

**RELEVAMIENTO DE EXPERIENCIAS EXITOSAS DE APLICACIÓN DE
CONTROL INTERNO EN EL ORDEN MUNICIPAL**

**VI° CONLAD IX° Enc. Interc. de Adm. de la Región Jesuítica Guaraní
Posadas, 9 y 10 de septiembre 2019**

**ÁREA I - ADMINISTRACIÓN/GESTIÓN DE LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS,
PRIVADAS E INTERMEDIAS
GESTIÓN DE LAS ORGANIZACIONES DEL ESTADO**

Apellido y nombre	Documento N°	Participa como	Categoría	e-mail
CZUBARSKI ANA MARÍA	14.946.254	AUTOR	Doc. universitario	anaczubarski@hotmail.com
PAPROCKI LETIZIA	24.573.671	AUTOR	Doc. universitario	letiziapaprocki@gmail.com
RAMIREZ ALEJANDRA MARIA LORENA	21.837.197	AUTOR	Doc. universitario	aml-ramirez@hotmail.com

Institución a la que pertenece: Facultad de Ciencias Económicas – UNaM

RESUMEN: Es significativo el monto de los fondos públicos que se utilizan para la satisfacción de las necesidades de la población desde los regímenes municipales. Solo la municipalidad de Posadas en el año 2018 poseía un presupuesto público que ascendía a \$1.800 millones de pesos.

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

Así, el control surge como una garantía para los ciudadanos constituyéndose en mecanismo que colabora con la transparencia y evita desvíos, favoreciendo tanto la concepción democrática donde el legislativo controla al ejecutivo, así como también la necesidad que tienen los responsables del ejecutivo de contar con un sistema informativo para verificar que los objetivos se cumplan.

El presente trabajo se propone relevar experiencias exitosas de aplicación de control interno en el orden municipal, analizando las formas en que se desarrollaron, y los inconvenientes y soluciones que se plantearon.

Este trabajo se encuadra en el trabajo de investigación “Análisis del control interno de los municipios de la Provincia de Misiones”.

PALABRAS CLAVE: control interno – municipios - eficiencia

INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

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

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

Por ello es de gran relevancia el análisis de experiencias exitosas de promoción o aplicación de control interno en diferentes municipios, de modo de lograr conocer cómo fueron desarrolladas esas experiencias, y los inconvenientes y soluciones que se plantearon.

Este análisis servirá de insumo para la elaboración de una propuesta de mejora del sistema de control interno aplicable a los municipios de la Provincia de Misiones.

MARCO TEÓRICO

La palabra CONTROL proviene del término latino-fiscal medieval contra rotulum y de ahí pasó al francés contre-rôle (contrôle), que significa, literalmente contra-libro, es decir, libro-registro, que permite contrastar la veracidad de los asientos realizados en otros. (1)

La doctrina otorga a la palabra los significados de inspección, fiscalización, intervención, etc., en síntesis, significados que justifican y ponen de manifiesto una de las actividades preponderantes a desarrollar, como es la de controlar las acciones de Gobierno. (2)

Cuando analizamos el control en el ámbito del sector público, independientemente de la forma en que se encuentre organizado el estado, vemos que el control siempre ha surgido como una necesidad ya sea de limitar el poder, o como una herramienta que brinda información acerca del uso de los recursos públicos. (3)

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

Petrei indica que el control público descansa en tres pilares: la necesidad de diseñar mecanismos que aseguren el menor desvío posible entre las preferencias de los votantes y la acción del estado; la concepción democrática donde el legislativo controla al ejecutivo; la necesidad que tienen los responsables del ejecutivo de contar con un sistema informativo para verificar que los objetivos se cumplan. (4)

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

Así, se pueden distinguir (5):

Tabla 1 – Clasificación del control

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

Fuente: López Hernández, A.M. y Ortiz Rodríguez, D. (2005): El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas, en La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera, Ed. Universidad de Barcelona. pp. 501- 518. <http://www.ugr.es/~dortiz/sicap/webs/documentos/Tema%209.pdf> consultado el 02/11/16. P. 2

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

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

El control interno es un conjunto de elementos, normas y procedimientos, destinados a lograr a través de una efectiva planificación, ejecución y control, el ejercicio eficiente de la gestión para el logro de los fines de la organización. (6). Se puede decir que los objetivos que debe cumplir el control interno son: (7)

1. Protección de los activos.
2. Obtener información confiable para la toma de decisiones.
3. Promover la economía, eficiencia y eficacia en la gestión.
4. Evitar que existan acciones o información que no esté de acuerdo a los fines de la organización.
5. Comprobar el cumplimiento de la normativa vigente para la organización o para la actividad que desarrolla (leyes, normas: locales, municipales, nacionales e internacionales).
6. Evitar el fraude.

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

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

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

- Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada, acorde con la misión que la institución debe cumplir;
- Preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades;

- Respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas de la dirección, y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma;
- Elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente en los informes oportunos.

Son objetivos del control interno en el ámbito municipal:

- propiciar el cumplimiento del marco legal y normativo aplicable;
- lograr eficacia, eficiencia y economía de las operaciones y calidad en los servicios que se brinden a la sociedad;
- evaluar la efectividad del gasto realizado en obras y servicios, así como el impacto que estas tienen en la comunidad;
- mantener un adecuado manejo de los recursos públicos y promover que su aplicación se realice con criterios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez;
- elaborar información financiera confiable y presentada con oportunidad para una correcta rendición de cuentas y transparencia de la información;
- dar cumplimiento a los objetivos y metas institucionales, previniendo desviaciones o fallas en la consecución de los mismos. (8)

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

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

Para que este control sea eficiente debe contener cinco elementos:

- 1) Ambiente de control: conformado por los factores que pueden afectar al procedimiento de control, tales como la actitud de la administración hacia los controles, los métodos de asignar autoridad y responsabilidad, método de control administrativo para supervisar y dar seguimiento a las diversas actividades, prácticas del personal, entre otros.
- 2) Evaluación de Riesgos: es la identificación, análisis y administración de causas que podrían ocasionar desviaciones relevantes en los procesos administrativos.
- 3) Actividades de Control: Es el establecimiento, adecuación y funcionamiento de las actividades de control interno necesarias para asegurar de manera razonable la generación de información financiera, presupuestal y de operación confiable, oportuna y suficiente, para cumplir con su marco jurídico de actuación, así como salvaguardar los recursos públicos a su cargo y garantizar la transparencia de su manejo.
- 4) Información y Comunicación: Obtener, identificar, clasificar y registrar la información, asegurándose de que sea confiable, oportuna, suficiente y pertinente.
- 5) Supervisión: los controles internos deben ser evaluados y supervisados de modo de verificar si operan efectivamente, o en caso contrario corregirlos. (9)

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

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

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

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



Fuente: Coopers y Lybrand (1997) Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO) Ediciones Díaz de Santos SA, Madrid, España. P. 23

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

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

El control interno puede ser diseñado para que cumplan diversas funciones, pudiendo ser: preventivo, anticipando los eventos no deseados antes de que sucedan; detectivo, identificando momentos cuando se presentan; correctivo, asegurando que se realizan acciones tomadas para corregir un entorno no deseado; y directivos, conformados por acciones positivas a favor de que sucedan acontecimientos que favorecen al control interno. (10)

METODOS

El presente trabajo es de carácter explicativo y teórico. Para la realización del mismo se relevó información tanto de fuentes primarias como secundarias, como así también de documentos públicos a los que se pudo acceder, realizando una profundización bibliográfica. Técnicamente la metodología empleada fue la inductiva, o sea se logró conclusiones como un conocimiento derivados de los hechos de la experiencia.

Para alcanzar el objetivo propuesto, a partir de la información detallada en el párrafo anterior se analizaron de las experiencias relevadas para conocer cómo fueron desarrolladas, los inconvenientes y soluciones que se plantearon, de modo de obtener insumos para la elaboración, en una etapa posterior, de una propuesta de control interno superadora aplicable a los municipios de la Provincia de Misiones.

RESULTADOS

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

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

También diversos autores se abocan en profundidad a la temática del control interno, tal el caso de Sánchez y López que, en su estudio de control interno en el Sector Público Federal de México, entre otros objetivos se plantea diagnosticar el estado que guardan los sistemas de

control interno (SCI) de 290 instituciones a diciembre de 2013, partiendo de la base del modelo COSO 2013.

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

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

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

Desagregada esta última información por Poder del Estado, se observa que las instituciones con estatus alto se ubican dentro del poder judicial, notándose una mejora sustancial a partir de diciembre de 2013; el poder legislativo recién en el 2015 ha pasado de un estatus bajo a uno medio; y tanto el poder ejecutivo como los Organismos de la Constitución autónomos ya desde el 2014 han logrado pasar de un estatus bajo a uno medio con mejoras constantes en este último.

Con lo cual se pudo observar de tal estudio que un buen SCI ayuda a la organización al logro eficiente de los objetivos; siendo importante el liderazgo de los altos mandos, pero también el involucramiento y el desarrollo de todo el personal. Como así también adoptar un enfoque basado en riesgos que permita conocer y atender las situaciones críticas en la organización, y aplicar las herramientas adecuadas para la gestión del SCI que permita fortalecerlo (11).

Por otra parte, la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador, ha emitido normas de control interno para el sector público, que constituyen guías generales para promover una adecuada administración de los recursos públicos y determinar el correcto funcionamiento administrativo de las entidades. Se encuentra instrumentado mediante procedimientos que buscan proporcionar una seguridad razonable, para que las entidades puedan lograr el cumplimiento de sus objetivos específicos. (12)

Expone los fundamentos del control interno, sus componentes, herramientas para evaluar cada uno de ellos, y normas gerenciales de control interno, definiendo particularidades para el área de administración financiera gubernamental (contabilidad gubernamental, presupuesto, tesorería, anticipos de fondos, etc.); para el área de recursos humanos (actuación y honestidad de los funcionarios, capacitación, rotación, asistencia y rendimiento, información actualizada del personal, etc.); para el sistema de información computarizada (operación y mantenimiento, acceso a los sistemas y modificación de la información, transacciones rechazadas, procesamiento y entrega de datos, segregación de funciones, seguridad general de los centros de procesamientos de datos); y para el área de información de proyectos y programas gestión de la ejecución (concesiones de obras públicas, aplicación de controles de calidad en obras y reportes, entre otros).

En la misma línea, en el año 2014 Contraloría General de la República de Perú (CGR), publica un marco conceptual de control interno, documento que aclara aspectos básicos y

relevantes del control interno, tales como: concepto, objetivos, normativa, roles, importancia, componentes y principios del sistema de control interno, entre otros.

El manual surge como una iniciativa de la CGR como consecuencia de un estudio realizado por ese organismo durante 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%, correspondiente a un percentil bajo. (13)

Así, el documento apuntó al fortalecimiento del control interno, para que los responsables de esta tarea, los gestores y colaboradores, lo consideren de forma integral, como parte de las actividades de los organismos y no como una actividad adicional, como una herramienta de gestión para prevenir riesgos y promover la eficiencia, eficacia, transparencia y economía. El control interno busca resguardar los recursos del estado y mitigar irregularidades o actos de corrupción. (14)

En el Estado de Veracruz, en México, el Órgano de Fiscalización Superior (ORFIS) ha elaborado una guía de control interno municipal y su evaluación, presentando al control interno como una de las principales herramientas a que coadyuvan a que la administración logre los objetivos y metas para alcanzar su misión institucional. (15)

Desde este mismo órgano se han desarrollado asimismo trabajos con las autoridades municipales impartiendo cursos de sistemas de control interno municipal, basado en jornadas destinadas a titulares de las unidades de control interno y a auxiliares administrativos de los 212 municipios y entidades paraestatales del estado, con la finalidad de orientarlos en materia de creación y aplicación de los sistemas de control interno, así como en la evaluación de su eficiencia.

Plantean principalmente que el control interno permite realizar evaluaciones y comparaciones de los resultados obtenidos con lo programado y presupuestado, permitiendo tomar medidas correctivas oportunas ante las desviaciones que pudieran detectarse.

Al igual que el Informe COSO – Committee on Sponsoring Organisations of the Treadway Commission's – proponen que para que el sistema de control interno sea eficiente debe contener cinco componentes o elementos: un ambiente de control; la evaluación de riesgos; las actividades de control; la información y comunicación; y la supervisión.

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

Tabla 2 – Cuadro de Propósitos del Control Interno en relación a las funciones de la Hacienda Pública

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

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

Fuente: Elaboración propia en base a Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz (2013) Guía N° 5 Guía d Control Interno Municipal y su Evaluación. <http://orfis.gob.mx/guias2013/guia5.pdf> consultado el 08/11/16. P. 13 a 15

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

Se establecen además algunos aspectos que se consideran relevantes para un adecuado sistema de control interno, como ser:

- es necesario que se identifiquen, en función de la normativa legal vigente, las obligaciones y atribuciones de cada servidor público responsable de las actividades;
- se sugiere una metodología para el estudio y la evaluación del control interno, a los fines de detectar debilidades y desviaciones para emitir las acciones correctivas necesarias, trabajando con matrices de cuestionarios y cédulas de ponderación.

Finalmente establece una metodología para el estudio y evaluación del control interno municipal que permite detectar debilidades y desviaciones para realizar las correcciones necesarias para alcanzar los objetivos del ayuntamiento. Se realizan cuestionarios ponderados por cada componente del control interno, y en las diferentes etapas o funciones de la Hacienda Pública, completando una serie de planillas que luego son volcadas a una matriz de evaluación concentradora de control interno, emitiendo luego, en función de ella, el contralor municipal un informe de evaluación del control interno.

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

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

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

El mencionado manual, luego de señalar en sus dos primeros títulos características generales del municipio y su organización, conceptualiza la organización del control interno, definiendo al mismo como las políticas, normas legales de procedimiento y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por el municipio, para que, como una actividad del proceso administrativo, asegure razonablemente que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y de los recursos que realicen de acuerdo las normas constitucionales y legales vigentes, dentro de las políticas trazadas por el alcalde y en atención a las metas y objetivos previstos. (16)

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

También puede ser citado el manual de control interno dictado por la alcaldía de Pacho, en el departamento de Cundinamarca, Colombia, elaborado por la oficina de control interno en el

año 2009, que plantea los objetivos del control interno, sus características, la misión, visión y control de la oficina de control interno, elementos y responsables, entre otros, especificando las tareas de control en: el control interno en el área de RRHH; el control contable; el control sobre el área de contratación, etc. (17); y el manual de control interno dictado por el Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Guanajuato, también en el año 2009, que desarrollando ampliamente el tema, presenta como objetivo del documento, el de sensibilizar a los funcionarios que manejan recursos públicos, sobre la importancia del control interno en el ejercicio de sus facultades. (18)

Del relevamiento efectuado en municipios argentinos, la Ciudad de Corrientes, en su Carta Orgánica Municipal establece un triple mecanismo de control de la hacienda pública local, siendo uno de ellos el control interno que estará a cargo de la Auditoría Administrativa Municipal situado en la órbita del Departamento Ejecutivo, en congruencia con lo previsto en el artículo 232 de la Constitución Provincial. Es un órgano con independencia funcional y técnica, siendo sus atribuciones las siguientes: revisar las cuentas de la administración municipal e informar mensualmente sobre los aspectos legales y contables de la misma ante el Honorable Concejo Deliberante; fiscalizar la marcha y ejecución del presupuesto, sus cuentas de inversión y el desarrollo de la gestión administrativa; y requerir a cualquier oficina municipal las informaciones o documentaciones que estime necesarias para cumplir su cometido (19) (20).

La Municipalidad de Villa La Angostura, Neuquén cuenta también con una Auditoría Municipal, como un órgano técnico jurídico contable, integrante jerárquica y presupuestariamente de la estructura organizacional del municipio. Es una figura independiente, de asesoramiento, con el objetivo de informar o dictaminar. Realizará las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar la eficacia y eficiencia del municipio. La reglamentación de dicho órgano establece, entre otras, las siguientes funciones: diseñar e implementar un programa de auditoría; mantener un control permanente de la ejecución financiera y presupuestaria de la Municipalidad; recomendar mejoramientos específicos a los procedimientos administrativos, para optimizar la ejecución de las tareas y el control interno; supervisar y controlar el cumplimiento de las normas organizativas, sistemas y procedimientos de trabajo y evaluar el resultado de los cambios que se produzcan como consecuencia de las auditorías internas (21).

Por otra parte, Escudero menciona como una de las limitaciones de las gestiones administrativas municipales el escaso o nulo control interno en la mayoría de los municipios de la provincia de Neuquén Argentina (22)

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

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

En cuanto al marco normativo que rige la vida institucional de estos Municipios, se encuentra previsto en la CN, en la Constitución Provincial, y la ley provincial N° 2756/39 que establece sus atribuciones. En el año 2003 la ley 12.195 modificó para los municipios de 2º categoría, el régimen de la administración municipal, estableciendo que las ordenanzas de uno de ellos deben prever un sistema de administración financiera que comprenda los aspectos presupuestarios, económicos, financieros y de gestión. Nada estableció sobre el régimen de control, por lo que en este aspecto sigue vigente los lineamientos de la vieja ley 2756.

A pesar que la normativa vigente en la Provincia de Santa Fe, dispone la modificación de las ordenanzas municipales e introduce la visión sistémica en la administración de los

municipios, no se advierte en los casos estudiados la adecuación a dicha modificación. Asimismo, cabe destacar que las ordenanzas analizadas, guardan gran similitud en el diseño y en las conceptualizaciones y en ninguno de los casos receptionan los modernos principios del control desde la perspectiva de un modelo integral e integrado.

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

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

Por otra parte, el diseño del “sistema de control” de las Ordenanzas no prevé un control independiente al departamento contable como podría ser una Unidad de Auditoría Interna dependiente del Intendente Municipal. Por otra parte, el control horizontal o intra-poderes queda a cargo del Concejo Municipal, que “deberá estudiar la Cuenta de Inversión y en caso de no realizar observaciones queda automáticamente aprobada”. Para realizar el estudio de la rendición de cuentas por parte de este órgano de contralor no se prevé la disponibilidad de especialistas técnicos, tales como asesores y/u órganos de auditoría.

Como resultado de su investigación surge que el modelo de control que se dispone en los Municipios de 2º categoría de la Provincia de Santa Fe no se encuentra diseñado conforme principios de control previsto en la Ley 24.156, es decir que no se cumple con el principio de control integral e integrado, porque no se prevé el control de gestión, orientado a generar información sobre resultados en el uso eficiente, eficaz y económico de los recursos; la rendición de cuentas no genera información en cantidad y calidad que permita un aceptable grado de transparencia medible conforme a parámetros internacionales en el manejo de las cuentas municipales; y no se coordina el control interno con el control externo que debería ejercer un órgano técnico, tal como un Tribunal de Cuentas o un órgano de auditoría independiente (23).

CONCLUSIONES

El presente trabajo se planteó como objetivo el análisis de experiencias exitosas de promoción o aplicación de control interno en diferentes municipios, de modo de lograr conocer cómo fueron desarrolladas esas experiencias, y los inconvenientes y soluciones que se presentaron, de modo de constituirse, con posterioridad en una base para la elaboración de una propuesta de mejora del sistema de control interno aplicable a los municipios de la Provincia de Misiones.

Para ello se analizaron experiencias documentadas de Latinoamérica, como ser la del caso de estudio de control interno en el sector público federal de México, que diagnosticó el estado que guardan los sistemas de control interno (SCI) de 290 instituciones a diciembre de 2013; las normas de control interno para el sector público, emitidas por la Contraloría General del Estado de la República de Ecuador; el marco conceptual de control interno, publicado por la Contraloría General de la República de Perú (CGR); la guía de control interno municipal y su evaluación, elaborada en el Estado de Veracruz, en México, por el Órgano de Fiscalización Superior (ORFIS); las encuestas de fases de control interno de la Contraloría de Cundinamarca, y los manuales de control interno del Municipio de Onzaga y de la Alcaldía de

Pacho, todos ellos de la Republica de Colombia, así como el manual de control interno dictado por el Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Guanajuato.

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

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

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- (1) Aragón, M. (1995): Constitución y Control del Poder. Ediciones Ciudad Argentina, Madrid. Pág. 69.
- (2) Jayat, F. (2005): “Los Nuevos Paradigmas del Control Interno Gubernamental”, Trabajo presentado en el 3er. Congreso Argentino de Administración Pública. San Miguel de Tucumán, 2,3 y 4 de junio de 2005.
- (3) Paprocki, L. y Ramírez, A. (2011) Análisis de los sistemas de control aplicables a los municipios de la Provincia de Misiones como herramienta para la gestión” IX Jornadas Nacionales de Sector Público “Jerarquizando la profesión en el Sector Público como signo de crecimiento y desarrollo” 18, 19 y 20 de Mayo de 2011. Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires, Argentina P. 93
- (4) Petrei, H., Ratner, G. y Petrei, R. (2005) Presupuesto y Control. Las mejores prácticas para América Latina. Osmar Buyati Librería Editorial. ISBN 987-1140-32-0 b Buenos Aires, Argentina P. 360
- (5) López Hernández, A.M. y Ortiz Rodríguez, D. (2005) El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas, en la ciencia de la contabilidad. Ed. Universidad de Barcelona. pp. 501- 518.
<http://www.ugr.es/~dortiz/sicap/webs/documentos/Tema%209.pdf> consultado el 02/11/16.
- (6) Wolinsky, J. (1997) “Auditoría Integral en la Administración Gubernamental”, Trabajo presentado en el XXII Congreso Interamericano de Contabilidad. Lima, Perú 1997.
- (7) Wolinsky, J. (1998) “Manual de Auditoría Integral y Ambiental”, Osmar D. Buyatti Librería Editorial. Buenos Aires, Argentina, julio 1998, pág.50.
- (8) Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz (2013) Guía N° 5 Guía d Control Interno Municipal y su Evaluación. <http://orfis.gob.mx/guias2013/guia5.pdf> consultado el 08/11/16.
- (9) Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz (2013) Guía N° 5 Guía d Control Interno Municipal y su Evaluación. <http://orfis.gob.mx/guias2013/guia5.pdf> consultado el 08/11/16. P. 7 a10.
- (10) Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Guanajuato (2009) Manual de Control Interno para el Sector Público. Guanajuato, México <http://www.tibacuy->

- cundinamarca.gov.co/apc-aa-files/30313866643636623637633461343830/manual-de-control-interno.pdf consultado el 16/11/16. P. 5 y 6
- (11) Sanchez y López E. (2017) Evaluación del Control Interno: Experiencia en 290 instituciones del Sector Público. XXII Congreso Latinoamericano de Auditores Internos CLAI 2017. Buenos Aires, Argentina. <https://iaia.org.ar/clai2017/wp-content/uploads/2016/06/EVALUACION%20DEL-CONTROL-INTERNO-EXPERIENCIA-EN-290-INSTITUCIONES-DEL-SECTOR-PUBLICO.pdf>
- (12) Acuerdo de la Contraloría General del Estado N° 39 (2009) Normas de Control Interno de la Contraloría General del Estado. Registro Oficial Suplemento 87 de 14-dic.-2009 Última modificación: 16-dic.-2014. http://cancilleria.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/02/normas_control_int.pdf consultado el 13/11/16 p. 7-8
- (13) Contraloría General de la República del Perú (2014) Marco conceptual del Control Interno. Programa buen gobierno y reforma del Estado. http://ww2.mincetur.gob.pe/wp-content/uploads/documentos/institucional/sistema_de_control_interno/Marco_Conceptual_SC1.pdf consultado el 13/11/16. p. 8
- (14) Contraloría General de la República del Perú (2014) Marco conceptual del Control Interno. Programa buen gobierno y reforma del Estado. http://ww2.mincetur.gob.pe/wp-content/uploads/documentos/institucional/sistema_de_control_interno/Marco_Conceptual_SC1.pdf consultado el 13/11/16. p. 7
- (15) Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz (2013) Guía N° 5 Guía de Control Interno Municipal y su Evaluación. <http://orfis.gob.mx/guias2013/guia5.pdf> consultado el 08/11/16. P. 5
- (16) Decreto N° 054/2005 de Onzaga, Colombia, p.21 http://onzaga-santander.gov.co/apc-aa-files/63366662376134393237386363316261/manual_control_interno.pdf consultado el 13/11/16
- (17) Oficina de Control Interno Equipo MECI (2009) Manual de Control Interno. Modelo Estándar de Control Interno (MECI) Alcaldía de Pacho. Cundinamarca, Colombia http://www.pacho-cundinamarca.gov.co/apc-aa-files/66383936663136626536636632623933/manual_de_control_interno_Pacho.pdf consultado el 16/11/16
- (18) Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Guanajuato (2009) Manual de Control Interno para el Sector Público. Guanajuato, México <http://www.tibacuy-cundinamarca.gov.co/apc-aa-files/30313866643636623637633461343830/manual-de-control-interno.pdf> consultado el 16/11/16
- (19) Güttner, C. (2014) El control de la hacienda municipal en la Carta Orgánica de la Ciudad de Corrientes. Sistema Argentino de Información Jurídica. Id SAIJ: DACF140030. www.infojus.gov.ar
- (20) Carta Orgánica Municipal de la Ciudad de Corrientes. Noviembre de 2013. <http://digesto.concejocorrientes.gob.ar/documentos/carta-organica-municipal.pdf>
- (21) Concejo Deliberante de la Municipalidad de Villa La Angostura. Acta N° 1626 sesión ordinaria del día 29 de junio de 2016. Reglamentación Arts. 275 al 282 de la Carta Orgánica, figura de Auditoría Municipal. <http://www.diarioandino.com.ar/noticias/2016/06/29/201777-concejales-aprobaron-la-creacion-del-auditor-municipal>
- (22) Escudero, J. (2011) Sistemas Integrados de Administración Financiera en los Municipios. La experiencia de Neuquén. IX Jornadas Nacionales del Sector Público “Jerarquizando la profesión en el Sector Público como signo de crecimiento y desarrollo” 18, 19 y 20 de Mayo de 2011. Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires, Argentina P. 346.
- (23) Cassina, I. (2012) El control, la rendición de cuentas y la transparencia en las cuentas públicas de los Municipios de 2° Categoría de la Provincia de Santa Fe. Maestría en auditoría gubernamental. Escuela de Política y Gobierno. Universidad Nacional de San Martín.