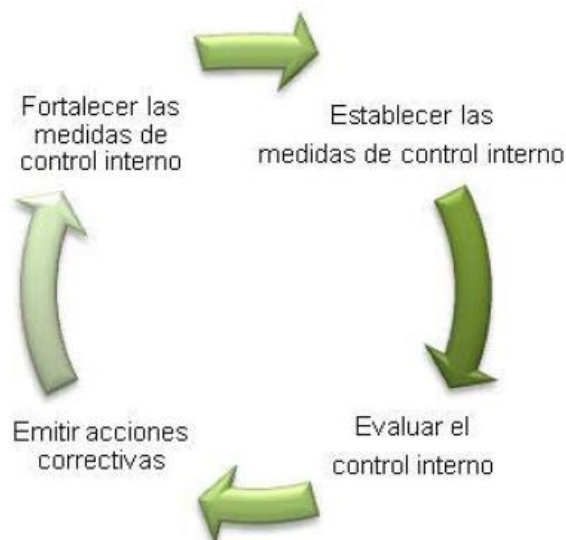
Por otro lado, el organismo emitió un Manual para la Evaluación de Control Interno en la Administración Pública Municipal, que establece formas de evaluar cada uno de los cinco componentes del control interno, basado en el Informe COSO. Comprende un instrumento de valoración (cuestionario), parámetros 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.

Ilustración VIII - 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%20Inter%20no.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 Saez (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.

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.

Proyecto de investigación sobre control interno en municipios de la Provincia de Misiones

En última instancia, se verifica un proyecto denominado “Análisis del control interno en los municipios de la Provincia de Misiones” en la Universidad Nacional de Misiones, que se plantea la hipótesis que la implementación adecuada de los procedimientos de control interno en los municipios de la Provincia de Misiones 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.

El proyecto diagnostica una situación en la que el control externo se encuentra establecido constitucionalmente, encontrándose a cargo del Tribunal de Cuentas de la provincia de Misiones, con una clara definición en cuanto a su alcance y competencia, mientras que el control interno no posee en general delimitación 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.

La investigación se enfoca en todos los municipios de la provincia de Misiones, busca proponer líneas de mejora para la implementación adecuada de procedimientos de control interno. El proyecto se encuentra en fase preliminar.

CAPÍTULO 2 - MARCO CONCEPTUAL: EL CONTROL INTERNO COMO HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN

En el presente capítulo se analiza la teoría general de control ex ante y realizados por los propios agentes que deben realizar el gasto. Esto comprende la importancia del control interno, cómo éste se inserta en la nueva concepción de gestión pública, cómo debe encararlo la autoridad superior, qué condiciones deben darse para desarrollar en forma adecuada este tipo de control y qué cuestiones no comprende el 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 (Sanchez, 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 (Gonzalez y Hernandez, 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.

Modernos conceptos de control interno

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 Velazquez, 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).

Control interno tradicional versus control interno orientado a resultados

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

Tabla II - Cultura burocrática versus Cultura de responsabilidad

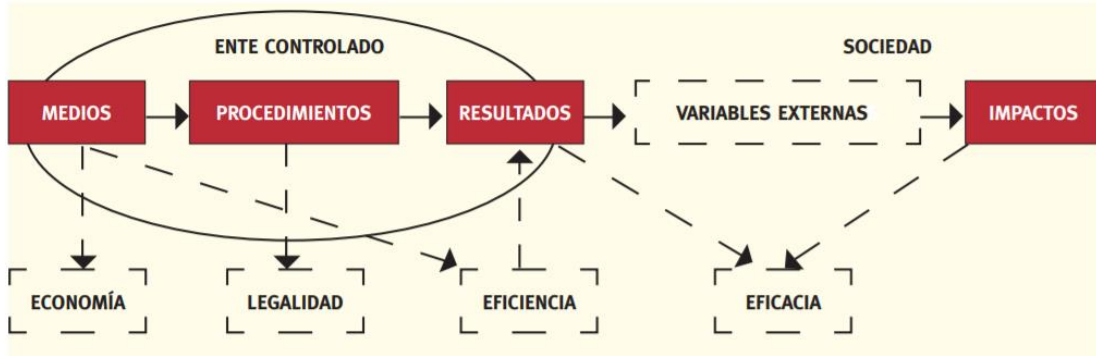
| Cultura burocrática | Cultura de responsabilidad |
|---|--|
| Focalizada a la observancia del principio de legalidad | Legalidad pero además, énfasis en principios de economía, eficacia, eficiencia y demás principios de buen gobierno |
| Antidiscrecionalidad | Autogestión, discrecionalidad y flexibilidad 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 se desarrolla conforme a la legalidad? Los modelos de control interno enfocados en resultados intentan dar respuestas, además a:

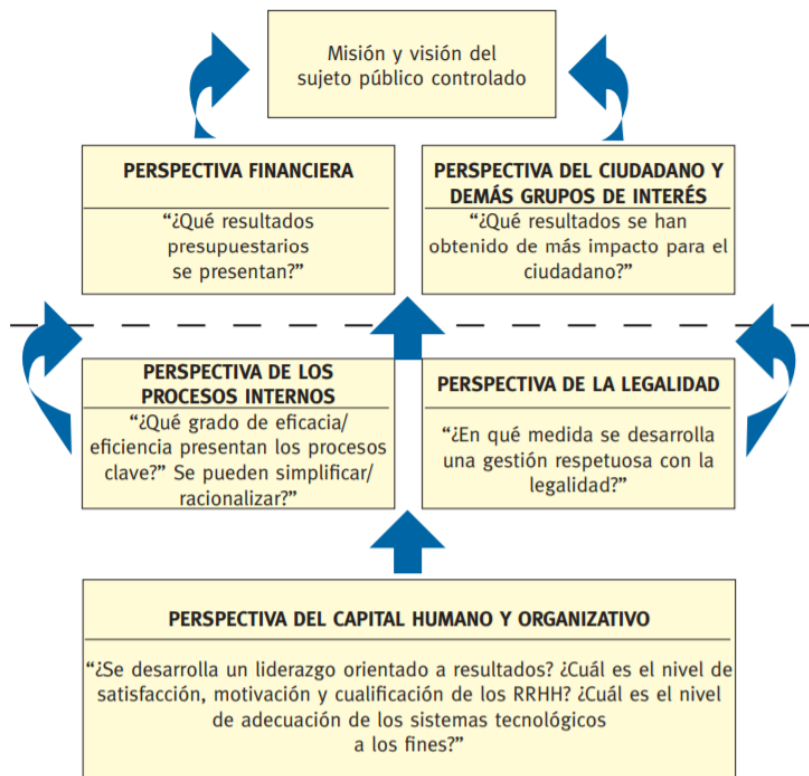
- ¿Se emplearon menos recursos que los previstos? ¿Los recursos empleados pudieron obtenerse a menor coste? (Principio de economía)
- ¿En qué medida se alcanzan los resultados previstos? (Principio de eficacia)
- ¿Se obtienen los resultados con un menor consumo de recursos? O ¿se obtienen más resultados 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 IX - 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 X - 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 que 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 cuenta 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 González y Hernández (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 XI - 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 III - 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 consecución de los objetivos. |
| | 4. La dirección demuestra compromiso con los agentes que tienen competencia. |
| | 5. La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos. |
| 2. Evaluación de riesgos | 6. La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de riesgos relacionados. |
| | 7. La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad, y los analiza para gestionarlos. |
| | 8. La organización evalúa la probabilidad de fraude. |
| | 9. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar al sistema de control interno. |
| 3. Actividades de control | 10. La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de riesgos |

| | |
|-------------------------------|--|
| | <p>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 interno.</p> <p>14. La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.</p> <p>15. La organización se comunica con grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan el funcionamiento del sistema de control interno.</p> |
| 5. Supervisión y monitoreo | <p>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.</p> <p>17. La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas.</p> |

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 Velazquez, 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 Marquez, 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 Velazquez (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 Gonzalez y Hernandez (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 Velazquez, 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 XII - 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

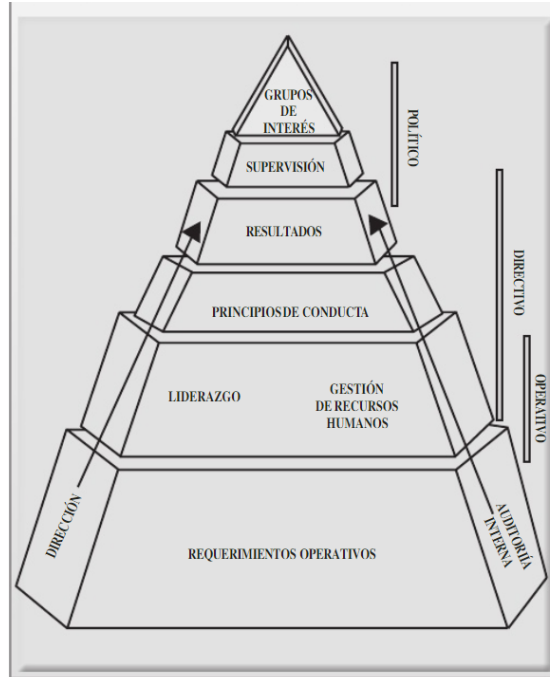
El modelo Australian Control Criteria (ACC) fue diseñado por el Institute of Internal Auditors (IIA) de Australia. Tiene una concepción desde la auditoría interna, integra los conceptos habitualmente utilizados por la auditoría interna con los conceptos de control basados en el Informe COSO. Este Instituto 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 XIII - Estructura del control interno establecida en el modelo ACC



Fuente: Dorta Velazquez, Jose Andres (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 Velazquez, 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.

Régimen municipal

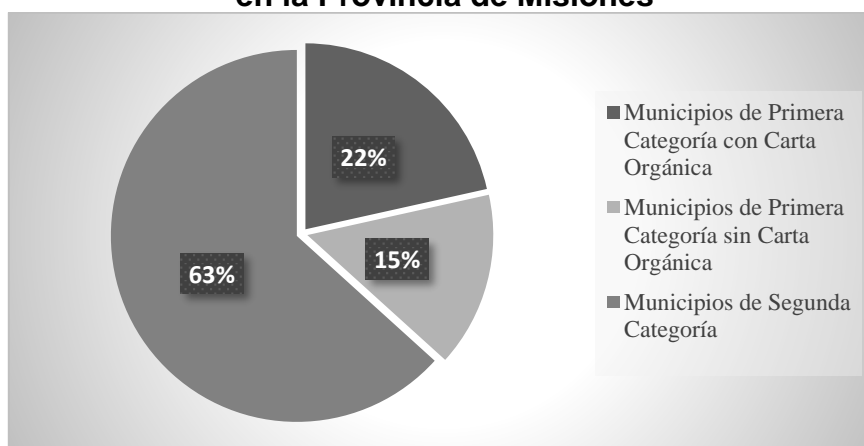
El municipio es una agrupación humana, surgida de la relación social, que satisface las necesidades de su ámbito, contando con poder político a fin de establecer un ordenamiento necesario para la convivencia de la comunidad y de una organización administrativa que le permite armar su sistema interno, y de esa forma, cumplir con el cometido que le dio origen (Hernández, 2003).

En Argentina la Constitución Nacional, mediante su reforma del año 1994, contempla la autonomía municipal; en su artículo 5° que determina “*Cada provincia dictará su propia constitución, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero*” (Constitución Nacional, 1994, p.3). De esta forma, la Constitución de la Provincia de Misiones incorpora la sección Régimen Municipal dedicada a reglar esta autonomía.

La ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades define en su artículo 2° a los municipios de primera, segunda y tercera categoría. Los municipios de primera categoría serán aquellos que cuenten con más de 10.000 habitantes; los municipios de segunda categoría los que cuenten con más de 400 habitantes y menos de 10.000 habitantes; y los de tercera categoría, los que tengan menos de 400 habitantes.

Los municipios de primera categoría tienen la potestad de dictar su propia carta orgánica. Si no lo hacen, se regirán por la ley de municipalidades. En la actualidad, existen 26 municipios de primera categoría (de los cuales 17 tienen cartas orgánicas) y 50 municipios de segunda categoría. No se registran municipios de tercera categoría.

Ilustración XIV - Proporción de Municipios de Primera y Segunda Categoría en la Provincia de Misiones



Fuente: Elaboración propia

A partir del proceso de descentralización que se ha ido generando en los últimos tiempos, los gobiernos se convencen que, desde estructuras altamente burocratizadas y centralistas, lentas y costosas, no se puede enfrentar un mundo que demanda soluciones rápidas y localizadas. Desde los cambios sociales y económicos experimentados a nivel local, como las demandas de democratización municipal o regional, las formas de organización territorial han ido cambiando. El estado, para tener una mayor eficacia política y económica, necesita ser más legítimo desde el ámbito local. Para que esta descentralización opere realmente, se deben contemplar al menos tres aspectos;

- La transferencia de competencias administrativas
- Los recursos para asumir las diversas competencias
- La capacidad política y técnica para tomar decisiones acerca de cómo administrar los recursos y las funciones descentralizadas (Salinas, 2003).

En este sentido, los municipios de primera categoría de la provincia de Misiones cuentan con presupuestos de más de 1.000 millones de pesos, con lo que la aplicación adecuada de los recursos cobra importancia. Inserto en este proceso de ejecución del gasto, se encuentra el control público, que debe ubicarse en un lugar privilegiado, su ejercicio debe encontrarse a la altura de las circunstancias: el gestor público ha de mirar el verdadero horizonte hacia el cual se dirigen sus acciones (Ivanega, 2016).

CAPÍTULO 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.

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

| Municipio | Se rige por |
|----------------------|---|
| Apostoles | Carta Orgánica Municipal |
| Aristobulo 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 Ramon | 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 desaprobadas, 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, entendiéndose 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 sule 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 expone 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 V - Tabla comparativa de regímenes de control interno en normativa de la Provincia de Misiones

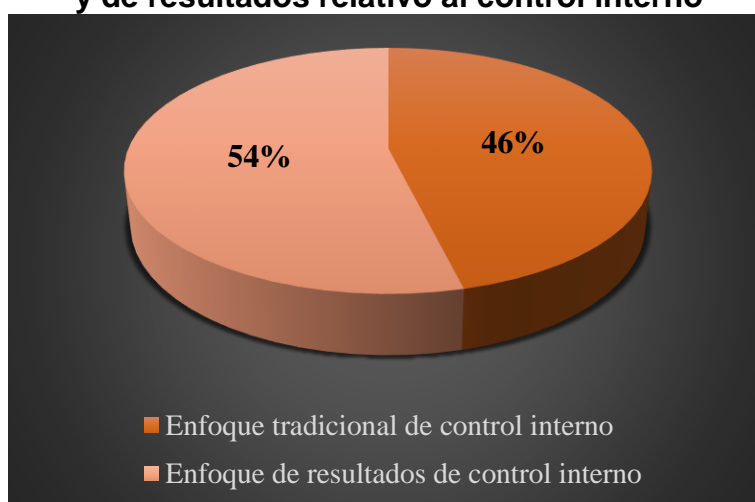
| | Año de sanción | Preponderancia del enfoque tradicional de control interno | Preponderancia del enfoque de resultados de control interno | Funciones de la Contaduría en relación al control interno | Creación de Tribunal de Cuentas Municipal | Contador Municipal / Contaduría Municipal | Inclusión 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 especifica | 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 especifica | NO | Contador Municipal | | | |
| Aristóbulo del Valle | 2013 | | X | X | | Contaduría Municipal | X | | |
| San Vicente | 2013 | | X | No especifica | 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 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 especifica | 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.

Gráfico I - 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 VI - 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 VII - 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 desaprobarlas, 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.

CAPÍTULO 4 – RELEVAMIENTO DEL ESTADO DE CONTROL INTERNO EN MUNICIPALIDADES DE PRIMERA CATEGORÍA DE LA PROVINCIA DE MISIONES Y PROPUESTA DEL MODELO DE CONTROL INTERNO

En este capítulo se realiza un relevamiento del estado de control interno en los municipios de la provincia de Misiones, mediante entrevistas a funcionarios municipales, para determinar si se realiza algún tipo de control interno en las municipalidades, y en su caso, qué enfoque tiene.

En segundo término, se analizan aspectos relevantes de experiencias y normativa relativa a modelos de control interno estudiados en el capítulo 1, que resulten de utilidad para la formulación del modelo objetivo del presente trabajo, y se realizan consideraciones de los aspectos relevantes de la situación del control interno actual en los municipios.

Luego, se propone un modelo de control interno, con base en el Informe COSO, que resulte aplicable a municipios de primera categoría de la provincia de Misiones, se desarrolla una plantilla cuestionario de evaluación del modelo, analizando además la implementación del mismo.

Y en última instancia, se realiza un análisis FODA, para determinar las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas del modelo propuesto.

Estado de control interno en municipios de primera categoría de Misiones

Con vistas a la elaboración de una propuesta de control interno que resulte aplicable a municipios de primera categoría de la provincia de Misiones, es importante determinar cuál es el estado de este tipo de control llevado a cabo en la actualidad en estas dependencias públicas.

Para el relevamiento del estado de control interno se han realizado entrevistas a funcionarios municipales que se desempeñan como Contador Municipal o en el departamento de Contaduría, con el objeto de determinar:

- Si los funcionarios municipales conocen el Informe COSO relativo al control interno.

- Si consideran que el control interno que se realiza a nivel municipal es tradicional, orientado al cumplimiento de normas legales, de procedimientos o enfocado a resultados mediante la fijación de objetivos y metas.
- Si consideran que se realiza un control de gestión en la municipalidad.
- Si existe una planificación mediante la fijación de objetivos y metas.
- Si cuentan con indicadores de desempeño, para evaluar la gestión en un período de ejecución.

El modelo de entrevista se encuentra en el Anexo I.

Se ha entrevistado a los siguientes municipios: Posadas, Oberá, El Soberbio, Campo Viera, Campo Ramón, Puerto Iguazú, Candelaria, Garupá, Leandro N. Alem, Puerto Rico y San Vicente. Representan un 42,3% del total de municipios de primera categoría de la provincia de Misiones.

Las entrevistas fueron respondidas mayormente por funcionarios que ostentan el cargo de Contadores Municipales y en menor medida por integrantes del Departamento de Contaduría Municipal.

Tabla VIII - Tabla de procesamiento de entrevistas sobre estado de control interno en municipios de primera categoría de la provincia de Misiones

| Municipios | Conocimiento del Informe COSO | Control interno tradicional | Control interno enfocado en resultados | Existe control de gestión | Existe planificación con determinación de objetivos y metas | Existen indicadores de desempeño para evaluar la gestión | Observaciones |
|-----------------|-------------------------------|-----------------------------|--|---------------------------|---|--|---|
| Posadas | SI | SI | NO | SI | SI | SI | |
| Oberá | SI | SI | NO | SI | SI | SI | |
| Leandro N. Alem | SI | SI | NO | SI | SI | NO | |
| Garupá | NO | SI | NO | SI | NO | NO | El control de gestión que se realiza es muy precario |
| Puerto Iguazú | NO | SI | NO | SI | SI | NO | |
| San Vicente | NO | SI | NO | SI | NO | NO | |
| El Soberbio | NO | SI | NO | SI | NO | NO | |
| Campo Ramón | SI | SI | NO | SI | NO | NO | Existe un control de gestión pero no a nivel del Informe COSO |
| Campo Viera | SI | SI | NO | SI | NO | NO | |
| Candelaria | NO | SI | NO | SI | SI | SI | |
| Puerto Rico | SI | SI | NO | NO | SI | NO | La planificación se limita a la elaboración del presupuesto. Solamente se realiza un Plan de Obras Públicas |

Fuente: Elaboración propia en base a respuestas de entrevistas

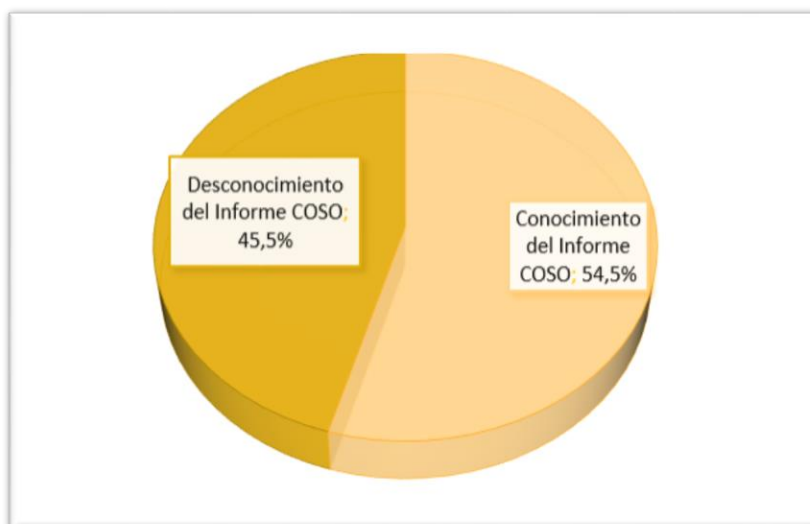
Conocimiento del Informe COSO

En primer lugar, se interrogó acerca del conocimiento de los funcionarios acerca de la existencia del Informe COSO elaborado por el Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commission National on Fraudulent Financial Reporting, para determinar si están al tanto de los conceptos generales que existen sobre control interno, los componentes de este tipo de control y los principios, sobre los que se basará el modelo propuesto por el trabajo.

De los 11 funcionarios municipales entrevistados, se ha determinado que el 54,5% tiene conocimiento del Informe COSO y su relevancia en tanto fijación de estándares para el control interno, mientras que el otro 45,5% desconoce la existencia del marco teórico de esta herramienta de gestión.

Gráficamente se observa:

Gráfico II - Sobre el conocimiento del Informe COSO



Fuente: Elaboración propia en base a respuestas de entrevistas

Control interno basado en cumplimiento de normas y procedimientos

Respecto a la consideración de que el control interno aplicado es predominantemente tradicional, enfocado en cumplimiento de normas, de procedimientos, más típicamente burocrático, el 100% de los entrevistados, ha expresado que en su gestión funcionan controles con estas características. Han

manifestado que no se realiza un control interno enfocado en resultados, objetivos y metas.

Es de destacar que, aunque la normativa del control interno relevada en el capítulo 3 instrumentada mediante cartas orgánicas y la Ley Orgánica de Municipalidades, contiene en un 54% de los municipios, una visión del control interno enfocada en resultados, según la Tabla VI; sin embargo, esto no se lleva a cabo en la práctica, en la gestión diaria de municipios de primera categoría de la provincia.

Existencia de un control de gestión

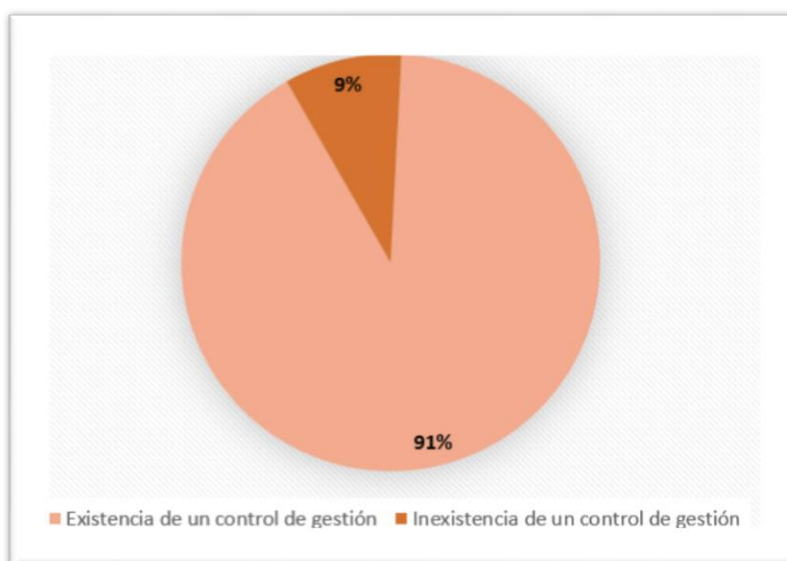
En cuanto a la existencia de un control de gestión, el 90,9% de los funcionarios que se entrevistaron han expresado que se realiza este control en la administración de la municipalidad. No obstante, han manifestado que este tipo de control se realiza en forma precaria y sin los alcances de los estándares fijados por el Informe COSO.

Este tipo de control reviste una gran importancia, en cuanto hace efectivas las acciones necesarias para el manejo oportuno de riesgos y orienta todas las operaciones de la institución hacia la consecución de resultados.

Por otra parte, es el control que debe llevar a cabo la autoridad superior, el Intendente Municipal, para verificar que las operaciones de la comuna se llevan a cabo de la forma prevista.

Se puede graficar de la siguiente forma:

Gráfico III – Sobre la existencia de un control de gestión



Fuente: Elaboración propia en base a respuestas de entrevistas

Planificación con definición de objetivos y metas

Relativo a la planificación de la gestión, con la definición de los objetivos y metas, el 45,4% de los funcionarios entrevistados han expresado que no se realiza una planificación de este modo.

Constituye una dificultad adicional la inexistencia de planificación y determinación de planes a seguir, ya que no solamente no se podrá evaluar si la gestión ha cumplido los objetivos que se propuso al cabo de un período, sino que, los funcionarios y agentes no tienen claro en función de qué planes están trabajando.

Esto impide la autorregulación por parte de los funcionarios, la autogestión para definir acciones de mejoramiento y, en definitiva, el autocontrol, como la capacidad de cada servidor público de evaluar su trabajo.

Gráficamente:

Gráfico IV - Existencia de planificación en municipios de primera categoría de la provincia de Misiones



Fuente: Elaboración propia en base a respuestas de entrevistas

Evaluación mediante indicadores de desempeño

En cuanto a la existencia de indicadores para evaluar la gestión, el 72,7% de los entrevistados ha expresado que no se registra esta forma de evaluación sobre el desempeño de la gestión de la municipalidad.

Se observa que la evaluación del desempeño en forma interna es muy débil en los municipios. Si bien existen indicadores en una porción de los municipios entrevistados, esta es muy pequeña.

No se registra una evaluación de la organización por la propia organización, ya que no se determinan las fallas ocurridas, los logros, los factores que han implicado mayores riesgos para la consecución de los objetivos, y se constituye en una limitante para el crecimiento organizacional.

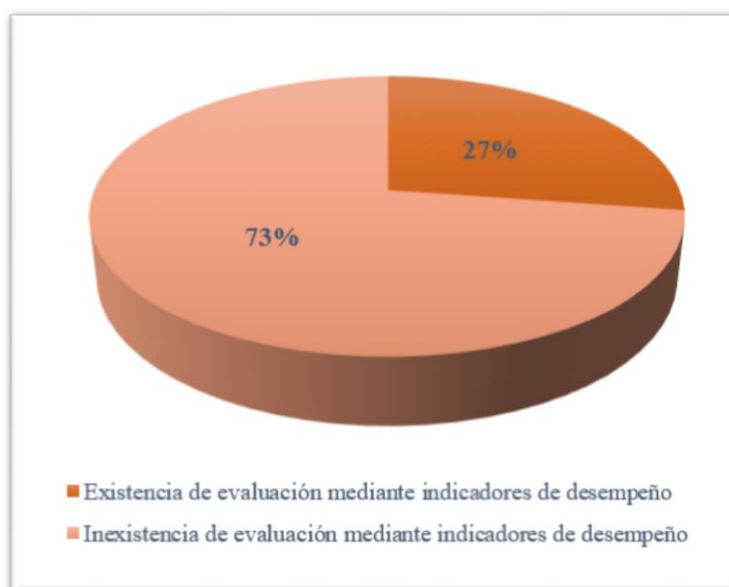
En las cartas orgánicas analizadas en el capítulo 3, se ha registrado que 6 municipios tienen la obligación de incluir metas en el presupuesto y realizar un

control de concomitancia con lo efectivamente ejecutado, expresándolo mediante indicadores, en oportunidad de la presentación de la Cuenta General del Ejercicio.

Con esto se visualiza que, la normativa en 6 municipios de primera categoría, tiene una visión contemporánea, respecto de lo que ocurre en la práctica, relativo al control interno en municipalidades.

Gráficamente:

Gráfico V - Existencia de evaluación mediante indicadores en municipios de primera categoría de la provincia de Misiones



Fuente: Elaboración propia en base a respuestas de entrevistas

En función de las entrevistas se puede determinar qué porcentaje de municipios realiza una planificación con definición de objetivos y metas, y qué porcentaje de municipios cuentan con una evaluación de desempeño mediante indicadores, según la tabla X.

Tabla IX - Existencia de planificación y evaluación según entrevistas sobre el control interno en municipios de primera categoría de la provincia de Misiones

| Existencia de | Municipios entrevistados |
|---|--------------------------|
| Planificación con definición de objetivos y metas | 54,6% |
| Evaluación mediante indicadores de desempeño | 27,3% |

Fuente: Elaboración propia en base a respuestas de entrevistas

Análisis de los aspectos clave para la elaboración de la propuesta

Para la elaboración de la propuesta se requiere analizar los aspectos relevantes que se registraron en experiencias que ya se han desarrollado y que puedan resultar útiles a los fines del desarrollo de un modelo de control interno que resulte aplicable a municipios de primera categoría de la provincia de Misiones; y las consideraciones a tener en cuenta respecto a la determinación del estado de control interno en las comunas extraídas mediante las entrevistas realizadas.

Aspectos relevantes de experiencias desarrolladas

Al efectuar un análisis de los aspectos más relevantes de las experiencias que ya se han desarrollado en otros municipios, u otro tipo de organismos, en relación al control interno, se pretende detectar los rasgos destacados de las normativas y experiencias de implementación de propuestas para determinar qué áreas o aspectos se pueden considerar para el modelo de control interno a formular.

Respecto a la planificación

- Normas de la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador: Establece que se debe implantar y poner en funcionamiento un sistema de planificación – indicadores de gestión para evaluar cumplimiento de fines, objetivos y eficiencia de la gestión institucional.

- Normas Generales de Control Interno de la Contraloría General de la República de Venezuela: Las funciones y responsabilidades del órgano de control interno deben definirse formalmente.
- Guía de control interno municipal del Estado de Veracruz, México: Designación de un “contralor interno”, jefe del órgano de control interno autónomo – definición de los objetivos y la tolerancia al riesgo aceptable.

Respecto a la ejecución

- Normas de la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador: Delegación de funciones y tareas, que conlleve la responsabilidad y en forma conjunta, la asignación de autoridad para emprender las acciones.
- Marco conceptual de Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú: Pilares que favorecen la efectividad del control interno; autocontrol, autorregulación y autogestión.
- Estudio del control interno en la Provincia de Río Negro: Demuestra la ineficacia de un sistema de control interno que regula mediante normas cada uno de los detalles de la administración. La instauración de un sistema de control interno integrado e integral con los elementos del Informe COSO se encuentran en la normativa, pero no en la gestión diaria.

Respecto a la evaluación

- Normas de la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador: Confección de un mapa de riesgo con factores internos y externos, determinación de probabilidad e impacto y plan de mitigación de riesgos.
- Marco conceptual de Control Interno de la Contraloría General de la República del Perú: Definición de grados de madurez del sistema de control interno (inexistente, inicial, intermedio, avanzado, óptimo, de mejora continua).
- Guía de control interno municipal del Estado de Veracruz, México: Dictado de un manual para la evaluación del control interno, que establece formas de evaluar cada uno de los componentes del control interno, según Informe COSO. Comprende un cuestionario y se vuelcan los datos en una matriz de evaluación.

- Experiencia en Municipalidad Distrital de Jangas, Perú: Formulación de una directiva que implemente la autoevaluación periódica de las actividades, que permita planes de mejora.
- Modelo de administración transparente aplicable a municipios: El control interno valida la información obtenida desde el presupuesto y genera información de gestión.

Consideraciones a partir de la realidad

En primer término, se ha entrevistado acerca del conocimiento del marco teórico a partir del cual se elabora la propuesta. El gran porcentaje de desconocimiento del Informe COSO implica que, la implementación de la propuesta del modelo de control interno requiere una capacitación de los funcionarios, para concientizar acerca de que una parte significativa de las falencias que puedan existir en la gestión, se originan en la inexistencia o irregular implementación del control interno; y cómo podría instaurarse este sistema en la estructura organizativa de la dependencia.

Respecto de la existencia de un control basado en el cumplimiento de normas y procedimientos, o tradicional; se debe resaltar que este tipo de sistemas funcionan eficazmente cuando las condiciones del entorno son estables y las tareas son repetitivas y previsibles.

No obstante, en las gestiones de la actualidad, cuando las demandas sociales son cambiantes y ya no basta con asegurar el cumplimiento de las garantías legales y procedimentales; se hace necesaria la implementación de un control interno que asegure, en la medida de lo posible, el mejor cumplimiento de la prestación de servicios y que actúe como evaluador preventivo.

Esta determinación hace doblemente necesario la implementación de un modelo de control interno que se enfoque en el cumplimiento de los objetivos, de las operaciones y en la concomitancia de lo realizado con los fines que persigue el organismo. De modo tal, que las administraciones municipales puedan responder a las demandas sociales eficazmente.

En cuanto a la planificación, existe un gran porcentaje de funcionarios entrevistados que han expresado la total inexistencia de planificación en las municipalidades.

Se debe tener en consideración, que es condición necesaria para un “buen gobierno” la definición clara de la misión y los objetivos, de manera tal que se apliquen los recursos para obtener los resultados esperados.

Esta visión de futuro se requiere para determinar políticas explícitas y una formulación de estrategias adecuada.

En última instancia, la determinación específica de indicadores objetivos que midan el desempeño de la gestión, se hace necesaria para la autoevaluación por parte de la organización y la mejora en el cumplimiento de objetivos en períodos posteriores.

Propuesta de modelo de control interno

En base al estudio realizado en los capítulos 1 y 2, al relevamiento normativo del capítulo 3 y al relevamiento del enfoque de control interno implementado en la actualidad por las municipalidades de primera categoría en la provincia de Misiones, se propone un modelo de control interno con enfoque en resultados, que tenga en cuenta la fijación de objetivos y metas y su cumplimiento.

El modelo se estipula en función de las tres etapas que componen cada uno de los actos administrativos que lleva a cabo una dependencia pública: la planificación, la ejecución y la evaluación.

El control interno debe integrarse a los procesos administrativos, con lo cual se conforma en una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión y a los procesos básicos de ésta.

Se trata de un modelo cuya base se encuentra en el Informe COSO de la Treadway Commission National on Fraudulent Financial Reporting simplificado, adecuado a la generalidad de la situación de los municipios de primera categoría de la provincia de Misiones.

El modelo se basa en primer lugar en la designación de un Responsable de Coordinación de Control Interno, distinto de la persona que ostenta el cargo de Contador Municipal, de modo tal que no exista una concentración de atribuciones en este funcionario. Y luego, en funciones a cumplir durante cada etapa de los actos administrativos.

El momento a realizar la planificación del modelo de control interno puede coincidir con el momento de formulación del presupuesto municipal por el Departamento Ejecutivo, para elevarlo posteriormente al Concejo Deliberante. La ejecución se ajusta al período financiero, consistente entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año. Y la evaluación puede formularse al momento de plantear la Cuenta General del Ejercicio.

Tabla X - Modelo de control interno propuesto: Planificación

| Planificación | Puesta en marcha |
|---|--|
| A. Ambiente de control | a. Ambiente de control |
| <p>1. Definición de la misión, los objetivos y metas que persigue la municipalidad con una periodicidad anual mediante la elaboración de un Plan de Desarrollo Municipal o Programa Estratégico.</p> <p>2. Definición de indicadores de desempeño para evaluar el cumplimiento de los objetivos y metas en términos de cumplimiento presupuestario, de eficacia, economicidad y eficiencia.</p> <p>3. Dictado de un Código de Procedimientos Interno que establezca el organigrama de la municipalidad, el grado de responsabilidad de cada agente, las funciones asignadas a cada uno y las líneas de reporte.</p> <p>4. Asignación de responsabilidades a los titulares de áreas para el cumplimiento de objetivos.</p> | <p>1. Reunión del Intendente con el Concejo Deliberante para la definición de objetivos y metas del año siguiente en oportunidad de la discusión del presupuesto para elaborar un Plan de Desarrollo Municipal o Programa Estratégico anual.</p> <p>2. Especificar en el presupuesto general, los indicadores que puedan medir el efectivo cumplimiento de objetivos y metas, en términos presupuestarios, eficiencia, eficacia y economicidad.</p> <p>3. Sanción de un Código de Procedimientos por el Concejo Deliberante a propuesta del Poder Ejecutivo, formulado mediante intervención de cada Dirección.</p> <p>4. Definición de las responsabilidades a los titulares de cada Dirección,</p> |

| | |
|--|--|
| | mediante el Código de Procedimientos Interno. |
| B. Evaluación de riesgos | b. Evaluación de riesgos |
| <p>1. Realizar una evaluación de riesgos existentes dentro del municipio para la consecución de los objetivos y metas.</p> <p>2. Determinar un procedimiento a seguir ante los riesgos detectados.</p> <p>3. Establecimiento de mecanismos de autoevaluación de riesgos, su mitigación y actividades de control para éstos por parte de los jefes de áreas coordinados por el Responsable de Coordinación del Control Interno.</p> | <p>1. Confección de un mapa de riesgos internos y externos en consistencia con los objetivos y metas definidos en el presupuesto.</p> <p>2. El Responsable Coordinador, en forma conjunta con los jefes de áreas, debe determinar procedimientos a seguir ante los riesgos detectados.</p> <p>3. En el Código de Procedimientos Interno que se propone al Concejo Deliberante determinar los pasos a seguir para evaluar los riesgos e implementar actividades de control.</p> |
| C. Actividades de control | c. Actividades de control |
| <p>1. Definición de un Responsable de Coordinación del Control Interno dentro del área de la Contaduría Municipal, distinto de la persona del Contador Municipal.</p> <p>2. Definición de ciertas actividades de control interno a llevar a cabo durante el período de ejecución por cada jefe de área y en forma coordinada por el Responsable de Coordinación del Control Interno.</p> | <p>1. Incorporar en el organigrama del Código de Procedimientos la función de Responsable de Coordinación del Control Interno, dependiente de la Contaduría Municipal y nombrarlo mediante los mecanismos habituales.</p> <p>2. Elaboración de una guía de actividades de control</p> |

| | |
|--|--|
| | interno para cada jefe de área por parte del Responsable de Coordinación. |
| D. Información y comunicación | d. Información y comunicación |
| 1. Definición de líneas de comunicación de la misión, los objetivos y las metas a todos los funcionarios y agentes de la dependencia. | 1. Incorporar en el Código de Procedimientos la forma de comunicar la misión, los objetivos y las metas a los dependientes de la comuna. |
| E. Supervisión y monitoreo | e. Supervisión y monitoreo |
| 1. Definición de una periodicidad para realizar una evaluación del sistema de control interno, para determinar la eficacia de su funcionamiento. | 1. Definir en el Código de Procedimientos el momento de la evaluación del sistema de control. |

Fuente: Elaboración propia en base a modelo de control interno propuesto e Informe COSO

La planificación cobra importancia en una gestión por objetivos, implica la proposición de una misión concreta, definición de objetivos y metas y precisión acerca de cómo se van a lograr. Es un instrumento que genera coherencia a los actos de gobierno. Va más allá de la planificación presupuestal.

Genera una guía, orienta, determina el rumbo que se propone seguir en la dependencia pública. Esto permite que la misma organización, en el proceso de ejecución, seleccione las mejores opciones para alcanzar una realización sostenible en el tiempo.

Por otra parte, la misión institucional, los objetivos y las metas requieren una adecuada comunicación hacia los funcionarios y agentes del municipio, de modo tal que quien contribuya a la gestión tenga claridad acerca de los planes de gobierno y la forma de llevarlos a cabo. Esta comunicación estimula la eficiencia y permite una administración que se desarrolla en forma consensuada.

Tabla XI - Modelo de control interno propuesto: Ejecución

| Ejecución | Puesta en marcha |
|--|--|
| A. Ambiente de control | a. Ambiente de control |
| <p>1. Implementación del Código de Procedimientos Interno.</p> <p>2. Aseguramiento por parte del coordinador del control interno acerca de que los agentes conozcan su función, su nivel de responsabilidad y su contribución al cumplimiento de objetivos de la municipalidad.</p> | <p>1. El Responsable de Coordinación del Control Interno debe determinar los pasos a seguir para implementar el Código de Procedimientos.</p> <p>2. Control por el Responsable acerca del conocimiento de cada agente de su función y responsabilidad.</p> |
| B. Evaluación de riesgos | b. Evaluación de riesgos |
| <p>1. Evaluar en forma periódica (menor que la anual) si existen nuevos riesgos que amenacen la consecución de objetivos.</p> <p>2. Establecer medidas de mitigación de riesgos hasta niveles aceptables definidos por el Jefe de Departamento Municipal o Responsable de Coordinación de Control Interno.</p> | <p>1. Revisar el mapa de riesgos determinado en la planificación para determinar nuevos riesgos.</p> <p>2. Implementar las medidas de mitigación de riesgos definidas en el Código de Procedimientos.</p> |
| C. Actividades de control | c. Actividades de control |
| <p>1. Implementación de las actividades de control definidas en la planificación por cada jefe de área en forma coordinada por el Responsable de Coordinación de Control Interno.</p> <p>2. Análisis de las actividades de control llevadas a cabo por cada área por parte del Responsable de Coordinación de Control Interno.</p> | <p>1. Realizar las actividades de control definidas en el Código por cada jefe de área y coordinar las mismas con el Responsable de Coordinación.</p> <p>2. Analizar la razonabilidad y eficacia de cada actividad de control interno desarrollada por</p> |

| | |
|--|---|
| | parte del Responsable de Coordinación. |
| D. Información y comunicación | d. Información y comunicación |
| <p>1. Comunicación del análisis llevado a cabo por el Responsable de Coordinación de Control Interno sobre las actividades de control a cada jefe de área, con recomendaciones, si corresponden.</p> <p>2. Identificación de sistemas de información relevantes de la municipalidad y análisis de su confiabilidad por parte del Responsable de Coordinación de Control Interno.</p> | <p>1. Informar acerca del análisis de razonabilidad y eficacia de cada actividad de control a los jefes de áreas, con las recomendaciones determinadas por el Responsable, en forma trimestral.</p> <p>2. El Responsable de Coordinación debe analizar cada sistema de información y realizar propuestas de mejora, si corresponde.</p> |
| E. Supervisión y monitoreo | e. Supervisión y monitoreo |
| <p>1. Comunicación periódica (menor que la anual) de las actividades de control interno y sus resultados al Intendente Municipal por el Responsable de Coordinación del Control Interno.</p> | <p>1. Informar en forma trimestral al Intendente mediante detalle escrito sobre la eficacia de las actividades de control interno y sus resultados.</p> |

Fuente: Elaboración propia en base a modelo de control interno propuesto e Informe

COSO

Tabla XII - Modelo de control interno propuesto: Evaluación

| Evaluación | Puesta en marcha |
|--|---|
| A. Ambiente de control | a. Ambiente de control |
| <p>1. Comparación de lo planificado con la ejecución.</p> <p>2. Comparación de los indicadores de desempeño teóricos con los ejecutados y elaboración de un informe.</p> <p>3. Elaboración de un informe a reportar con los desvíos ocurridos respecto los objetivos y metas definidos en la planificación.</p> <p>4. Informe acerca del grado de comprensión de funcionarios y agentes acerca de la función y responsabilidad asignada.</p> | <p>1. Al momento de confeccionar la Cuenta General del Ejercicio, determinar el cumplimiento de objetivos mediante los indicadores de desempeño fijados en la planificación.</p> <p>2. Especificar en el informe los resultados arrojados por cada indicador.</p> <p>3. Los indicadores que arrojen resultados negativos se comunican mediante informe aparte, con propuestas de mejora.</p> <p>4. El Responsable de Coordinación debe elaborar una conclusión sobre la apropiación de las responsabilidades asignadas por el Código de Procedimientos a cada agente.</p> |
| B. Evaluación de riesgos | b. Evaluación de riesgos |
| <p>1. Elaboración de un informe acerca de los riesgos detectados a lo largo del período (anual), el análisis llevado a cabo y las actividades tendientes a su mitigación.</p> | <p>1. Analizar el mapa de riesgos definido en la planificación, conjuntamente con los riesgos detectados a lo largo del período, y las actividades que se emprendieron para contrarrestarlos y confeccionar</p> |

| | |
|---|---|
| | un informe por parte del Responsable de Coordinación. |
| C. Actividades de control | c. Actividades de control |
| 1. Elaboración de un reporte del Responsable de Coordinación de Control Interno acerca de las actividades de control interno llevadas a cabo durante el período (anual) y el aporte a las mismas por los jefes de áreas, destinado al Intendente Municipal. | 1. El Responsable de Coordinación debe informar mediante reporte detallado al Intendente sobre cada actividad de control interno y la contribución de cada jefe de área. |
| D. Información y comunicación | d. Información y comunicación |
| 1. Publicación en forma conjunta con la Cuenta General del Ejercicio, antes del 31 de marzo de cada año al Honorable Concejo Deliberante, de los reportes indicados en los incisos de "Evaluación" A.2, A.3, A.4, B.1 y C.1. | 1. Presentación al Concejo Deliberante, los informes confeccionados para la determinación del cumplimiento de objetivos y metas, los resultados de indicadores de desempeño, la apropiación de las responsabilidades asignadas a los funcionarios y agentes por el Código de Procedimientos, los riesgos detectados y las actividades de mitigación y de control llevadas a cabo. |
| E. Supervisión y monitoreo | e. Supervisión y monitoreo |
| 1. Análisis por parte del Responsable de Coordinación de Control Interno acerca de la experiencia de control interno del período, profundizando en las debilidades presentadas. | 1. El Responsable debe determinar, al finalizar el período de ejecución, en qué contribuyó el control interno llevado a cabo y qué |

| | |
|---|--|
| <p>2. Propuesta de mejoras para el control interno para el período siguiente por parte del Responsable de Coordinación, en forma conjunta con los jefes de áreas.</p> | <p>debilidades se presentaron en la implementación.</p> <p>2. Proponer la implementación de mejoras para las actividades de control en el período siguiente para cada área, profundizando en las que se presentaron mayores debilidades.</p> |
|---|--|

Fuente: Elaboración propia en base a modelo de control interno propuesto e Informe COSO

La evaluación es un proceso permanente que debe ser parte del estilo de la gestión.

Esto requiere un esfuerzo adicional por parte del Responsable de Coordinación del Control Interno, que debe reportar las deficiencias ocurridas al Intendente Municipal, en tanto autoridad superior interesada en un sistema adecuado de control interno, que reduzca los riesgos o los mitigue, y le proporcione una seguridad razonable de que las actividades se desarrollan de la forma esperada y de que los objetivos se encuentran en proceso de cumplimiento.

No cabe duda de que las organizaciones que no evalúan su labor tienen menores rendimientos que las que lo hacen. No se debe administrar el pasado, pero debe servir como experiencia y antecedente para determinar el mejor camino a seguir en el futuro. La gestión se debe nutrir de las experiencias que ha tenido.

En forma gráfica, el modelo se puede plasmar de la siguiente forma:

Ilustración XV - Modelo de control interno propuesto para municipios de primera categoría de la provincia de Misiones



Fuente: Elaboración propia en base a modelo de control interno propuesto

Plantilla para la evaluación del modelo de control interno

Cuando el modelo de control interno planteado se incorpora en la gestión de municipios de primera categoría de la provincia de Misiones, se va a requerir evaluar el avance en la implementación.

De modo que se plantea el formulario de la Tabla XIV para que el Responsable de Coordinación de Control Interno pueda determinar el estado en que se encuentra la puesta en marcha del modelo de control interno integral en la gestión del municipio.

La puesta en marcha de la propuesta es un proceso gradual y dinámico, con lo que la evaluación del estado del proceso contribuirá a la incorporación de estrategias que se ajusten a la estructura interna de la municipalidad y al ámbito organizacional del momento.

Tabla XIII - Tabla de evaluación de implementación del modelo de control interno propuesto

| Encerrar en un círculo, resaltar o subrayar la valoración correcta de cada pregunta: | | |
|--|---|----------------------|
| Tema | Pregunta | Valoración |
| 1. Aspecto de gestión: Ambiente de control | 1.1 Grado en que el municipio demuestra compromiso con la integridad y valores éticos | 1.1 Alta/media/ baja |
| | 1.2 Grado en que la Intendencia u otro responsable ejerce la responsabilidad de supervisión general | 1.2 Alta/media/ baja |
| | 1.3 Grado en que la Intendencia u otro responsable establece estructuras, líneas de reporte, niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para conseguir los objetivos de la institución | 1.3 Alta/media/ baja |
| | 1.4 Grado en que se definen las responsabilidades de las personas que ejercen el control interno para conseguir los objetivos de la institución | 1.4 Alta/media/ baja |

| | | |
|--|---|---|
| | <p>1.5 Existencia de Código de Procedimientos Internos o similar</p> <p>1.6 Existencia de Código de Ética o similar</p> | <p>1.5 Sí/No</p> <p>1.6 Sí/No</p> |
| <p>2. Aspecto de gestión: Evaluación de riesgos</p> | <p>2.1 Grado en que la organización define los objetivos</p> <p>2.2 Grado en que se identifican los riesgos para la consecución de objetivos</p> <p>2.3 Grado en que se analizan los riesgos en todos los niveles del municipio</p> <p>2.4 Grado en que se evalúa la posibilidad de fraude</p> <p>2.5 Grado en que se estipulan acciones a seguir para mitigar los riesgos o corregir los desvíos</p> <p>2.6 Grado en que se analizan y evalúan los cambios que podrían afectar el sistema de control interno</p> | <p>2.1 Alta/media/ baja</p> <p>2.2 Alta/media/ baja</p> <p>2.3 Alta/media/ baja</p> <p>2.4 Alta/media/ baja</p> <p>2.5 Alta/media/baja</p> <p>2.6 Alta/media/baja</p> |
| <p>3. Aspecto de gestión: Actividades de control interno</p> | <p>3.1 Existencia de indicadores para medir el cumplimiento de objetivos de la planificación (si hubiere)</p> <p>3.2 Grado en que el municipio define y desarrolla actividades de control interno que contribuyen a la mitigación de riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de objetivos</p> <p>3.3 Grado en que el municipio define y desarrolla actividades de control interno sobre la tecnología disponible</p> <p>3.4 Grado en que el municipio despliega actividades de control interno a través de políticas que establecen líneas generales de control interno y procedimientos</p> | <p>3.1 Sí/No</p> <p>3.1 Alta/media/baja</p> <p>3.2 Alta/media/baja</p> <p>3.3 Alta/media/baja</p> <p>3.4 Alta/media/baja</p> |

| | | |
|--|---|---|
| | 3.5 Área encargada de coordinar las actividades de control interno (si hubiere) | 3.5..... (Completar) |
| 4. Aspecto de gestión: Información y comunicación | 4.1 Grado en que el municipio obtiene y/o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno 4.2 Grado en que el municipio comunica los objetivos y responsabilidades | 4.1 Alta/media/baja 4.2 Alta/media/baja |
| 5. Aspecto de gestión: Supervisión y monitoreo | 5.1 Grado en que el municipio selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento 5.2 Grado en que el municipio evalúa y comunica las deficiencias de control interno en forma oportuna al Intendente u otro responsable para aplicar medidas correctivas | 5.1 Alta/media/baja 5.2 Alta/media/baja |
| 6. Responsabilidad de la autoridad superior | 6.1 Grado de interés que el Poder Ejecutivo Municipal demuestra en la eficacia de un adecuado sistema de control interno | 6.1 Alta/media/baja |
| 7. Contador o Contaduría Municipal | 7.1 Grado de importancia que el Contador o la Contaduría Municipal asigna al control interno 7.2 Grado de capacitación o idoneidad de los miembros de la Contaduría Municipal en relación al control interno para garantizar la independencia 7.3 Grado en que el Contador o la Contaduría Municipal lleva a cabo un sistema de control interno | 7.1 Alta/media/baja 7.2 Alta/media/baja 7.3 Alta/media/baja |
| 8. Órganos que cumplen | 8.1 Tribunal de Cuentas Municipal | 8.1 Existe/No existe |

| | | |
|---|---|------------------------------|
| funciones de control interno | 8.2 Auditoría General Municipal | 8.2 Existe/No existe |
| 9. Enfoque del sistema de control | 9.1 Control de legalidad o tradicional | 9.1 Sí |
| | 9.2 Control enfocado en resultados y su consecución con eficacia y eficiencia | 9.2 Sí (Seleccionar uno) |
| 10. Control interno como área independiente | 10.1 El control interno es inherente a todas las funciones que cumplen agentes y funcionarios | 10.1 Sí |
| | 10.2 El control interno es un área delimitada e independiente | 10.2 Sí (Seleccionar uno) |
| 11. Planificación, ejecución y control | 11.1 Se incluyen metas a cumplir en el presupuesto o alguna otra documentación que se publica | 11.1 Sí/No |
| | 11.2 Se realizan planificaciones a nivel estratégico | 11.2 Sí/No |
| | 11.3 Se realizan planificaciones a nivel operativo | 11.3 Sí/No |
| | 11.4 Se realiza un control de lo ejecutado con lo planificado | 11.4 Sí/No |
| | 11.5 Se publican estos resultados | 11.5 Sí/No |
| | 11.6 Se realizan planes de mejoramiento en función de estos resultados | 11.6 Sí/No |

Fuente: Elaboración propia en base a Informe COSO y modelo de control interno propuesto

Mediante esta tabla de evaluación, el Responsable de Coordinación podrá detectar en qué estado se encuentra cada componente del control propuesto por el Informe COSO en los diversos aspectos y principios que los conforman, cómo se lleva a cabo el control interno durante la planificación, la ejecución y la evaluación, qué compromiso asumen los responsables o autoridades respecto de este instrumento de gestión, cual es el enfoque que tiene el control interno en la práctica, si existen otros órganos que cumplen funciones complementarias de control interno, entre otras.

Por otro lado, es una tabla flexible en la cual se puede incorporar cuestiones que el Responsable de Coordinación del Control Interno considere relevantes para su evaluación.

Implementación del modelo de control interno

En primer lugar, para implementar el modelo de control interno se requiere la voluntad del Intendente Municipal, en tanto autoridad superior de la Municipalidad.

En segundo lugar, se va a requerir una capacitación de los integrantes de los departamentos de Contaduría Municipal y de todos los agentes y funcionarios municipales acerca de la importancia del control interno para una gestión basada en resultados, medible en términos de eficacia, eficiencia y economicidad.

La capacitación puede llevarse a cabo de diferentes formas, mediante colaboración externa.

Por un lado, la formación en control interno puede llevarse a cabo a través de la dependencia que se ocupa de la capacitación del Tribunal de Cuentas de la provincia de Misiones, órgano de control externo de municipalidades.

Ya que este organismo, además de contar con la atribución de considerar las acciones de funcionarios que puedan dañar el erario público, realizan formaciones para un buen gobierno en los municipios, y es altamente probable que se interese por la constitución de un adecuado control interno, que reducirá la cantidad de observaciones que pueda realizar.

Por otro lado, pueden celebrarse convenios de capacitación o colaboración en la implementación, con la universidad o institutos técnicos.

La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Misiones, cuenta con la Secretaría de Extensión que efectúa este tipo de vinculaciones con los docentes, específicamente con los especializados en esta materia.

Y se registra, además, un proyecto de investigación en control interno llevado a cabo dentro de esta unidad académica, a cuyos investigadores y docentes se les puede solicitar colaboración para la puesta en marcha de la propuesta.

En este mismo sentido, también se puede solicitar la colaboración del Instituto Misionero de Estudios Superiores de Gestión Pública y Desarrollo Humano (IMES) y su cuerpo docente, ya que, se trata de una institución provincial, y que se dedica, entre otras cosas, al dictado de la Tecnicatura Superior en Gestión Administrativa y Políticas Públicas.

También los municipios que quieran adoptar el modelo sin colaboración externa, pueden hacerlo, dado que en los capítulos 1 y 2 del presente trabajo se registran experiencias y gran cantidad de bibliografía que puede aplicarse.

Además, existen agrupaciones de municipios que podrían colaborar entre sí para la implementación de la propuesta en forma coordinada.

O el gobierno provincial podría, mediante la formulación de políticas públicas en este sentido, coadyuvar a la puesta en práctica de un modelo que generaría una mejor gestión y administración de los recursos municipales.

Y, en tercer lugar, en cuanto a la gestión interna, se requiere la plena colaboración de todo el departamento de Contaduría Municipal y específicamente del Contador Municipal, en tanto autoridad, para el desarrollo de un control interno integral, que aproveche todas las ventajas de esta herramienta, que contribuye al logro de los objetivos y metas y la misión institucional.

Asimismo, para garantizar una cierta independencia del control interno, se requiere que los miembros del departamento de Contaduría Municipal, tengan una cierta idoneidad para la función que cumplen dentro del ámbito organizacional de la comuna.

Análisis de las Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas de la propuesta

Se esboza el análisis de las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas (FODA) del modelo de control interno integral propuesto para municipalidades de primera categoría de la provincia de Misiones.

Este instrumento genera un análisis que evalúa la situación actual, en relación con el modelo propuesto, para determinar qué fortalezas y oportunidades pueden

aprovecharse, y qué debilidades internas y amenazas del entorno deben tenerse en cuenta en su implementación.

Tabla XIV - Análisis FODA del modelo de control interno propuesto

| | |
|---|---|
| <p>FORTALEZAS</p> <p>Se verifican las siguientes fortalezas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La base teórica que sustenta el modelo - El modelo tiene en cuenta la estructura de municipios de primera categoría de la provincia de Misiones - El sistema de evaluación para verificar el avance en la implementación refuerza el modelo - Una vez implementado, se pueden visualizar las ventajas en el corto plazo - La existencia de experiencias de implementación exitosa en otros municipios latinoamericanos | <p>DEBILIDADES</p> <p>Se observan las debilidades que se detallan a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Requerimiento de la voluntad política del Intendente Municipal - Requerimiento de la voluntad de gestión del Contador Municipal - Se requiere una capacitación a todos los agentes y funcionarios de la municipalidad sobre la importancia del control interno - Se requiere una capacitación específica a los integrantes del departamento de Contaduría Municipal - Se trata de un proceso gradual y no inmediato |
| <p>OPORTUNIDADES</p> <p>Dentro de las oportunidades que se verifican se encuentran:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Existe una tendencia hacia los controles de eficiencia, economicidad y eficacia de políticas públicas - El Intendente Municipal puede interesarse en el modelo, ya | <p>AMENAZAS</p> <p>Se registran las siguientes amenazas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Personal que no va a estar interesado en la implementación de la propuesta, ya que incrementa la cantidad de funciones a cumplir |

| | |
|--|---|
| <p>que le reportará importantes beneficios en la toma de decisiones de gestión y control</p> <ul style="list-style-type: none"> - El Contador Municipal puede aprovechar las ventajas del modelo en su función - El Tribunal de Cuentas de la provincia reducirá las observaciones que realiza en los controles trimestrales in situ | <ul style="list-style-type: none"> - Estructuras burocratizadas y piramidales en las municipalidades |
|--|---|

Fuente: Elaboración propia según el modelo propuesto

Determinadas las fortalezas y oportunidades, se puede observar que la implementación del modelo propuesto es viable en los municipios hacia los que está dirigido, ya que, se puede utilizar la planta de personal con la que cuenta la municipalidad, asignándole nuevas responsabilidades.

Por otra parte, la tendencia actual del control de eficiencia, eficacia y razonabilidad de políticas públicas hace que este modelo que implica un control interno basado en resultados y cumplimiento de objetivos y metas, se vuelva relevante y genere interés en los funcionarios.

El hecho de que las Cartas Orgánicas de seis municipios de la provincia prevean la rendición de informes que demuestren los resultados operativos, económicos y financieros de la gestión, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstas por el presupuesto y el comportamiento de costos e indicadores de eficiencia, constituye una oportunidad para el modelo, ya que se encuentra legislada la necesidad de planificar en primer término, y al finalizar el período de ejecución, de evaluar la gestión mediante indicadores objetivos de desempeño.

La base teórica que fundamenta la propuesta y la definición del proceso de desarrollo, consistente con las etapas del proceso administrativo, facilita la implementación del modelo.

En este sentido, la visualización de las ventajas del modelo en el corto plazo relativa al control de gestión por parte del Intendente y en la reducción de observaciones

por parte del órgano de control externo que puedan generarse, conforman oportunidades importantes en la implementación.

No obstante, también se deben tener en consideración las debilidades y amenazas.

La falta de voluntad política para la implementación del modelo, implica una debilidad que impediría la puesta en marcha de este sistema de control.

También se constituyen como debilidades la falta de conocimiento de los funcionarios públicos acerca de la importancia que reviste el control interno en la gestión, y de experiencia en la implementación. Esto podría subsanarse con mecanismos de capacitación previa acerca de un sistema de control aplicable basado en logro de resultados, o de otra forma, con la contratación de personal especializado que se encargue de la puesta en marcha del mismo.

Las estructuras burocratizadas y piramidales que se registran en las municipalidades, implican una amenaza para la implementación, ya que se requiere un compromiso y responsabilidad por parte de cada agente por las funciones que tiene asignada.

CONCLUSIONES

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

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. 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.

Por ello, este trabajo se ha propuesto como objetivo general, la formulación de un modelo de sistema de control interno que pueda resultar aplicable a este tipo de municipios, teniendo en consideración su estructura interna, y permita una mejora en la aplicación de recursos públicos.

En aras del logro de este objetivo, se ha realizado un estudio de normativa y experiencias de aplicación del control interno en dependencias de niveles nacionales, provinciales y municipales, como marco referencial.

Se desarrollaron además los aspectos teóricos del control interno, delimitando el marco de la materia, y la posición relevante que tiene en la gestión de un organismo público.

El trabajo de campo se ha instrumentado de dos formas. En primer lugar, se realiza un estudio pormenorizado de la Ley XV – N° 5 Orgánica de Municipalidades y de todas las Cartas Orgánicas de municipios de la provincia de Misiones, para determinar qué alcance tiene la normativa aplicable en términos de control interno.

Y, en segundo lugar, se realizaron entrevistas a funcionarios municipales, que se desempeñan en los departamentos de Contaduría, para determinar si conocen el marco teórico del control interno, si lo instrumentan dentro del municipio, qué enfoque tiene este tipo de control en la gestión diaria, tradicional o enfocado en resultados; y si se realizan evaluaciones de la gestión periódicamente mediante indicadores.

Este estudio de campo permitió determinar que, en los municipios de primera categoría de la provincia, se lleva a cabo un control tradicional, enfocado en cumplimiento de normas legales y procedimentales.

Luego de esta determinación, del estudio de experiencias anteriores y del marco conceptual, se define el modelo de control interno propuesto, basado en el Informe COSO, que determina el nombramiento de un Responsable de Coordinación, y la definición de acciones en cada momento de la formación del acto administrativo: la planificación, la ejecución y el control.

Por otra parte, para la implementación del modelo de control interno, se define un cuestionario de evaluación, que coadyuva y refuerza la propuesta.

Con la propuesta de control interno para municipios de primera categoría de la provincia de Misiones y su evaluación de implementación, teniendo en consideración de que se trata de un modelo que puede resultar aplicable a la estructura del tipo de organizaciones públicas hacia el que está dirigido, y que los principios y las bases teóricas que los sustentan garantizan que, de implementarlo, se pueda lograr un control interno que resulte una verdadera herramienta de gestión, se da por logrado el objetivo general del presente trabajo, que consistía en la formulación de una propuesta de sistema de control interno, que permita una

mejora en la aplicación de recursos públicos, fundada en el análisis de cómo se realiza el control interno en la actualidad.

En este sentido, se considera verificada la hipótesis planteada en cuanto la formulación de una propuesta adecuada de un sistema de control interno, aplicable a municipios de primera categoría de la provincia de Misiones, aportaría una mejora en la gestión.

Por otra parte, la propuesta de este modelo de control interno, busca cambiar el concepto en gestores públicos y técnicos de municipios de la provincia, de forma que reconozcan las ventajas del control interno, como una herramienta útil, oportuna y aplicable para la administración de la municipalidad, que genere dinámicas de autocontrol y autoevaluación de la gestión.

BIBLIOGRAFÍA

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.

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.

Constitución Nacional

Constitución de la Provincia de Misiones.

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 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).

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.

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 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.

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.

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.

Hernandez Sampieri R., Fernandez Collado C. y Baptista Lucio P. (2006) “*Metodología de la Investigación*”. 4^o 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%20%C3%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.

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.

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.

Moslaires, Jose Carlos (2014) “*El control contributivo para una administración más eficiente*”. En https://jdaiberoamericanas.files.wordpress.com/2014/03/carlos_moslaires.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.
- 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.
- 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.
- 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.

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.

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.

descarga por Internet, **a título de divulgación de la producción científica generada por la Universidad**, a partir de la fecha.-

Se deslindará a la Facultad de Ciencias Económicas y a la Universidad Nacional de Misiones de toda responsabilidad legal que surgiera por reclamos de terceros que invoquen la autoría de la obra de tesis cuya publicación se efectúe.

Además, se le informa que Ud. puede registrar su trabajo de investigación en el Registro de la Propiedad Intelectual, no siendo responsable la Universidad Nacional de Misiones y/o Facultad de Ciencias Económicas por la pérdida de los derechos de autor por falta de realización del trámite ante la autoridad pertinente.

Asimismo, notificamos que para obtener el título de “Patente de Invención” es necesario presentar la solicitud de patente dentro del año de publicación o divulgación. (art. 5 Ley 24.481).

Firma del Autor

Lugar

Fecha

ANEXOS

ANEXO I - Formulario de entrevista a funcionarios municipales

La siguiente entrevista es para el relevamiento del sistema de control interno existente en Municipios de primera categoría de la provincia de Misiones.

Municipalidad:.....

Funcionario que realiza la entrevista (indicar cargo):.....

1. ¿Conoce el Informe COSO acerca de control interno?.....
2. ¿Considera que el control interno que se desarrolla en la Municipalidad es predominantemente documental, legislativo, que tiende al cumplimiento de normas legales o está orientado mediante objetivos y metas y enfocado en resultados?.....
3. ¿Considera que se realiza un control de gestión en la Municipalidad?.....
4. ¿Se realiza una planificación mediante la fijación de objetivos y metas?.....
5. ¿Cuentan con indicadores para medir el desempeño de la gestión en términos de objetivos y metas?.....