



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



**Posgrado de Especialización en gerenciamiento
por resultados y control de gestión. (UBA-ASAP)**

RELEVAMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA PROVINCIA DE RÍO NEGRO

**Una descripción en perspectiva con el informe
COSO y las normas de INTOSAI**

Autor: Cr. Juan D. Kohon
Contador Público (UBA)
Cohorte 2013

Tutor de la Tesina: Cr. César Duro
Contador Público

Fecha de presentación: octubre de 2014



**Posgrado de Especialización en gerenciamiento
por resultados y control de gestión. (UBA-ASAP)**

ESTE TRABAJO HA SIDO APROBADO POR EL POSGRADO DE
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIAMIENTO POR RESULTADOS Y CONTROL DE
GESTIÓN

.....
TUTOR DE LA TESINA

.....
EVALUADOR

.....
EVALUADOR

RESUMEN EJECUTIVO

El trabajo que se expone a continuación, denominado “Relevamiento del sistema de control interno en la Provincia de Río Negro – Una descripción en perspectiva con el informe COSO y las normas del INTOSAI”, corresponde a la tesina del posgrado de “especialización en gerenciamiento por resultados y control de gestión” organizado por la Universidad de Buenos Aires (UBA) y la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP).

El eje de investigación está constituido por 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, a partir de 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.

Ambos modelos de control interno se corresponden a dos modelos de gestión que comparten sus características; por un lado el modelo burocrático puro, del que deriva o es típico el control basado casi exclusivamente en el control de cumplimiento y por el otro, la administración por objetivos o también denominada “gestión por resultados” en la que se identifica el control interno enunciado por el informe COSO y las normas del INTOSAI.

El objetivo central del estudio es la identificación clara del punto de partida de la transición, es decir, el estado actual del sistema de control interno en la provincia y hacia dónde se debe ir, a juicio del autor, a fin de alcanzar una sustancial mejora en la calidad de gestión de la administración pública, trazando un “mapa” del punto de partida hasta la “llegada”. El “antes” y el “después” están ampliamente difundidos por la doctrina, exposiciones en congresos, cursos y demás actividades académicas. Pero muy poco se ha difundido con respecto al “cómo” nos trasladamos de un punto al otro.

Esa difícil y ardua transición de un modelo de control y de gestión a otro bastante diferente comienza con un primer paso y es precisamente conocer con un cierto grado de rigor técnico la situación actual y el modelo deseado.

Ese primer paso adquiere una importancia relevante, toda vez que la descripción técnica de la situación actual y la meta deseada en materia de control interno, permite visualizar con cierta perspectiva los problemas concretos que debe afrontar una administración pública para transitar con éxito ese extensísimo “valle” de conflictos y dificultades de diversa naturaleza.

En el capítulo I se define el objeto de estudio determinado por la descripción del sistema de control interno, desde las funciones del órgano rector del mismo hasta los agentes que conforman la administración pública provincial, para establecer luego las diferencias con el modelo basado en COSO-INTOSAI.

A partir del capítulo II se precisan los objetivos generales y específicos del trabajo constituidos por la comparación indicada anteriormente y se evalúan los elementos integrantes del control.

Posteriormente, en el capítulo III se expone la justificación y delimitación del estudio, bajo la premisa de lograr una cabal comprensión del estado actual del sistema de control interno, para poder compararlo con el modelo COSO-INTOSAI, y de esa manera evaluar en el futuro la transición de un modelo a otro, identificando en ese trayecto las dificultades y circunstancias propias de ese amplio espacio intermedio.

En el capítulo IV se incluye el marco de referencia, comprensivo del marco teórico y del marco conceptual que sustentan las ideas en materia de administración, modelos de gestión y de control interno.

Más adelante, en el capítulo V se expone la metodología de trabajo que es descriptiva y comparativa a partir del relevamiento de datos no estadísticos y de entrevistas con agentes y funcionarios, como así también de la compulsión documental del sector público provincial.

En el capítulo VI se desarrolla el trabajo central, a partir de los siguientes aspectos del estudio:

- Relevamiento del control interno de la administración central del poder ejecutivo y los organismos autárquicos y descentralizados
- Conceptualización del control interno de la administración provincial
- Síntesis descriptiva de los circuitos administrativos básicos
- Usos y prácticas de la administración pública
- Régimen legal de control interno
- Hacia un modelo de control interno basado en COSO – INTOSAI

Finalmente, en el capítulo VII se exponen las conclusiones del trabajo, que pretende más que describir un estado presente del control interno a otro deseable, mostrar el “mapeo” del largo y difícil camino que una organización pública debe transitar para tener un control de mayor calidad que contribuya a la obtención de sus objetivos.

INDICE

Definición del objeto de estudio	1
Enunciado del problema (1) – Formulación del problema – Pregunta general – Preguntas específicas (2)	
Objetivos de la Investigación	2
Objetivo general (2) – Objetivos específicos (3)	
Justificación y delimitación de la investigación	3
Justificación (3) – Delimitación de la investigación (3)	
Marco de Referencia	4
Marco teórico (4) – Marco conceptual (5)	
Desarrollo de la metodología de trabajo propuesta	10
Tipo de investigación y metodología de trabajo (10) – Hipótesis de trabajo (10)	
Desarrollo del trabajo	10
Relevamiento del control interno de la administración central del poder ejecutivo y los organismos autárquicos y descentralizados (10) – Verificación de variables e hipótesis (12) – Áreas críticas o claves identificadas (14) – Evaluación de la capacitación general de los agentes y funcionarios vinculados de la administración del sector público en aquellas materias de su incumbencia (14) – Relevamiento de datos (15) – Conceptualización del control interno de la administración provincial (15) – Síntesis descriptiva de los circuitos administrativos básicos (19) – Usos y prácticas de la administración pública (35) – Régimen legal de control interno (37) – Intervención de la Contaduría General como órgano rector de control interno (39) – Hacia un modelo de control interno basado en COSO-INTOSAI (41)	
Conclusión	48
Bibliografía	51

ABREVIATURAS

COSO: Committee of Sponsoring Organizations

INTOSAI: International Organisation of Supreme Audit Institutions

CG: Contaduría General

CPRN: Constitución de la Provincia de Río Negro

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

BID-CLAD: Banco Interamericano de Desarrollo – Centro Latinoamericano para el
Desarrollo

SIGEN: Sindicatura General de la Nación

SAFYC: Sistema de Administración Financiera y Control

SEC: Securities and Exchange Commission

I.- Definición del objeto de estudio.-

I.1 Enunciado del problema.

La Contaduría General de la Provincia es un órgano creado por la Constitución de la Provincia de Río Negro (Arts. 191 a 195 CPRN). El Contador General es designado por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Poder Legislativo y su remoción sólo procede mediante juicio político (Art. 193 CPRN), en tanto que las funciones de la Contaduría General están contenidas en el Art. 191 de la Constitución.

Asimismo, la Ley N° H3186, de Administración Financiera y Control del Sector Público Provincial, establece en sus artículos 64 al 80 las funciones que le corresponden a la Contaduría General como órgano rector del sistema de control interno. En tal sentido, la mencionada norma establece que *“Artículo 76.- Es responsabilidad de la Contaduría General, en su carácter de órgano rector del sistema, el desarrollo de los aspectos normativos, de supervisión y coordinación del control interno. Asimismo podrá delegar en forma expresa dichas funciones en los organismos descentralizados.”*

Para el cumplimiento de sus funciones de control interno, la Contaduría General está estructurada mediante una sede central en la que cumplen sus tareas el contador general, una sub contadora de auditoría y control y una directora de control, asistida por una sub directora de registro y control. Asimismo, la contaduría general dispone de “delegaciones” en los ministerios y secretarías de estado y una oficina central para el control de organismos descentralizados y autárquicos.

Actualmente los delegados contables realizan actividades directas de control interno, confundiendo las funciones con las que deben realizar los responsables de las mismas, esto es, los agentes integrados a los procesos.

Por otra parte, la mayoría de las jurisdicciones y entes limitan las actividades de control al cumplimiento de legalidad o de procedimientos, sin involucrarse en aspectos de medición de eficiencia y eficacia en función de los objetivos de la organización.

En tal sentido, es necesario conocer en profundidad el sistema de control interno provincial para cotejarlo con las normas y estudios de entidades especializadas en la materia, circunstancia que permitirá verificar posibles desvíos, oportunidades de mejora e inconsistencias conceptuales.

Al efecto de identificar las oportunidades de mejora, se tomará como referencia al informe COSO, clasificación universalmente aceptada sobre buenas prácticas en materia de control interno, que reúne y consolida “buenas prácticas” enunciadas anteriormente por otros organismos como el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) y la SEC (Securities and Exchange Commission), y propone,

además, un modelo integrado de control con nuevos agregados teóricos surgidos del ejercicio de las actividades propias de la profesión contable y financiera en general.

I.2 Formulación del problema.-

I.2.1 Pregunta general.

¿El sistema de control interno en la Provincia de Río Negro, responde a un concepto moderno en la materia, en los términos del “Informe COSO”¹ y de las normas del INTOSAI?²³

I.2.2 Preguntas específicas.

¿El control interno de la administración central del poder ejecutivo y de los organismos autárquicos y descentralizados contempla el objetivo del mismo y sus elementos integrantes, esto es, ambiente de control, información y comunicación, actividades de control, evaluación de riesgos y supervisión?

¿Los funcionarios y agentes de la administración central del poder ejecutivo y los organismos autárquicos y descentralizados la administración provincial poseen un cabal conocimiento del concepto de control interno?

II.- Objetivos de la Investigación.-

II.1 Objetivo general.

Comparar los objetivos y los elementos componentes del sistema de control interno de la administración central del poder ejecutivo y de los organismos autárquicos y

¹“Informe COSO emitido por la comisión parlamentaria de los EEUU Treadway Commission, de la que depende el Committee of Sponsoring Organizations, cuyo grupo de trabajo lo integraron la American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executive Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) y el Institute of Management Accountants (IMA), en tanto que la redacción del informe estuvo a cargo de Coopers & Lybrand (Editado en 1992).

²Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos, Sub-Comité de Normas de Control Interno de la INTOSAI, Junio de 1992, Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

³ Mediante la 17ª Reunión de la INTOSAI (Seúl, 2001) se reconoció una fuerte necesidad de actualizar la Guía de 1992 y acordó la utilización del marco integrado de control interno del Comité de Organizaciones que patrocinan la Comisión de Treadway (COSO).

descentralizados con los conceptos contenidos en el informe COSO y las normas del INTOSAI

II.2 Objetivos específicos.

Describir el ambiente de control de los organismos públicos provinciales, entendido como *“el conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales”*.

Verificar la evaluación de riesgos por parte de las jurisdicciones y entes.

Describir las actividades de control de la administración pública, entendidas como *“los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.”*

Evaluar la información y comunicación del sector público provincial.

Verificar las actividades de la dirección de los organismos tendientes a asegurar que el control interno funciona adecuadamente.

Relevar el grado de conocimiento que poseen los funcionarios en materia de control interno.

III.- Justificación y delimitación de la investigación.-

III.1 Justificación.

El presente análisis del sistema de control interno en la Provincia de Río Negro, persigue la finalidad de verificar el estado actual del sector público en la materia y la comparación de esa realidad presente con la visión que, al respecto, posee el estudio moderno de la administración contenido, fundamentalmente, en el informe COSO y en las normas del INTOSAI. Ese conocimiento permitirá, a su vez, visualizar el camino de la transformación para una mejor calidad de gestión.

III.2 Delimitación de la investigación.

El presente estudio se limita al relevamiento, conceptualización y descripción de las actividades de control interno que ejercen la administración central del poder ejecutivo y los organismos autárquicos y descentralizados, y la comparación de esas funciones con las normas del INTOSAI y el informe COSO.

IV.- Marco de Referencia.-

IV.1 Marco teórico.

El presente estudio se enmarca en el contexto de la investigación de la administración como disciplina técnica y científica. En ese sentido, autores clásicos como Solana y Pienovi han expresado que *“la administración tiene como objeto de estudio a las organizaciones”*⁴ y citando a Parsons dice que *“...parece apropiado definir una organización como un sistema social que está organizado para el logro de un tipo particular de metas; el logro de dicha meta es al mismo tiempo el desempeño de un tipo de función en razón de ser un sistema más inclusivo, la sociedad.”*⁵ Y más adelante dice que Tausky considera a la organización como *“...una estructura determinada conscientemente que se adapta a condiciones internas y externas con actividades de control diseñadas para encauzar y regular la correspondencia entre las actividades reales y las planeadas.”*⁶

Ahora bien, la evolución de las ideas en materia de administración de las organizaciones ha puesto de manifiesto en el último siglo, una supuesta divergencia de criterios –que tal como veremos más adelante, no es estrictamente así- derivados del modelo burocrático puro o Weberiano (1910-1950) opuesto al modelo estratégico o integrado del que deriva la gestión para resultados. El primero supone una estructura organizacional rígida, basada en normas y reglamentos, orden jerárquico, liderazgo racional-legal y control procedimental o de cumplimiento. Así, tal como lo expone Hermida, Serra y Kastika, *“Para Weber el modelo de burocracia representa la mayor posibilidad de lograr eficiencia administrativa en cualquier sistema económico. Sin la precisión de la burocracia y de su nivel de disciplina, estabilidad y funcionalidad, Weber piensa que resulta imposible ejercer con eficiencia el control social de las organizaciones complejas y altamente tecnificadas.”*⁷

El segundo, constituye una visión más amplia, integrada e integral de las organizaciones en las que se desarrollan procesos caracterizados por relaciones horizontales y verticales, ascendentes y descendentes, dentro de la estructura organizacional. Así, el plan del ente no está estrictamente formulado en su totalidad, sino que, una vez establecido el horizonte de planeamiento, los individuos despliegan actividades que adecuan a la realidad de cada etapa, en un esquema de relación de insumos-productos-

⁴ Ricardo F. Solana y Aroldo A. Pienovi –“Teoría de la Administración de Organizaciones”-Ed. Contabilidad Moderna,1978-Págs. 63;64.

⁵Talcott Parsons, Suggestions for sociological approach to theory of organizations, Administrative Science Quarterly, Pág. 238.

⁶Curt Tausky, “Conducción y organización”, Ed. El Ateneo, Pág.7.

⁷ Jorge Hermida, Roberto Serra y Eduardo Kastika, Ed. Macchi,1993- Pág.88.

resultados–impactos, procurando obtener los objetivos de largo plazo. Dentro de esa visión estratégica se inscribe la “Gestión para Resultados”, la que en el ámbito público puede ser entendida como “...*el modelo de administración de los recursos públicos centrado en el cumplimiento de las acciones estratégicas definidas en el plan de gobierno para un determinado período de tiempo.*”⁸ También, es ilustrativa la definición de gestión para resultados expuesta en el trabajo conjunto BID-CLAD denominado “Modelo abierto de gestión para resultados en el sector público”, al decir que “*La gestión para resultados es un marco conceptual cuya función es la de facilitar a las organizaciones públicas la dirección efectiva e integrada de su proceso de creación de valor público, a fin de optimizarlo asegurando la máxima eficacia, eficiencia y efectividad de su desempeño, la consecución de los objetivos de gobierno y la mejora continua de sus instituciones.*”

Por su parte la Ley N° 24.156, en su art. 4°, inc. d) iii), recoge este concepto requiriendo el mantenimiento de “*Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la jurisdicción o entidad.*”

La Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) define los objetivos y los lineamientos del control interno. Asimismo el informe COSO precisa el concepto y los elementos integrantes del mismo. En este sentido, prestigiosos autores han estudiado en profundidad los trabajos de las instituciones mencionadas, destacándose las obras de Mario Wainstein y otros (“Auditoría – Temas seleccionados”); Daniel Chalupowicz (“Informe COSO”); Juan José Cossio (“Auditoría y Control”); Roberto Daniel Campo (“Manual práctico de Auditoría Interna”) y José Luis Pungitore (“Sistemas Administrativos y Control Interno”).

IV.2 Marco conceptual.

El enfoque moderno de control interno que la profesión ha adoptado para las organizaciones públicas y privadas, encuentra una adecuada síntesis en el texto de PUNGITORE cuando dice que “*El informe COSO (I) toma muchas de las buenas prácticas que se habían venido desarrollando hasta entonces en materia de control interno, y las reúne y consolida, y además propone un modelo integrado. Aunque justo es reconocer que las “buenas prácticas” no aparecieron de la nada, como un “maná que*

⁸ Marcos Makón, “El modelo de gestión por resultados en los organismos de la administración pública nacional”, citado por el Profesor Jorge Sotelo Maciel en la publicación de la cátedra de posgrado GpR-ASAP

cayó de cielo”, sino que fueron la respuesta de organismos profesionales, organismos gubernamentales y normativa legal a situaciones anómalas, de fraude, corrupción y sobornos, que salieron a la luz alrededor de empresas norteamericanas en distintos períodos.”⁹

La Resolución de SIGEN N° 107/98, adopta el concepto de control interno contenido en el informe COSO, definido como “...un proceso llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Gerencia y otro personal de la Organización, que está diseñado para proporcionar una garantía razonable sobre el logro de objetivos en una o más de las siguientes categorías: efectividad y eficiencia de las operaciones; confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes, reglamentos, normas y políticas.”

También, la mencionada norma menciona que “El marco integrado de control que plantea el informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:”

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

Ambiente de control: También se denomina “entorno de control” y comprende todos aquellos factores que caracterizan a los miembros de una entidad, los que se identifican según los siguientes factores:

- La integridad y los valores éticos
- La competencia y compromiso con la organización
- Adhesión a las políticas y objetivos de la organización
- Consejos de administración y comités de auditoría
- La filosofía de dirección y estilo de gestión
- Estructura organizativa

Evaluación de riesgos: Las circunstancias, acciones o hechos que implican la posibilidad cierta de aparición de obstáculos que conspiran contra la obtención de los objetivos de la organización, son los factores de riesgo que afectan a todas las actividades y procesos. Esa probabilidad de ocurrencia de efectos contrarios a las metas del organismo, son independientes del tamaño del ente. No es dable esperar la reducción total del riesgo; los directivos podrán mantener un margen razonable de aceptación y mantener un determinado nivel. Consecuentemente, para poder evaluar el riesgo de la organización se debe establecer previamente los objetivos de la misma; éstos a su vez, pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares.

⁹ José Luis Pungitore, “Sistemas Administrativos y Control Interno”, Ed. Osmar D. Buyatti-Librería editorial, 2013- Pág.44.

Actividades de control: A fin de evitar o restringir los riesgos de la organización, las autoridades superiores emiten directrices por las que se establecen procedimientos; estas se traducen en actividades de control y se agrupan en tres categorías:

- Las operaciones
- La confiabilidad de la información financiera
- El cumplimiento de leyes y reglamentos

En tal sentido, las actividades destinadas a un objetivo, también puede servir a la consecución de otro; así por ejemplo, ciertas actividades vinculadas a la confiabilidad financiera pueden contribuir al cumplimiento normativo.

Información y comunicación: Los miembros de toda organización necesitan disponer de información periódica y oportuna, relacionada con circunstancias internas y externas que la dirección considere relevante para la obtención de los objetivos. Los usuarios de esa información tomarán decisiones en base a ella en materia de gestión y control, por lo que adquiere una significativa importancia la calidad de la misma en cuanto a contenido, oportunidad, actualidad, exactitud y accesibilidad.

La comunicación es un requisito esencial para que los integrantes de una organización conozcan sus responsabilidades de gestión y control y como consecuencia de ello, es necesario que cada función se especifique con claridad. Asimismo, los miembros del ente deben conocer la interrelación existente entre sus actividades con las del resto del personal. En este sentido, es dable esperar de la conducción el establecimiento de comunicaciones ascendentes, descendentes y horizontales dentro de la estructura de la organización. También, es importante que, además de una buena comunicación interna, exista un óptima comunicación externa para que los clientes, proveedores y público en general conozcan la calidad de los productos y fijar sus exigencias, como así también el vínculo esperable entre aquellos y la organización.

Supervisión: Es necesario que las autoridades superiores de las organizaciones realicen una revisión y actualización en forma periódica de la estructura de control interno, a fin de mantener un nivel adecuado de ésta en términos de eficiencia y eficacia del sistema. En tal sentido, las organizaciones están permanentemente expuestas a cambios o adaptaciones que exigen el ajuste de su estructura de control interno a esas alteraciones de las condiciones en las que desarrolla sus actividades.

Así, existen dos modalidades de supervisión: las actividades continuas y las evaluaciones puntuales. Estas últimas, contienen características especiales que deben considerarse al momento de la ejecución, tales como la fijación y alcance en función de la complejidad y naturaleza de los cambios y riesgos derivados de ellos; deben ser ejecutados por los responsables de las áreas de gestión en función de un proceso determinado; responden a una metodología que contiene herramientas y técnicas determinadas de medición de eficacia respecto de otros sistemas de control con aceptación y buena calificación.

La interrelación entre objetivos y elementos del control interno es graficada en el informe COSO por una figura de cubo en el que la parte superior se divide en tres partes correspondientes a cada uno de los objetivos y en una de sus caras verticales se inscriben los elementos del control interno.

Asimismo, la Resolución 107 recoge conceptos del INTOSAI¹⁰ que define al control interno 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 cumplen los siguientes objetivos principales: Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada; Preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; Respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma; Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.”*

Esas normas internacionales plantean un enfoque distinto del control interno, al menos con respecto a la doctrina tradicional en la materia y que -aun recientemente- expuso COSSIO como *“el conjunto de normas, pautas y procedimientos establecidos con el objeto de permitir que una organización funciones normalmente para alcanzar el objeto para el que fue creado.”*¹¹ Esa concepción de control interno rígida, normativista y generalmente externa a la organización fue evolucionando hasta alcanzar el concepto que HOURCLE expone al analizar el informe COSO diciendo que *“Necesidad de redefinición del control interno: esta necesidad se plantea en razón de no existir una idea u opinión unánime acerca del concepto de control interno, en donde la teoría de la organización y administración sólo se refería a construcciones abstractas sin considerar otros aspectos vinculados al medio donde se desarrollaba el sistema diseñado, los integrantes de la organización, su nivel de capacitación y el compromiso asumido en la misma.”* Más adelante, este autor señala que *“Un diseño administrativo abstracto podría no contener una evaluación de los riesgos implícitos según la naturaleza del negocio, las situaciones cambiantes del mercado, y todos los otros factores que hoy están considerando las normas COSO. Otra novedad es la consideración, dentro de su definición, del control interno como “un proceso” que es llevado a cabo por personas de diferentes niveles, las que deben aportar su compromiso, es decir, involucrarse en el*

¹⁰ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

¹¹ Juan José Cossio, “Auditoría y Control”, Ed. Su Libro, 1999- Pág. 15.

*proceso de control interno, el que aportará solamente un grado razonable de seguridad y jamás se debe esperar la seguridad total.*¹²

Así, para lograr describir el sistema de control interno del sector público de la provincia de Río Negro, deberán considerarse todos sus elementos integrantes y compararlo con el informe COSO y las normas del INTOSAI, estableciendo posibles desvíos sobre la base conceptual de que el control interno es:

“Un proceso llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Gerencia y otro personal de la Organización, que está diseñado para proporcionar una garantía razonable sobre el logro de objetivos en una o más de las siguientes categorías: efectividad y eficiencia de las operaciones; confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes, reglamentos, normas y políticas.” (COSO)

“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.*
- *Preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.*
- *Respetar las leyes y reglamentos, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma.*
- *Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.”* (INTOSAI)

Finalmente, CHALUPOWICZ precisa el concepto de control interno como un proceso interno realizado por todos los miembros de la organización, de la siguiente forma: *“Por otra parte, desde la perspectiva de las funciones administrativas, ‘el control’, al incluir la vigilancia activa de las operaciones para mantenerlas dentro de los límites predeterminados, es en términos generales, una continuación de las tres funciones fundamentales de la administración: planificar, ejecutar y supervisar. Como se puede apreciar, esta posición remarca ciertos aspectos claves: El control interno es un proceso o cadena de actividades inherentes a la gestión e integrado a los demás procesos básicos de la misma. Al estar incluido dentro de las funciones de la administración en todas sus etapas, es responsabilidad de todos y cada uno de los componentes de la*

¹²Roberto A. Hourcle, “Auditoría – temas Seleccionados” con la coordinación de Mario Wainstein, Ed. Macchi, 1999-Pág. 123 y 124.

*organización, pero constituye una responsabilidad indelegable de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad.*¹³

V.- Desarrollo de la metodología de trabajo propuesta.-

V.1.- Tipo de investigación y metodología de trabajo.-

El presente trabajo será de carácter descriptivo y comparativo, en razón de que es necesaria una recopilación de información referida al estado actual del sistema de control interno provincial y su comparación con el concepto adoptado por la profesión y los entes especializados en la materia. A tal fin, la metodología de trabajo que se utilizará está basada en una estrategia de recopilación de datos consistente en un muestreo no estadístico lo suficientemente representativo del universo de datos disponibles para sustentar una opinión razonable de la realidad del sector público provincial en materia de control interno. En ese sentido, las técnicas básicas que se emplearán para analizar los datos serán, básicamente, el relevamiento documental y las entrevistas a los agentes involucrados en los procesos.

V.2.- Hipótesis de la investigación.-

La hipótesis investigativa del presente trabajo es que el sistema de control interno provincial responde actualmente al modelo burocrático puro, centrado en el control de procedimientos o de cumplimiento legal.

VI.- Desarrollo del trabajo.-

VI.1.- Relevamiento del control interno de la administración central del poder ejecutivo y los organismos autárquicos y descentralizados.-

Para el cumplimiento de sus funciones de órgano rector del sistema de control interno, la Contaduría General está estructurada mediante una sede central en la que cumplen sus tareas el contador general, una sub contadora de auditoría y control y una directora de control, asistida por una sub directora de registro y control. Asimismo, la contaduría general dispone de “delegaciones” en los ministerios y secretarías de estado y una oficina central para el control de organismos descentralizados y autárquicos.

¹³ Daniel Chalupowicz, “La Ley Sarbanes Oxley-Responsabilidad Corporativa-Informe COSO-Auditoría Interna y Externa”, Ed. Osmar D. Buyatti-Librería Editorial,2006- Pág. 60.

Actualmente los delegados contables realizan actividades directas de control interno, confundiéndose las funciones con las que deben realizar los responsables de las mismas, esto es, los agentes integrados a los procesos. Mediante una Resolución de la Contaduría General de octubre de 2013 se dispuso que, a partir de enero de 2015, la Contaduría General ejercerá sus funciones de coordinación, normativa y de supervisión de control interno –de conformidad con el mandato legal- derivando la responsabilidad de ejercer el control interno a los agentes que integran las organizaciones y son parte de sus procesos. Fundamentalmente, mediante la citada norma se procura pasar de un modelo de control burocrático basado en verificación de procedimientos y de cumplimiento legal, a otro integrado e integral que, además de fiscalizar el aspecto normativo, se centrará en los aspectos vinculados al ambiente de control, actividades de control, información, riesgos y autoevaluación, con el objetivo de lograr la eficiencia, eficacia y economía de la gestión organizacional.

Aquí es donde se observa la existencia del problema focal del órgano rector de control interno, en el entendimiento que la existencia de un problema para un observador, estará determinada por la brecha existente entre una situación dada y otra que es la buscada por parte del mismo, el que frente a una situación definida objetivamente despliega una o varias actividades tendientes a lograr una situación distinta valorada subjetivamente por el observador.

El 10 de diciembre de 2011, asumieron nuevas autoridades en la Provincia de Río Negro, entre éstas las correspondientes a la Contaduría General. Este cambio de funcionarios comportó, a su vez, una modificación del escenario político, toda vez que luego de 28 años de que un mismo partido ejerciera el poder, en el último proceso electoral la ciudadanía optó por otro grupo político.

En tal circunstancia, las nuevas autoridades de la Contaduría General encontraron una situación compleja desde el punto de vista de la organización y el cumplimiento de sus fines. En efecto, tal complejidad derivaba de una multiplicidad de variables que individualmente constituían una dificultad, pero que en conjunto era tributaria de un problema global a juicio del Contador General.

En tal sentido, el primer aspecto que debe ser objeto de relevamiento es la actividad desplegada por el órgano rector de control interno en el cumplimiento de sus funciones al inicio de la actual gestión, la que se caracterizaba por una manifiesta escasez de contenidos en la elaboración de los dictámenes e intervenciones de la Contaduría, circunstancia que, a su vez, evidenciaba una baja calidad técnica de esas intervenciones.

Asimismo, el producto derivado de la actividad de la Contaduría, evidenciaba una relativa rigurosidad en la vigilancia de los procedimientos y las formas, antes que en los contenidos y esencia de los asuntos traídos a examen de este organismo de control.

Por su parte la actividad registral servía de fuente para la satisfacción del cumplimiento de los deberes formales –tal el caso de la cuenta de inversión anual- pero no existía actividad alguna tendiente a la generación de informes para la toma de decisiones de las autoridades políticas en forma oportuna.

Es necesario determinar en esta etapa del análisis, la existencia de otros problemas asociados al problema focal que pueden constituirse en causa o efectos de éste. Asimismo, los problemas asociados pueden comportar una determinada dificultad o impedimento para la obtención de una solución. También, éstos se manifiestan a partir de la afectación de la eficacia o eficiencia de las medidas adoptadas, la distinción de algún rasgo de perdurabilidad e intensidad del problema focal, la connotación de problemas potenciales o riesgosos y la existencia de incompatibilidades de intereses de los sujetos intervinientes.

Para identificar los problemas asociados en el caso propuesto, es necesario que previamente ubiquemos a la Contaduría General en los contextos político e institucional de la Provincia de Río Negro, en tanto que de estos ámbitos derivan condicionamientos, obstáculos, causas y riesgos en la generación del problema focal y en el despliegue de las actividades conducentes a la solución del mismo.

En tal sentido, la Contaduría General provenía de un marco político, que al 10 de diciembre de 2011, podríamos caracterizar como de deficiente administración en todos los frentes de gestión pública y de alta corrupción en algunos estratos más altos del poder. Así, la Contaduría General como organismo de control, se encontraba dentro de ese sistema y, si bien sus integrantes estaban excluidos de toda sospecha de corrupción, sus intervenciones estaban fuertemente condicionadas por el grupo político dominante.

La pérdida de calidad institucional de la Contaduría General y de los demás órganos de control del estado, derivó en una desnaturalización de las funciones inherentes a esos entes; los informes perseguían el cumplimiento formal de la intervención de este órgano de control interno y no se analizaban las cuestiones de fondo que se planteaban.

Ese complejo escenario se agravaba por la falta generalizada de motivación para lograr una mayor capacitación de los agentes públicos en la administración provincial. La Contaduría General no es una excepción a esa característica común del sector público y la mayoría de sus integrantes perdieron gradualmente todo interés en obtener más y mejores conocimientos en la materia de su competencia.

Estos problemas asociados provienen de los campos de identificación que inciden en la actividad de la Contaduría General, los que pueden ser analizados a partir de las siguientes consideraciones:

VI.1.1 Verificación de variables e hipótesis:

Escasa exigencia de la conducción de la Contaduría General. Esta variable como problema relacional del problema focal, ha sido verificada y se manifiesta, en el estudio de los expedientes administrativos que tramita la Contaduría General, en tanto que, las actuaciones realizadas por el personal jerárquico subalterno no han sido merecedoras de correcciones por parte de los funcionarios de rango superior, a pesar de que eran evidentes los errores en los mencionados trámites. Esta circunstancia lleva a concluir, que los funcionarios no pretendían una mayor calidad técnica en el desempeño laboral de sus subordinados.

Encontramos como consecuencia una deficiente evaluación de las tareas realizadas por los agentes. Asimismo, la variable bajo análisis es tributaria del problema de la mayoría del personal no profesional.

También se advirtió desinterés por el rendimiento del personal, como así también un envejecimiento del mismo, sin interés alguno en su rotación o ascenso inclusive.

Por último, la deficiente labor de la Contaduría General en el cumplimiento de sus funciones es consecuencia de las siguientes variables verificadas:

- Mayor complejidad de los temas sujetos a intervención.
- Dificultad de los restantes órganos de control en el cumplimiento de sus funciones.
- Inexperiencia y desconocimiento de los sectores administrativos ministeriales.
- Profesionales formados en el modelo burocrático. Esta variable es causa de la insuficiente capacitación de funcionarios y agentes. Asimismo, posee como causal tributaria los departamentos sin conexión funcional.
- Ineficientes mecanismos de capacitación de la Administración Pública. Esta variable es tributaria del problema central, derivada de la inexperiencia y desconocimiento de los sectores administrativos ministeriales. Asimismo, se advirtió que en esta etapa de revisión de las variables que afectan al problema focal, que la variable aquí analizada se encuentra también relacionada con la insuficiente capacitación del personal.

Estas variables tributarias del problema central de la Contaduría General han sido atacadas en los últimos dos años mediante la aplicación de dos medidas de política básicas: intensa campaña de capacitación del personal superior y subalterno, la que incluye cursos locales con profesores de destacadas instituciones académicas nacionales y becas para actividades en posgrados, maestrías y congresos en materia de control interno en distintos puntos del país.

Asimismo, se procedió a la rotación del personal, incorporación de jóvenes profesionales seleccionados por su rendimiento académico, constitución de una comisión de estudio y capacitación, ascenso a cargos directivos de jóvenes

profesionales y replanteo de los dictámenes de la Contaduría General mediante las intervenciones en las cuestiones esenciales de los expedientes administrativos y no solamente en sus formas.

No obstante lo indicado precedentemente, el problema central derivado del modelo de control interno de carácter procedimental o de cumplimiento, si bien se ha morigerado, subsiste en su esencia hasta la actualidad.

VI.1.2 Áreas críticas o claves identificadas.

Para poder realizar un diagnóstico correcto es necesario relevar la información pertinente en las áreas críticas o de importancia estratégica, en mérito a las siguientes consideraciones:

En primer lugar, un área funcional: área de conducción de control (Sub-contaduría de control, dirección de control) dado que desde allí se envían las directivas rutinarias de trabajo, de manera constante. Es evidente que si en este área no se comprende el modelo de control interno que reclama la ley de administración financiera y control y la profesión, entonces difícilmente se pueda transmitir una idea correcta en materia de control interno al resto de las delegaciones.

Área operacional: Los ministerios de alta complejidad, esto es, ministerio de educación, desarrollo social, salud y obra pública, concentran el 80% de las operaciones que insume el presupuesto estatal y es donde se presenta el mayor nivel de conflictividad entre los organismos de control y los responsables de los organismos.

Esa dificultad es una derivación del relevamiento de esos organismos en los que se verifica un manifiesto desentendimiento de las estructuras internas por el control previo de los procesos –aún los de cumplimiento normativo- y por el convencimiento de los delegados contables con respecto a si han comprendido que el control de legalidad es solo un aspecto del control de gestión, desatendiendo casi por completo el control interno basado en la verificación o seguimiento de pautas de eficacia, eficacia y economía de los organismos públicos.

VI.1.3 Evaluación de la capacitación general de los agentes y funcionarios vinculados a la administración del sector público, en aquellas materias de su incumbencia.

Uno de los objetivos del examen, es la verificación del grado de comprensión alcanzado por los funcionarios de la Contaduría General respecto al cambio de paradigma de pasar de un modelo de control interno insertado en el modelo burocrático puro en el cual se verifica la legalidad a través de los procedimientos, a otro de control interno concebido como un proceso continuo en el que los elementos de información y comunicación, supervisión, actividades de control, ambiente de control, y la evaluación

de riesgos constituyen un sistema integral y que a su vez se integra al resto de los procesos, sistema que otorga una garantía razonable a la organización de alcanzar los objetivos en términos de eficacia, eficiencia y economía. Pero este control interno integrado en los procesos dentro de las jurisdicciones y entes del sector público debe ser objeto de coordinación, supervisión y dictado de normas por parte del órgano rector de la provincia, que en la legislación rionegrina le corresponde a la Contaduría General. Sin dudas, en este aspecto es donde se observa una de las principales deficiencias del sistema de control interno; revertir esta situación implica comenzar por la capacitación de agentes y funcionarios.

VI.1.4 Relevamiento de datos

Las actividades cotidianas de la Contaduría General comportan el acceso irrestricto a los procesos llevados a cabo por los organismos públicos de la Provincia. En efecto, el sistema actual de tramitación de expedientes en el ámbito estatal rionegrino requiere normativamente que la Contaduría General participe en todo tipo de erogación en la etapa previa a la contabilización del “compromiso” por parte de la jurisdicción y antes del denominado “ordenado a pagar”¹⁴. Esta circunstancia implica que los expedientes de los que deriva algún tipo de erogación del estado lleguen al conocimiento de la Contaduría, excepto los entes autárquicos y empresas del estado.

Esa característica del sistema administrativo provincial permite a la Contaduría el relevamiento de datos en forma no estadística, por una doble vía: la primera por medio del conocimiento diario de la tramitación de expedientes referidos a una amplia gama de fines del estado. Así, este órgano de control interviene en procedimientos de contrataciones, aportes a personas e instituciones, coparticipación de impuestos y regalías a municipios, pago de sueldos, empréstitos, transferencias a empresas públicas, gastos de movilidad y viáticos, entre otras.

La segunda vía es por medio de las entrevistas personales de los funcionarios de la Contaduría con los agentes y funcionarios de las jurisdicciones y entes, en forma diaria y constante. Esta circunstancia deriva de la particular interacción de los agentes del órgano de control y el resto de los agentes de los organismos públicos, toda vez que la opinión de la contaduría general en materia de registro y control es requerida necesariamente para la procedencia del trámite.

Así, la acumulación de información por parte de la Contaduría General, es significativa y más que suficiente para formarse una opinión sobre el sistema administrativo provincial y especialmente respecto al sistema de control interno implementado en el ámbito del estado.

¹⁴ Conforme Art. 191 de la Constitución provincial y Art. 80 del decreto 1737/98.

VI.2.- Conceptualización del control interno de la administración provincial.-

Del relevamiento realizado, es posible conceptualizar el sistema de control interno a partir de una cabal comprensión de la estructura y funcionamiento de la administración provincial. Para ello resulta necesario que, en forma previa, se estudien algunos aspectos esenciales sobre los que reposa el control interno:

- a) Marco normativo provincial en materia administrativa.
- b) Síntesis descriptiva de los circuitos administrativos básicos.
- c) Usos y prácticas de la administración pública.
- d) Régimen legal de control interno.
- e) Intervención de la Contaduría como órgano rector de control interno.

El marco normativo en materia administrativa.-

En el ámbito provincial, el artículo 47 de la Constitución establece que *“La administración pública provincial y en lo pertinente la municipal, están regidas por los principios de eficiencia, austeridad, centralización normativa, descentralización, desconcentración, imparcialidad, equidad, igualdad y publicidad de las normas o actos. Su actuación está sujeta a la determinación oficiosa de la verdad, con celeridad y economía, sencillez en el trámite, plazos breves, participación y procedimiento público e informal para los administrados.”*

Asimismo, la ley H N° 3186 denominada “Ley de administración financiera y control interno del sector público provincial”, regula los sistemas de presupuesto, tesorería, contabilidad, crédito público y control interno.

En ese sentido, la ley 3186 enumera los elementos que componen su objeto al decir que *“La administración financiera del sector público de la Provincia de Río Negro comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos dirigidos a la obtención de recursos públicos y a su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del estado.”*¹⁵

A continuación, la mencionada ley establece que *“El sistema de control interno comprende los órganos, normas y procedimientos administrativos para el sector público provincial, en cuanto incidan sobre la hacienda pública provincial. La Contaduría General de la provincia es el órgano rector del sistema.”*¹⁶

¹⁵ Conforme Art. 4° de la Ley H N° 3186.

¹⁶ Conforme Art. 5° de la Ley H N° 3186.

Posteriormente la Ley H3186 aborda la cuestión que resulta esencial en el estudio del sistema administrativo provincial al describir los objetivos perseguidos por las normas contenidas en ella. Así, de la minuciosa lectura de esa legislación podremos advertir la brecha existente entre el planeamiento administrativo del estado y su implementación real y efectiva.

En efecto, la ley de administración financiera provincial establece en su artículo 6° lo siguiente:

“Son objetivos de esta ley:

- a) Garantizar la vigencia de los principios establecidos en el artículo 47 de la Constitución Provincial y los de regularidad en la registración, legalidad, economicidad y eficacia, tanto en la obtención como en la aplicación de los recursos públicos.¹⁷*
- b) Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del sector público provincial.*
- c) Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público provincial, para el proceso de toma de decisiones de los responsables de las jurisdicciones y entidades, así como para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas y para dar transparencia y publicidad a los actos y resultados de la administración pública.*
- d) Establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público provincial la implementación y mantenimiento de:
 - I. Un sistema contable adecuado a las necesidades del registro e información de los actos con incidencia patrimonial, financiera o económica, acorde con la naturaleza jurídica y características operativas de cada uno de ellos.*
 - II. Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre operaciones, que incluya el control previo y posterior y la auditoría.*
 - III. Procedimientos que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los**

¹⁷ El artículo 47 de la Constitución provincial establece que “La administración pública provincial y en lo pertinente la municipal, están regidas por los principios de eficiencia, austeridad, centralización normativa, descentralización, desconcentración, imparcialidad, equidad, igualdad y publicidad de las normas o actos. Su actuación está sujeta a la determinación oficiosa de la verdad, con celeridad y economía, sencillez en el trámite, plazos breves, participación y procedimiento público e informal para los administrados.”

programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la jurisdicción o entidad.”

Esta norma resulta esencial para identificar el tipo de organización administrativa del estado, construida sobre la base de un modelo de planificación estratégica, en el que el cumplimiento de legalidad como fin se vincula directamente con la obtención de información completa y confiable, como así también a la obtención de metas medidas en términos de eficiencia, eficacia y economía. Estos objetivos, tal como veremos más adelante en este estudio, son compartidos por el modelo de control interno que contienen las normas del INTOSAI y en el informe COSO. Asimismo, el artículo 6° de la ley H3186 hace responsables a las autoridades superiores de cada jurisdicción y ente del establecimiento de los sistemas de contabilidad y de control interno.

El artículo 79 de la ley reitera el carácter de órgano rector del sistema de control interno de la Contaduría General, de conformidad con lo establecido en el artículo 5° de la misma norma y en el artículo 191 de la constitución provincial.

Hasta aquí, la normativa citada es congruente con la legislación nacional referida a la administración financiera y el control interno del sector público. En efecto, tanto la ley nacional N° 24.156 como la ley provincial H N° 3186, tienen notorias similitudes conceptuales en esa materia, adoptando sistemas integrados y un régimen de control interno prácticamente idéntico.¹⁸

Pero no obstante ello, de la atenta lectura de los artículos 80, 81 y 82 de la ley 3186 y del decreto N° 1737/98, reglamentario de la ley de administración financiera, aparecen fisuras en la simetría conceptual de la legislación nacional y de la provincial.

En efecto, si bien el artículo 81 de la ley 3186 establece que “Es responsabilidad de la Contaduría General, en su carácter de órgano rector del sistema, el desarrollo de los aspectos normativos, de supervisión y coordinación del control interno. Asimismo podrá delegar en forma expresa dichas funciones en los organismos descentralizados.”, norma que resulta congruente con el artículo 100° de la ley 24156, el artículo 80 de la ley provincial introduce elementos extraños al modelo de sistema de control interno adoptado por la propia ley 3186 y por la ley 24.156. Así, la ley provincial dispone que la Contaduría General será el órgano rector de control interno –en concordancia con el artículo 191 de la Constitución Provincial- y en el artículo 80 establece que *“Su materia de competencia es la verificación, supervisión y vigilancia de los procesos administrativos, derivados de los hechos, actos u operaciones de las que surjan transformaciones del sector público provincial. A los fines antes enunciados, este organismo tendrá acceso directo a la documentación y registro que se refieren a esta operatoria, en el lugar, tiempo y forma que aseguren su conocimiento previo. Por vía*

¹⁸ Fundamentalmente, la similitud conceptual se evidencia en las redacciones de los artículos 4° de la ley 24.156 y en el artículo 6° de la ley H3.186.

reglamentaria se procederá a determinar el procedimiento al cual se sujetará la Contaduría General de la provincia, para el ejercicio de la atribución de observación inherente a la materia de su competencia.”

Por otra parte, en el capítulo dedicado al sistema de contabilidad, el artículo 72, inciso i) de la ley 3186, establece que *“La Contaduría General de la provincia tendrá competencia para:...i) Realizar el control interno de acuerdo a lo establecido en el artículo 191 de la Constitución Provincial e informar al Tribunal de Cuentas de la provincia de los actos que presuntamente impliquen irregularidades, de los que tuviere conocimiento en el ejercicio de sus funciones.”*

De tal forma, la legislación provincial coloca en cabeza de los titulares de las jurisdicciones y entes la responsabilidad de implementación y mantenimiento del sistema de control interno (art. 6°-Ley 3186), en armonía con el informe COSO y las normas del INTOSAI que reservan el control interno a los integrantes de los procesos. Asimismo, la responsabilidad del órgano rector del sistema de control interno comprende la supervisión, coordinación y dictado de normas en esta materia (art. 81-Ley 3186).

Pero no obstante lo indicado precedentemente, la misma ley 3186 contradice las funciones asignadas, tanto al órgano rector de control interno en sus artículos 81 y 82, como a los titulares y agentes de las jurisdicciones y entes en el artículo 6°, atribuyéndole al primero funciones de control interno en forma directa (arts. 80 y 72, inc. i.-Ley3186). Esa incongruencia conceptual, queda plasmada en el artículo 80 del decreto 1737/98, reglamentario de la ley H 3186, cuando establece que *“1.- El control previo de todo procedimiento administrativo que se aplique en la consecución de los hechos, actos u operaciones de los que puedan surgir variaciones en el Patrimonio Público Provincial, estará a cargo de las Direcciones Generales de Administración o Unidad de Organización que cumpla funciones similares en la Administración Central. 2.- El control concomitante de dichos procedimientos estará a cargo de la Contaduría General de la Provincia y se hará efectivo antes de realizarse el compromiso y antes de efectuarse el pago.”*

Así, dentro del conjunto de normas citadas anteriormente, coexisten atribuciones de ejercicio de control interno para los agentes integrados a los procesos y para el órgano rector en esa materia, el que no forma parte de la organización.

VI.3.- Síntesis descriptiva de los circuitos administrativos básicos.

En la provincia de Río Negro existe una marcada preponderancia del modelo burocrático puro que se asocia a la idea pergeñada por Max Weber. Las principales características del sistema administrativo provincial son la organización piramidal y jerárquica, la toma de decisiones son en forma descendente y los circuitos de trámites

se basan en las dos premisas anteriores. El cumplimiento normativo y la autoridad jerárquica son la causa y fin de la actividad estatal.

La carga burocrática que debe soportar un trámite administrativo, por más sencillo que sea, resulta abrumador, tanto para el ciudadano como para los propios agentes públicos que procuran honestamente cumplir con los objetivos de su organización.

El modelo descrito precedentemente puede apreciarse en toda su magnitud en algunos de los procedimientos más habituales de la administración pública provincial, tales como las contrataciones directas de bienes y servicios, la licitación pública y las transferencias a instituciones.

Procedimiento de contratación directa:

- La Unidad solicitante debe formular por escrito la necesidad de efectuar la contratación a la autoridad competente, determinando en forma clara y precisa el motivo de la contratación, describiendo las especificaciones técnicas o cualquier otra información que contribuya a la mejor identificación de lo que se desea contratar, fundamentando las razones de la excepcionalidad.
- La autoridad competente para contratar autoriza el gasto y remite al área de compras.
- El área de compras remite a Mesa de Entradas para caratular las actuaciones, y una vez cumplido, inicia el “pedido de precios” que consiste en solicitar presupuesto a por lo menos tres (3) proveedores a fin de demostrar la razonabilidad del precio a pagar, sin el requisito del plazo para presentar la oferta y sin el derecho a impugnación por parte del oferente. La solicitud de cotizaciones y sus respuestas podrán efectuarse por cualquier medio fehaciente (A.5º DTO.1746/12).
- El servicio administrativo realiza el comprobante de reserva interna en el Sistema de Administración Financiera y Control (SAFYC), el proyecto de resolución y remite al servicio jurídico del Organismo.
- La asesoría legal del organismo emite dictamen de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 2938 de Procedimiento Administrativo.
- La autoridad competente del organismo conforma y autoriza el proyecto de acto administrativo.

- El servicio administrativo registra el compromiso de créditos en el SAFYC, emite el formulario, lo verifica y remite las actuaciones a la delegación contable de la Contaduría General.
- La delegación controla el procedimiento, constata el compromiso e interviene. De acuerdo al monto, ésta eleva al organismo central de control interno para intervención del Contador General.
- Se remiten las actuaciones a la Fiscalía de Estado para el control de legalidad.
- Intervenido de conformidad por la Fiscalía de Estado, el servicio administrativo emite el acto administrativo definitivo, el que firma la autoridad competente.
- Con el acto administrativo definitivo, el servicio administrativo emite la “Orden de Compra”, habilitando al proveedor a proceder a la entrega del bien o prestación del servicio. Cumplida la entrega, el proveedor presenta remito, factura y toda documentación exigible para proceder a la emisión de la “Orden de Pago”.
- El servicio administrativo procede a registrar la “Orden de Pago” en el SAFYC, y remite a la delegación contable.
- La delegación contable controla, y de no mediar objeciones, aprueba la “Orden de Pago” y remite a la Tesorería General de la provincia para efectuar el pago.

Comentarios:

Este procedimiento excepcional de contratación es, en realidad, el más habitual en el sector público provincial. Si bien ese mecanismo de selección de contratistas del estado es elegido por la rapidez y sencillez de los procedimientos implicados, el decreto 1737/98 y los usos y costumbres se empeñan en complicar las tramitaciones y en hacer más engorrosos los procesos. En efecto, por vía reglamentaria se exige que los organismos demuestren la razonabilidad del precio y el pedido de precios a, por lo menos, tres proveedores. En la práctica corriente de las jurisdicciones y entes esa demostración de razonabilidad absorbe un tiempo significativo, pero en los ministerios con más presupuesto y operaciones se distorsiona tanto ese simple pedido de cotización que se llega a situaciones que conforman una práctica aberrante desde el punto de vista administrativo. Así, esos organismos –invocando razones de necesidad y urgencia- realizan el procedimiento de contratación directa pero agregan trámites no requeridos por la normativa vigente tales como presentación de las propuestas en

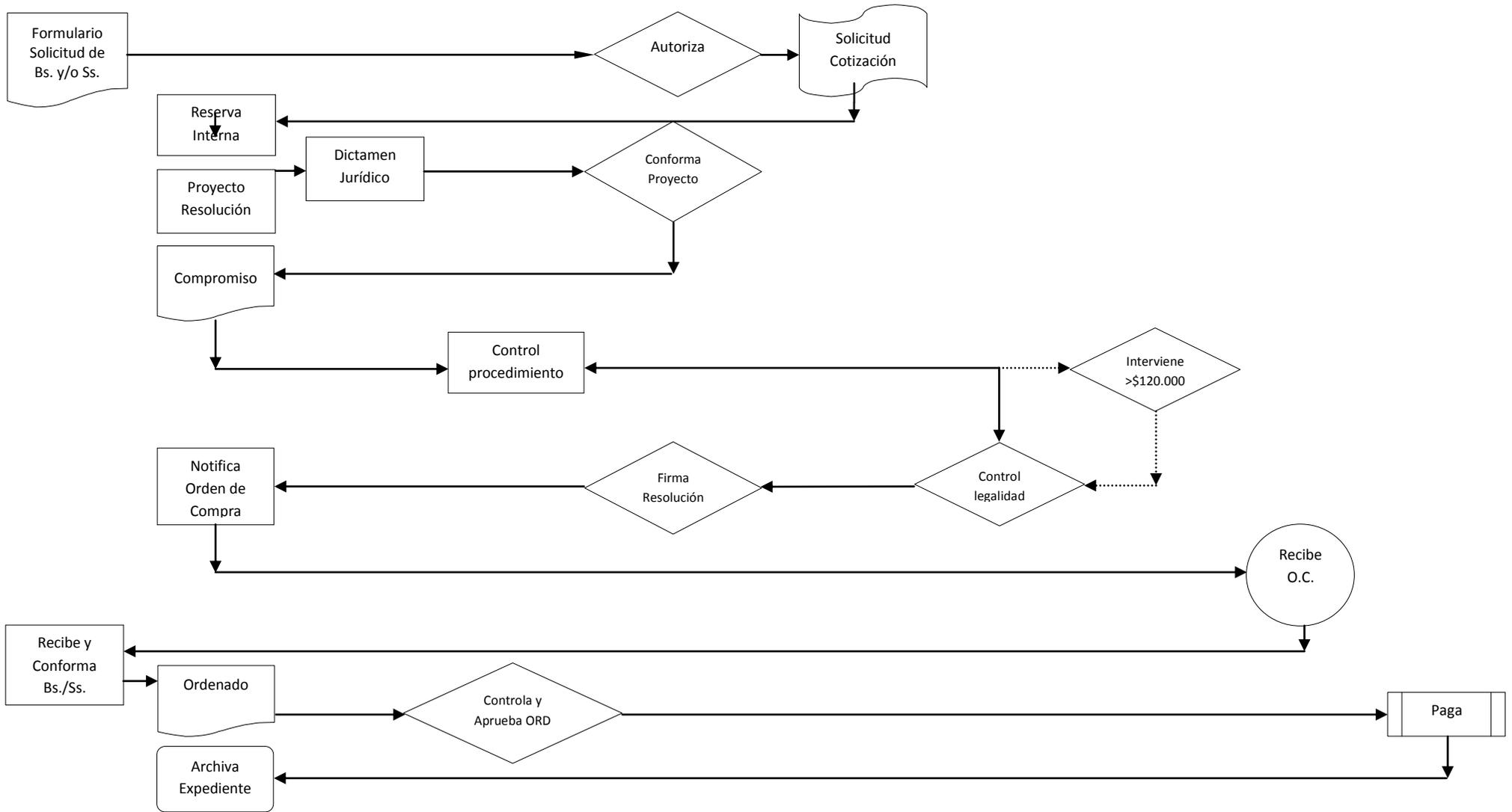
sobres cerrados, pliego de condiciones legales y técnicas, acta de apertura de ofertas, comisión de pre-adjudicación, entre otras. De tal forma ese procedimiento se confunde con el seguido para la licitación y con la demora que ello implica, desnaturalizando y contradiciendo las razones invocadas de urgencia para contratar directamente.

Asimismo, es dable advertir en el circuito administrativo descrito –además de las deficiencias de control interno ya apuntadas- que existe un control directo por parte de la contaduría, interviniendo tres veces en el procedimiento de contratación directa. Además se le da intervención a la Fiscalía de Estado para que evalúe la misma materia y con similar alcance que el control realizado por la Contaduría General.

ETAPAS - NORMAS LEGALES

UNIDAD ORGANIZATIVA	ETAPA	CONCEPTO	NORMA
Unidad Solicitante	Solicitud de Bien y/o Servicio	Formulación por escrito sobre la necesidad de efectuar la contratación directa, fundamentando las razones de la excepcionalidad de la aplicación del procedimiento, determinando claramente su objeto.	Art. 8º -a) y b) -Anexo II Dto.HNº1737/98
Autoridad competente	Autoriza	Autoriza en función de la competencia y remite al Área de Compras.	Art.33º -pto.1- Anexo I Dto. H Nº1737/98, Art.1º Dto. Nº1746/12
Area de Compras	Solicitud de cotización	Remite a Mesa de Entrada para caratular expediente (Jurisdicción, Nº, Letra, Año, Glosa), e inicia el 'pedido de precios' a por lo menos 3 proveedores solicitando cotización por escrito a efectos de demostrar la razonabilidad del precio a pagar, proponiendo adjudicar al más favorable.	Art.55º Ley Nº2938, Art. 88º -b)- Ley H Nº3186, Art.5º Dto. Nº1746/12
Servicio Administrativo	Reserva Interna –SAFYC-	Realiza la reserva interna de crédito por el monto de la oferta adjudicada. Elabora proyecto de acto administrativo y remite al servicio jurídico –Asesoría Legal-. Publica en internet –sitio web de la Provincia- la contratación.	Art. 31º Ley H Nº3186, Art. 12º Ley Nº2938, Art. 8º -e) y 44º Anexo II Dto.H Nº1737/98
Asesoría Legal	Control legal interno	Emite dictamen jurídico fundado en razones de hecho y derecho.	Art. 12º -e)-Ley Nº 2938, Ley Nº88, modificada por Ley Nº4739
Autoridad competente	Autoriza	Conforma y autoriza el proyecto de acto administrativo.	Art.33º -pto.1- Anexo I Dto. H Nº1737/98
Servicio Administrativo	Compromiso –SAFYC-	Registra compromiso de crédito y remite a Delegación Contable de Contaduría General.	Art. 30º Ley H Nº3186, Art.30º -b)-Anexo I Dto. H Nº1737/98
Delegación Contable (CGP)	Control contable/presupuestario y de procedimiento	Controla el procedimiento, constata el compromiso con la documentación e interviene. Emite informe, y de corresponder de acuerdo al monto remite a Contaduría General (monto superior a \$120.000). Se remiten las actuaciones a la Fiscalía de Estado.	Art.191º C.P., Art. 72º-i)- y 80º Ley H Nº3186, Art.80º -pto.2- Anexo I Dto. H Nº1737/98, R.Nº112/12 y Nº267/12CG
Fiscalía de Estado	Control legal	Interviene en el marco de su competencia y emite vista.	Art. 12º -e)-Ley Nº2938, Ley Nº88, modificada por Ley Nº4739
Servicio Administrativo	Redacta resolución	Se remite para firma de autoridad competente para dictar el acto administrativo firme.	Art.12º y 13º Ley Nº2938, Art.33º -pto.3- Anexo I Dto. H Nº1737/98
Fiscalía de Estado	Notificación	Toma conocimiento de la resolución definitiva, debiendo considerar que ésta no ha sido dictada en transgresión de la Constitución o de la ley.	Ley Nº88, modificada por Ley Nº4739
Servicio Administrativo	Orden de compra	Emite y notifica de orden de compra, procediendo el proveedor a la entrega del bien o prestación del servicio. Una vez cumplida, éste presenta remito, factura y toda documentación exigible para proceder a emitir la orden de pago.	
Servicio Administrativo	Orden de pago –SAFYC-	Registra la correspondiente orden de pago, remitiendo a Delegación Contable.	Art. 29º Ley H Nº3186
Delegación Contable	Control tributario y de procedimiento.	Controla el procedimiento y el ordenado con la documentación. Aprueba el ordenado y remite a Tesorería General de la Provincia para efectivizar el pago.	Art.191º CP, Art. 72º-i)- y 80º Ley H Nº3186, Art.80º -pto.2- Anexo I Dto. H Nº1737/98, Art. 60º -pto. 1)-Anexo I Dto. H Nº1737/98

FLUJOGRAMA. MINISTERIO EJECUTOR									
Unidad Solicitante	Servicio Administrativo	Asesoría Legal	Delegación Contable	Autoridad Competente	Área de Compras	Fiscalía de Estado	Contaduría General	Proveedor	Tesorería



Procedimiento de Licitación Pública:

La normativa vigente:

Ley H N° 3.186, Decreto Reglamentario H N° 1.737/98 art. 86° a 92° y Ley B N° 4.187 Derecho de Prioridad de Contratación con el Estado.

Carácter del trámite:

Es el procedimiento que constituye la regla principal de una contratación, estableciendo la administración excepciones a esta cuando el factor este fundado en:

- Montos establecidos por el Poder Ejecutivo a través de la Reglamentación
- Características especiales de la contratación
- Procedimientos reglados en regímenes particulares

Procedimiento:

Unidad Organizativa

ACCIÓN

- | | |
|-----------------------------------|--|
| 1. Unidad Solicitante | 1.1 Confecciona el formulario de solicitud de bienes y servicios. |
| 2. Área de compras del Organismo | 2.1 Solicita la carátula del expediente de licitación pública anexando el formulario anteriormente citado.
2.2 Estima el presupuesto oficial y sugiere el procedimiento a seguir. |
| 3. Autoridad Competente | 3.1 Autoriza la contratación y el procedimiento (art.33° Ley H N° 3.186 y su D.R.). |
| 4. Servicio Administrativo | 4.1 Efectúa la reserva interna del gasto en el SAFyC.
4.2 Remite las actuaciones al área de compras. |
| 5. Área de compras del Organismo | 5.1 Elabora el pliego de bases y condiciones generales y particulares con los requisitos descriptos en el artículo 36° del D.R. H N° 1.737/98. |
| 6. Servicio Administrativo | 6.1 Elabora el proyecto de resolución autorizando el llamado y aprobando el pliego de bases y condiciones. |
| 7. Asesoría legal del organismo | 7.1 Dictamina sobre el proyecto. |
| 8. Comisión de Pliegos | 8.1 Dictamina sobre el pliego. |
| 9. Autoridad Competente | 9.1 Dicta el Acto administrativo definitivo |
| 10. Área de compras del Organismo | 10.1 Invita como mínimo a 8 proveedores del ramo.
10.2 Publica la licitación en internet, en el B.O. con un anticipación mínima de 12 y máxima de 15 días |

- a la fecha de apertura (art. 43º D.R.) y en un diario de circulación en el territorio provincial durante 1día.
- 10.3 Vende los pliegos a los proveedores.
- 10.4 Realiza la apertura de los sobres junto con el área de administración, órganos de control y proveedores.
11. Asesoría legal del organismo 11.1 Dictamina sobre la admisibilidad de las ofertas.
12. Comisión de pre-adjudicación 12.1 Realiza el acta de pre-adjudicación desestimando a las ofertas que no cumplen con los requisitos y dando lugar a las restantes, adjudicando a la de menor precio o justificando los motivos por los cuales se adjudica a una de mayor valor.
- 12.2 Se publica durante 3 días en el transparente del organismo para su notificación, desde la cual comenzarán a correr los plazos de 3 días para la impugnación.
13. Servicio Administrativo 13.1 Confecciona el proyecto de Resolución de adjudicación.
- 13.2 Registra y verifica el comprobante de compromiso.
- 13.3 Efectúa el control previo (art 80º ap. 1º D.R.)
14. Asesoría legal del organismo 14.1 Dictamina.
15. Delegación Contable 15.1 Efectúa el control concomitante (art. 80º ap. 2º), interviene y según los montos lo envía a la Contaduría Gral. Res. Nº 151/10 C.G..
16. Contaduría Central 16.1 Interviene.
17. Fiscalía de Estado 17.1 Controla la legalidad del proyecto de Acto Administrativo.
18. Autoridad Competente 18.1 Dicta Acto Administrativo definitivo de aprobación del gasto.
19. Fiscalía de Estado 19.1 Controla art 15º Ley 88.
20. Área de compras del Organismo 20.1 Emite y notifica la orden de compra.
21. Unidad Solicitante 21.1 Recibe y recepciona provisoriamente los bienes firmando los remitos y certificando los servicios.
- 21.2 Confronta las especificaciones del pliego (o muestra patrón) con las presentadas por el adjudicatario.

- 21.3 En caso de silencio, pasados los 7 días de la entrega de los elementos, se tendrán por recibidos de conformidad.
22. Servicio Administrativo 22.1 Registra el ordenado.
23. Delegación Contable 23.1 Controla, aprueba y/o interviene.
24. Tesorería General 24.1 Paga según la disponibilidad financiera y devuelve el expediente al organismo para que lo resguarde y quede a disposición del tribunal de cuentas provincial, tal cual está establecido en el proyecto de resolución.
25. Servicio Administrativo 25.1 Archivo transitorio.

Comentario:

El procedimiento de licitación pública es uno de los más intrincados y engorrosos del sector público provincial. Del relevamiento efectuado para este estudio, se ha verificado que el tiempo promedio que demandan las licitaciones públicas es entre seis meses y un año. El control interno en estos procesos es significativamente deficiente; el análisis de riesgos es casi nulo, las metas de eficiencia, eficacia y economía de la gestión se diluyen cuando –por ejemplo- se intenta adquirir remedios oncológicos o medicamentos para los hospitales mediante expedientes iniciados en marzo del año 2012 y se remiten a la Contaduría para su control en agosto de 2013.

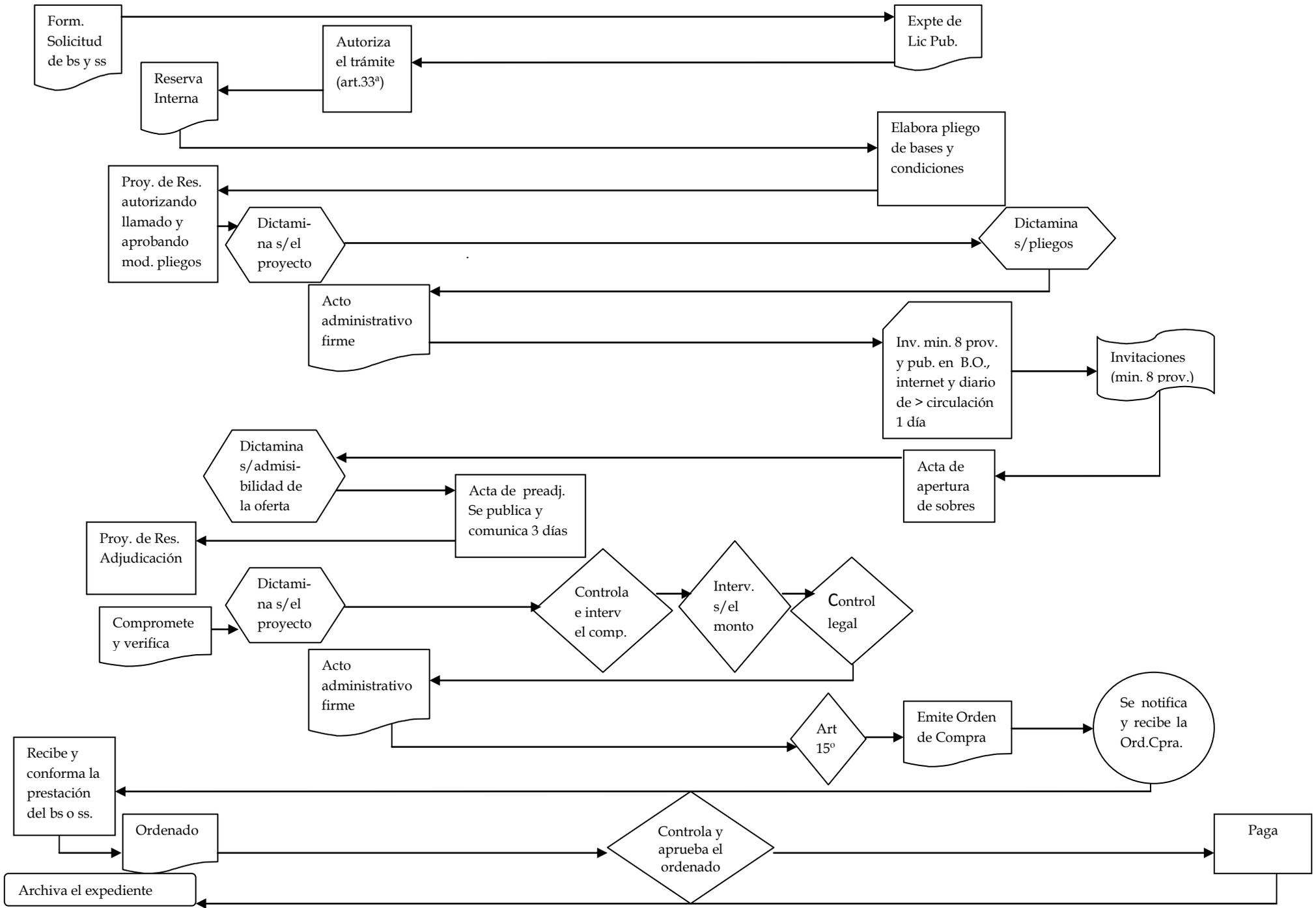
Las actividades de control se limitan al cumplimiento normativo y al igual que en la contratación directa, interviene a tal fin la asesoría legal del organismo, la fiscalía –en dos oportunidades- y la Contaduría General en tres ocasiones.

Asimismo, se advierte que –con el fin de lograr mayor control de los procesos- se concentra el trámite en una oficina de suministros común a todos los organismos, produciendo un “cuello de botella” sin ningún beneficio o mejora de calidad del control; por el contrario sólo se logra así hacer más lento el trámite, menos eficaz, eficiente y económico.

Existen procesos innecesarios y hasta rayanos en la ilegitimidad, tales como las invitaciones a ocho posibles oferentes, las que resultan improcedentes frente a las publicaciones obligatorias para el cumplimiento de los principios de la licitación de igualdad y transparencia. Las invitaciones individuales y anticipadas colocan a lo beneficiarios en una situación de privilegio.

LICITACIÓN PÚBLICA ART. 86° a 92° Ley H N° 3.186 - Reglamento de Contrataciones

Unidad Solicitante Servicio Administrativo Asesoría Legal Autoridad Competente Comisión Pre-adjudicación Delegación Contable Contaduría General Fiscalía Área compras del organismo Of. Pliegos Proveedores Tesorería



Procedimiento de creación y reposición de Fondos Permanentes y Cajas Chicas:

Normativa vigente:

Ley H N° 3.186, Decreto Reglamentario H N° 1.737/98 art. 64°.

Carácter del trámite:

Este es un trámite de descentralización de pagos, constituye un método de excepción al reglamento de adquisiciones y contrataciones.

Los movimientos que se registran son: apertura, cambio de responsables, disminución, ampliación, rendición o reposición, rendición final.

La vida de un fondo se inicia con una apertura. El circuito es el que se describe a continuación:

Procedimiento:

Unidad Organizativa

ACCION

- | | |
|----------------------------------|---|
| 1. Unidad Solicitante | 1.1 Formula una solicitud de creación de un fondo o caja chica, indicando el destino previsto de los fondos y monto solicitado. |
| 2. Servicio Administrativo | 2.1 Se inicia un Expte. con la solicitud del área.
2.2 Se efectúa una reserva interna por el importe del monto solicitado. |
| 3. Autoridad Competente | 3.1 Autoriza el trámite. |
| 4. Servicio Administrativo | 4.1 Confecciona el proyecto de Resolución. |
| 5 . Asesoría legal del organismo | 5.1 Dictamina respecto al proyecto de Acto Administrativo. |
| 6. Ministerio de Economía | 6.1 Autoriza la apertura (apartado 3 art. 64° Dto N° 1737/98).
6.2 Comunica a la Tesorería General. |
| 7. Servicio Administrativo | 7.1 Registra y verifica la reserva interna. |
| 8. Autoridad Competente | 8.1 Dicta la resolución definitiva. |

9. Servicio Administrativo 9.1 ingresa la cuenta bancaria al safyc y solicita a la Contaduría General el vínculo contable y la apertura de la misma.
10. Contaduría Gral. 10.1 Agrega el vínculo contable a la cuenta safyc.
11. Servicio Administrativo 11.1 Registra los datos básicos al sistema y comunica al Banco, a través del acto administrativo, las firmas autorizadas.
- 11.2 Carga el financiamiento.
- 11.3 Verifica los datos básicos en el sistema.
- 11.4 Carga el comprobante de cambio de responsables.
12. Delegación Contable 12.1 Controla los datos ingresados y aprueba el comprobante de cambio de responsable (CAR).
- 12.2 Remite el expediente al servicio administrativo.
13. Servicio Administrativo 13.1 Carga el comprobante de apertura del Fondo y/o caja chica (APE).
14. Delegación Contable 14.1 Controla los datos ingresados y aprueba el comprobante de apertura (APE).
- 14.2 Envía copia del Acto Administrativo y el original del APE a la Tesorería Gral. de la Provincia.
- 14.3 Remite el expte. al servicio administrativo.
15. Tesorería General 15.1 Paga y remite copias al servicio administrativo.
16. Servicio Administrativo 16.1 Mantiene la guarda y custodia del expediente.
- 16.2 Anexa las copias remitidas por la Tesorería General.
17. Responsable del Fondo 17.1 Solicita las chequeras al banco.
- 17.2 Adquiere un libro Bancos foliado y lo remite al Tribunal de Cuentas para su rúbrica ó puede remitir hojas móviles en caso de utilizar sistemas informáticos.
- 17.3 Vela por la guarda de las chequeras.

17.4 Ingresar los datos de las chequeras en el sistema y seleccionar la que va a utilizar.

18. Servicio Administrativo

18.1 Solicitar los permisos a Altec para el ingreso de los datos al módulo de Gestión de fondos fijos indicando las personas autorizadas.

REPOSICION DE UN FONDO PERMANENTE Y/O CAJA CHICA

1. Responsable del fondo

1.1 Solicita la carátula de un expediente denominado “rendición NUMERO del fondo...”

1.2 Incorpora todos los comprobantes respaldatorios de la rendición ordenados cronológicamente.

1.3 Indica en cada comprobante las características del servicio recibido o el destino final de los bienes adquiridos.

1.4 Confecciona e incorpora el formulario C.G. 215 “Relación de comprobantes”, art.64º_9 a) Dto. N° 1737/98.

1.5 Confecciona e incorpora el Formulario C:G 216 de “Balance de Rendición de cuentas” del Fondo, art.64º _a inc c) Dto. N° 1737/98.

1.6 Confecciona e incorpora el formulario C.G. 336 Conciliación Bancaria, art.64º _a inc. d) Dto. N° 1737/98.

1.7 Agrega un formulario de detalle de comprobantes emitidos y no presentados al cobro.

1.7 Envía el expediente al servicio administrativo.

2. Servicio Administrativo

2.1 Efectúa el control interno propio del organismo.

2.2 Confecciona el proyecto de Resolución aprobatoria de la rendición y de reposición del fondo.

3. Asesoría legal del organismo

3.1 Dictamina respecto al proyecto de Acto Administrativo.

4. Autoridad Competente

4.1 Dicta la resolución definitiva.

- | | |
|----------------------------|--|
| 5. Servicio Administrativo | 5.1 Verifica el comprobante RPO generado desde el modulo de Gestión de fondos Fijos ó carga la RPO desde el modulo de gastos si es Gestión Manual. |
| 6 . Delegación Contable | 6.1 Controla la rendición del fondo.

6.2 Controla los datos ingresados en el safyc.

6.3 Aprueba el comprobante de reposición del fondo (RPO).

6.4 Envía copia del Acto Administrativo y el original del RPO a la Tesorería Gral. de la Provincia.

6.5 Remite el expediente al servicio administrativo. |
| 7. Tesorería General | 7.1 Paga y remite copias al servicio administrativo. |
| 8. Servicio Administrativo | 8.1 Mantiene la guarda y custodia del expediente. |

Comentario:

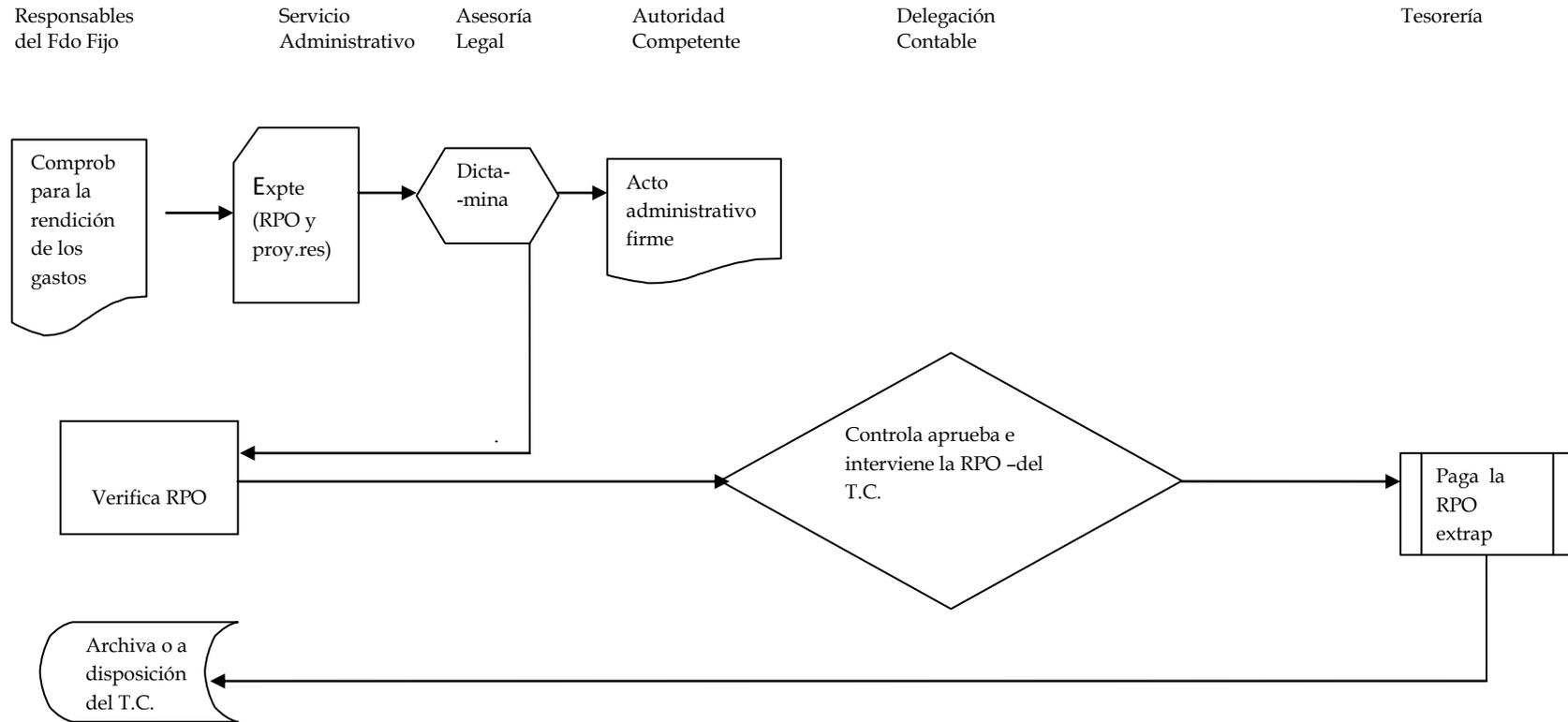
Los procedimientos de contrataciones son tan lentos y engorrosos en la administración provincial que las jurisdicciones y entes recurren a todo tipo de “atajos” o artilugios legales para eludir sus obligaciones en materia de compras de bienes y servicios. En esa desesperación, los funcionarios se colocan en el límite de la legitimidad de sus actos. En tal contexto, el control interno se resiente notablemente y sólo se mantiene una forzada necesidad de cumplir con las normas legales y reglamentarias.

En ese sentido, una de las herramientas más utilizadas en los organismos públicos es el sistema de cajas chicas y de fondos permanentes. Si bien el procedimiento de constitución de aquellos no escapa a los procesos enredados, confusos y lentos de la administración provincial, la utilización de estos instrumentos resulta más útil para las jurisdicciones y entes toda vez que ofrece una respuesta casi inmediata para la disposición de fondos y la consiguiente contratación de bienes y servicios.

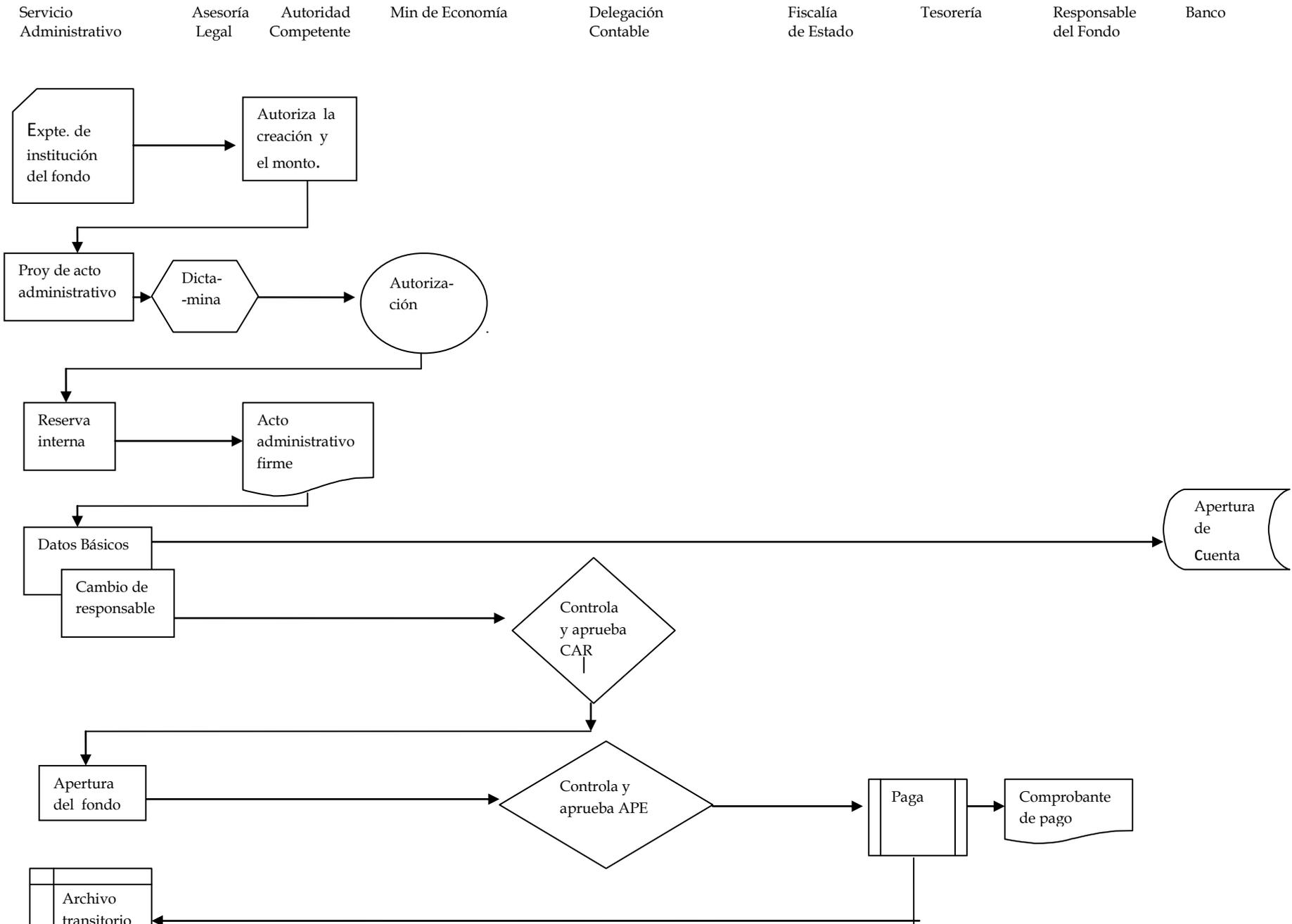
Así, los hospitales, la policía y la asistencia social dependen mayoritariamente de ese procedimiento para la adquisición de los principales bienes de consumo y de los servicios de funcionamiento.

Desde luego, el control que admite el sistema es ex-post mediante la rendición de comprobantes, vale decir, con los hechos consumados.

REPOSICION DE FONDOS FIJOS



CREACIÓN DE FONDOS FIJOS



VI.4.- Usos y prácticas de la administración pública.-

La administración pública provincial se encuentra notablemente comprometida con el sistema burocrático puro, especialmente es evidente la rigurosidad que existe en los procedimientos administrativos para el cumplimiento del objetivo central de ese modelo, determinado por el cumplimiento normativo.

En efecto, hasta los más insignificantes detalles de los procesos se encuentran alcanzados por alguna norma que los regulan. Pero, por si ello no bastara, es práctica difundida en la administración pública provincial la aplicación de procedimientos adicionales que exceden el marco normativo y se constituyen como prácticas aceptadas y afianzadas en el transcurso del tiempo.

Ese modelo de administración es típicamente burocrático; sus características se ajustan exactamente a los enunciados de Weber, especialmente en cuanto a la división del trabajo especializado, resolución de conflictos en forma impersonal, bajo la tutela de la estructura de la organización y de conformidad con reglas preestablecidas. En ese sentido se verifican las circunstancias que describen SCHMUKLER y BLANCO cuando dicen que *“En su contexto, las normas y los reglamentos son frecuentemente creados, invocados y usados como expresión de un juego de poderes. Dan poder potencial a los controladores tanto como a los controlados. La habilidad de usar normas en provecho propio es una importante fuente de poder organizacional, y define un terreno discutido que siempre se negocia, preserva o cambia. Sin dudas, otra forma de poder se asienta sobre el control del conocimiento e información, que posibilita influir sistemáticamente en la definición de las situaciones y crear modelos de dependencia, además de permitir el ejercicio del control.”*¹⁹

El exceso normativo de regulación administrativa ha tenido dos efectos que distinguen al sector público provincial: por un lado, la extrema rigidez regulatoria provoca incumplimientos o irregularidades por parte de los agentes, los que son potenciados por las circunstancias políticas del momento y por otro, la necesidad de esos funcionarios de buscar protección legal para sus actividades incorporando procedimientos propios – los que no exige la legislación vigente- incrementando la maraña burocrática y, en determinados procesos, con un efecto contrario al buscado en razón de que la sobreabundancia de recaudos procesales conspira contra la legitimidad de los procedimientos deteriorando su esencia por sobredosis de reglamentaciones.

Así, por ejemplo, los funcionarios públicos encuentran en el procedimiento de licitación pública un obstáculo legal a las metas propuestas de su organización, toda vez que la tramitación de esos mecanismos de selección de contratistas del estado, demanda –en

¹⁹ Ricardo Shmukler y Pablo Blanco, “Teoría y sociología de las organizaciones públicas”, incorporado como capítulo 6 en la publicación de editorial ERREPAR en la obra “Estado y Administración Pública”, 2013- Pág.176.

promedio- un tiempo no inferior a los seis meses. Consecuentemente, los responsables de los organismos optan –en muchos casos- por la aplicación del procedimiento de contratación directa como mecanismo de excepción a la licitación pública, aun cuando el monto comprometido supere ampliamente el máximo establecido por las normas vigentes para la procedencia de este procedimiento.

En ese sentido, los responsables de la administración de las jurisdicciones y entes contratan directamente invocando alguna de las causales de excepción previstas en el artículo 92 de la ley 3186, pero la razón invocada con mayor frecuencia es la necesidad y urgencia del organismo para la adquisición de bienes o servicios (Art. 92, inc. a).

De tal forma, queda en evidencia en numerosos casos el encuadramiento forzado de las circunstancias de hecho dentro del marco normativo y para compensar las falencias del procedimiento en el aspecto legal, los funcionarios incorporan a las actuaciones procesos extraños a la contratación directa, tales como pliegos licitatorios, acto de apertura de sobres de las propuestas, dictamen de comisión de adjudicación, planilla de comparación de precios, todos procesos típicos de la licitación pública. Ahora bien, además de incrementar los pasos burocráticos, los organismos que tramitan bajo tales condiciones incurren en una franca contradicción fáctica; si la contratación directa está basada en razones de necesidad y urgencia, razón por la que se ven vulnerados los principios de la licitación, y consecuentemente el factor tiempo en la contratación es el elemento decisivo, entonces la aplicación de procesos dilatorios impropios del régimen de contratación directa aparecen como contradictorios.

El caso mencionado precedentemente es sólo uno entre tantos otros que conforman un entramado extra normativo derivado de los usos y costumbres que alimenta aún más el modelo burocrático puro que impera en el sector público provincial.

No obstante las consideraciones realizadas precedentemente, es dable advertir que el modelo de control interno que actualmente promueve la profesión en los términos de COSO-INTOSAI, no reniega del control de legalidad de los procesos, por el contrario los contiene, pero dentro de un modelo de control interno integral e integrado por cuanto éste forma parte de los procesos y abarca aspectos financieros, normativos, y de gestión. Así, es oportuno destacar lo señalado por MARTA ZILLI DE MIRANDA al decir que *“Ciertamente, nunca una adecuada gestión podría, con el fin de ser más eficiente y eficaz, sacrificar la juridicidad como requisito insoslayable del actuar de la Administración en el marco del Estado de Derecho. Por el contrario, sólo el más fiel cumplimiento de las normas puede garantizar que en la gestión se apliquen los criterios de eficacia, eficiencia y economía en la obtención y aplicación de los recursos*

*públicos.*²⁰ Sólo existe una excepción a esta última idea: cuando la norma desprovista de rigor técnico y científico conspira contra la implementación de un adecuado modelo de control interno, tal como los ejemplos ya citados de la experiencia de la provincia de Río Negro en esa materia.

VI.5.- Régimen legal de control interno.

La constitución de la Provincia de Río Negro establece en el artículo 191 que *“Corresponde a la Contaduría General, el registro y control interno de la hacienda pública. Autoriza los pagos con arreglo a la ley de presupuesto y leyes especiales; puede delegar esta atribución en los casos que la ley establece.*

Los Poderes Legislativo y Judicial y las entidades autárquicas tienen sus propias contadurías que mantienen relación funcional directa con la Contaduría General.”

Esa asignación de competencias a la Contaduría General en materia de registro y control es establecida en forma genérica por la constitución provincial y requiere necesariamente de una interpretación reglamentaria por vía legislativa para precisar la materia y alcance en ambas cuestiones de la hacienda pública.

Así, en materia de control interno, la ley provincial H N° 3.186 establece en su artículo 5° que *“El sistema de control interno comprende los órganos, normas y procedimientos administrativos para el sector público provincial, en cuanto incidan sobre la hacienda pública provincial. La Contaduría General de la provincia es el órgano rector del sistema.”*

Luego, la misma ley instituye en el artículo 6° inciso d) que *“Son objetivos de esta Ley: ...d) Establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público provincial la implementación y mantenimiento de: ...II) Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus operaciones, que incluya el control previo y posterior y la auditoría.”*

De tal forma, la ley asigna a las autoridades superiores de los organismos el establecimiento de un sistema de control interno financiero y de gestión que incluye a la auditoría interna. Pero hasta esta última norma no se establece aún la relación funcional entre el sistema de control interno y el órgano rector del mismo.

La citada ley de “Administración Financiera y Control” aborda el tema de control interno en el Título VI, artículos 79 al 85. Las normas allí contenidas precisan que *“La Contaduría General de la provincia será el órgano rector del sistema de control interno*

²⁰ Martha Zilli de Miranda, “El control interno de la Administración Pública en el ámbito nacional: La Sindicatura General de la Nación”, publicado en “Control de la Administración Pública” de ediciones RAP, correspondientes a los jornadas organizadas por la Universidad Austral-Facultad de Derecho. 2° ed.2009.

de la administración provincial, conforme a lo establecido en el artículo 191 de la Constitución Provincial.” (Art. 79), reiterando lo ya legislado en el artículo 5° de la misma ley.

Por otra parte, los artículos 80 y 81 de la ley establecen la competencia y la responsabilidad de la Contaduría General, con una redacción algo imprecisa, no exenta de dificultades interpretativas, especialmente en relación al concepto de control interno que actualmente es aceptado por la profesión y por la doctrina en esta materia. Esa incongruencia se verá más adelante cuando se analice el régimen de control interno provincial en comparación con el informe COSO y las normas del INTOSAI.

El artículo 80 de la ley establece que *“Su materia de competencia es la verificación, supervisión y vigilancia de los procesos administrativos, derivados de los hechos, actos u operaciones de las que surjan transformaciones del sector público provincial. A los fines antes enunciados, este organismo tendrá acceso directo a la documentación y registro que se refieren a esta operatoria, en el lugar, tiempo y forma que aseguren su conocimiento previo. Por vía reglamentaria se procederá a determinar el procedimiento al cual se sujetará la Contaduría General de la provincia, para el ejercicio de la atribución de observación inherente a la materia de su competencia.”*

En ese sentido, el Decreto 1737/98, reglamentario de la ley H N° 3186, dispone lo siguiente: *“Artículo 80.- 1.- El control previo de todo procedimiento administrativo que se aplique en la consecución de hechos, actos u operaciones de los que pueden surgir variaciones en el Patrimonio Público Provincial, estará a cargo de las Direcciones Generales de Administración o Unidades de Organización que cumpla funciones similares en la Administración Central. 2.- El control concomitante de dichos procedimientos estará a cargo de la Contaduría General de la Provincia y se hará efectivo antes de realizarse el compromiso y antes de efectuarse el pago. 3.- La Contaduría General de la Provincia formulará reparo administrativo antes de formalizarse el compromiso, cuando: a) exista insuficiencia de crédito o de cupo de asignación presupuestaria. b) La imputación proyectada se indebida. c) La actuación contenga presuntos vicios esenciales de procedimiento o transgresiones a normas legales o reglamentarias. El reparo administrativo constituirá un acto de la administración y será formulado por el Delegado Contralor o por el Director General de Control. 4.- El reparo implicará la devolución de las actuaciones al responsable para las rectificaciones, aclaraciones o ratificaciones pertinentes. 5.- La Contaduría General de la Provincia formulará observación antes de efectuarse el pago, cuando: a) No se hayan subsanado las causas que dieron origen al reparo administrativo. b) Existan actos posteriores al compromiso que sean presuntivamente violatorios de normas legales o reglamentarias. La observación deberá contener los recaudos previstos por la Ley de*

Procedimiento Administrativo, y será formulada por el Sub-contador General de Control o por el Contador General.”

Sin lugar a dudas, la norma citada precedentemente retrotrae la competencia de la Contaduría General al marco normativo previo a la ley de administración financiera y control, poniendo en conflicto el modelo vigente de control interno con el concepto aceptado por la doctrina actual en la materia. En igual sentido y sumando confusión a este conjunto normativo, en el Título V referido al sistema de contabilidad, el artículo 72, inciso i), dispone que *“La Contaduría General de la provincia tendrá competencia para: ...i) Realizar el control interno de acuerdo a lo establecido en el artículo 191 de la Constitución Provincial e informar al Tribunal de Cuentas de la provincia de los actos que presuntamente impliquen irregularidades, de los que tuviere conocimiento en el ejercicio de sus funciones.”* La vaguedad de la expresión “realizar el control interno” sólo agrega más confusión.

Pero luego, ese conjunto de normas difusas y poco congruentes, la ley H N° 3186 logra precisar el marco de actuación y de incumbencia institucional de la Contaduría General al establecer en el artículo 81 que *“Es responsabilidad de la Contaduría General, en su carácter de órgano rector del sistema, el desarrollo de los aspectos normativos, de supervisión y coordinación del control interno. Asimismo podrá delegar en forma expresa dichas funciones en los organismos descentralizados.”*

Además, en el artículo 82, la ley define así el marco conceptual: *“El modelo de control interno que aplique y coordine la Contaduría General deberá ser integral e integrado, abarcando los aspectos de legalidad en materia presupuestaria, económica, financiera y patrimonial.”*

Asimismo, el artículo 83, inciso a) dispone *“La Contaduría General de la provincia es también responsable de: a) Dictar y aplicar normas de control interno, estableciendo la oportunidad y modalidad de la puesta en práctica del sistema incluido en este Título.”*

El conjunto de normas citadas precedentemente, constituyen el núcleo del marco normativo del sistema de control interno provincial. A partir de esa legislación y de las prácticas administrativas del sector público provincial, podemos realizar una comparación con el modelo de control interno derivado del informe COSO y de las normas del INTOSAI.

VI.6.- Intervención de la Contaduría como órgano rector de control interno.

Desde la sanción de la ley de administración financiera y control N° 3186, la Contaduría General de la provincia de Río Negro ha tenido una participación errática en materia de control interno. Con posterioridad a la sanción de la norma citada y por un breve tiempo –no superior a los dos años- la Contaduría desplegó una actividad bastante aproximada

al concepto legal de control interno y –en tanto órgano rector del sistema- cumplía parcialmente con las competencias asignadas de coordinación, supervisión y dictado de normas en esa materia.

Pero a partir de la finalización de ese período, la Contaduría comenzó gradualmente a realizar el control de legalidad de los procedimientos administrativos, mediante la intervención de sus delegaciones en los ministerios de todos los expedientes administrativos. De tal forma, el órgano rector de control interno sólo se abocaba al control de cumplimiento legal, superponiendo las competencias en muchos casos con la fiscalía de estado y confundiéndose con los órganos internos de las jurisdicciones y entidades.

La situación descrita precedentemente, se consolidó con la interpretación dada al artículo 80 del decreto 1737/98, por el que se establece que la intervención de la Contaduría General en el ejercicio del control concomitante se realizará antes de la etapa del compromiso y antes del pago. Asimismo, la desafortunada redacción de esa norma le asigna confusamente a la Contaduría –además de la realización del control de imputación presupuestaria- la obligación de realizar reparo administrativo antes del compromiso cuando *“la actuación contenga presuntos vicios esenciales de procedimiento o transgresiones a normas legales o reglamentarias.”* Es decir, que cualquiera sea la supuesta transgresión normativa, que puede comprender asuntos de materia de incumbencia profesional de la profesión contable o no, la Contaduría debe ejercer el control correspondiente y realizar el reparo administrativo consiguiente.

Pero por si ello fuera poco, con el transcurso del tiempo, la Contaduría absorbió las funciones de control previo que el decreto 1737 le asignó a las direcciones generales de administración o unidades de organización de la administración central.

Así, la Contaduría General concentra actualmente las funciones de control previo y concomitante, realiza actividades de control de legalidad superpuestas con la fiscalía de estado y no se aboca a su competencia como órgano rector del sistema de control interno determinada por la coordinación, supervisión y dictado de normas en esa materia.

Del relevamiento de datos realizado en el presente estudio, surge que la Contaduría General interviene anualmente y en promedio unos 48.100 expedientes administrativos, distribuidos por jurisdicción de la siguiente forma:

- Ministerio de Educación (11.800)
- Ministerio de Obras Públicas (4.100)
- Ministerio de Salud (6.500)
- Ministerio de Desarrollo Social (7.500)
- Ministerio de Economía (2.300)

- Ministerio de Gobierno (2.600)
- Ministerio de Turismo (2.800)
- Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca (3.000)
- Ministerio de Seguridad y Justicia (2.000)
- Secretaría General (3.900)
- Secretaría de Energía (800)
- Secretaría de Trabajo (600)

Estos datos, sumados a la descripción de los procesos administrativos descriptos y graficados en el presente estudio, evidencian el típico sistema administrativo organizado bajo el modelo burocrático puro.

VI.7.- Hacia un modelo de control interno basado en COSO – INTOSAI

La resolución 107 de la Sindicatura General de la Nación logró sintetizar el concepto de control interno en el contexto del informe del Treadway Commission, de la que depende el Committee of Sponsoring Organizations (COSO) y de las normas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). En efecto, en la introducción de la mencionada norma se menciona que “El Control Interno es un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la 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”

Esta enunciación del informe COSO y reproducida por la resolución 107, se complementa con la definición del INTOSAI al decir que *“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.*
- *Preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.*
- *Respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma.*

- *Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.”*

Más adelante, la introducción de la resolución 107 concluye que *“Por consiguiente, siguiendo los lineamientos de INTOSAI, incumbe a la autoridad superior la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica.”*

Previamente, el Cr. Héctor Agustini, en su carácter de Síndico General de la Nación, realizó la presentación de la mencionada resolución, diciendo que *“Las presentes “Normas Generales de Control Interno” deberán ser aplicadas en todo el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional, como base de la responsabilidad que la Ley 24.156 impone a la administración superior de cada jurisdicción o entidad del Sector Público Nacional, en cuanto a:*

- *La implantación y mantenimiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior y de la auditoría interna;*
- *Los procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la Jurisdicción o Entidad.”*

Este concepto de control interno fue consagrado por la legislación vigente; en el ámbito nacional por la ley 24.156, especialmente en su artículo 4°, mientras que en la jurisdicción provincial la ley HN°3.186 de “administración financiera y control interno del sector público provincial”, en los artículos 6°, 81° y 82°, ha acogido estas ideas rectoras en materia de control interno. Así, de un rápido repaso de las normas provinciales –las que fueron transcritas en párrafos precedentes- se puede sintetizar su contenido de la siguiente forma:

De conformidad con lo establecido en el artículo 6°, los objetivos de la ley 3.186 son:

- Garantizar la vigencia de los principios del artículo 47 de la Constitución provincial determinados por la eficiencia, austeridad, centralización normativa, descentralización, desconcentración, imparcialidad, equidad, igualdad y publicidad de las normas o actos. Asimismo, la norma agrega los principios de legalidad, economicidad y eficacia en la obtención de los recursos y en la aplicación de los mismos.
- Desarrollo de sistemas que proporcionen información oportuna y confiable.
- Asignación de responsabilidad a la administración superior de las jurisdicciones y entes de la implementación y mantenimiento de un sistema contable, un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y

de gestión sobre sus operaciones, que incluya el control previo y posterior y la auditoría.

- Procedimientos que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades y la evaluación de los resultados de los programas y operaciones.

De tal forma, los objetivos de la ley coinciden con la finalidad del control interno, esto es, el cumplimiento de legalidad, contribuir a una gestión eficiente, eficaz y económica y al mantenimiento de un sistema de información oportuna y confiable.

Por otra parte, la legislación provincial –al igual que la nacional- hace responsable a las autoridades superiores de los organismos públicos del sistema de control interno y de la auditoría interna.

Asimismo, es dable destacar que la ley ubica estos objetivos en un contexto de gestión para resultados y que, tal como se expresara anteriormente en este estudio, ese modelo de gestión fue expuesto en un trabajo conjunto BID-CLAD denominado “Modelo abierto de gestión para resultados en el sector público”, al decir que *“La gestión para Resultados es un marco conceptual cuya función es la de facilitar a las organizaciones públicas la dirección efectiva e integrada de su proceso de creación de valor público, a fin de optimizarlo asegurando la máxima eficacia, eficiencia y efectividad de su desempeño, la consecución de los objetivos de gobierno y la mejora continua de sus instituciones.”*

También, la ley HN° 3.186 le asigna a la Contaduría General la competencia de órgano rector del sistema de control interno del sector público provincial y, en particular, determina que:

- En tanto órgano rector, debe desarrollar los aspectos normativos, de supervisión y coordinación del control interno.
- El modelo de control interno debe ser integral e integrado, comprensivo de los aspectos de legalidad presupuestaria, económica, financiera y patrimonial.

Esta normativa es plenamente coincidente con la ley nacional 24.156 y la resolución 107/98 de la SIGEN.

Consecuentemente, es dable observar que, al efecto de poder comparar el modelo actual de control interno provincial con el propuesto en el informe COSO y normas de INTOSAI, el marco normativo vigente en Río Negro es propicio para una total coincidencia de objetivos y componentes.

Pero no obstante ello, si bien el primer escollo para la implementación armoniosa de ambos modelos -impuesto por el marco normativo- parece resuelto, debemos prestar atención a los elementos componentes del control interno, los que como ya se describieran anteriormente, comprenden:

- Ambiente de control
- Actividades de control

- Análisis de riesgo
- Información y comunicación
- Supervisión

Del relevamiento realizado en la administración centralizada y descentralizada de la provincia, se advierte que las mayores dificultades para la implementación de un modelo de control interno basado en las disposiciones de los mencionados organismos internacionales, se presentan en alguno de los elementos componentes de ese modelo.

Ambiente de control.-

En este punto, resulta oportuno traer las palabras de SCHMUKLER y BLANCO cuando dice que *“La falta de consenso interno respecto de cuáles deben o deberían ser los enfoques y orientaciones de política organizacional puede resultar en decisiones disfuncionales, discontinuas e inarticuladas, lo cual atenta contra una gestión responsable. No se puede desconocer la existencia de actores intraorganizacionales (unidades, grupos, programas e individuos) con objetivos muy distintos (a partir de sus visiones socioburocráticas), que luchan por dominar espacios compartidos mediante estrategias diseñadas en función de su capacidad de control de los recursos e influencia en los procesos de toma de decisiones, más que en su adecuación persistente al logro de los objetivos organizacionales (Carles) [1999].”*²¹

La resolución 107/98-SIGEN enuncia los principales factores que determinan el ambiente de control, los que sirven en esta oportunidad para evaluar el modelo de control interno provincial.

- a) La filosofía y estilo de la dirección y la gerencia: La mayor parte de la conducción superior de las jurisdicciones y entes del sector público provincial considera a la administración y la contabilidad como simples escollos burocráticos, necesarias para el cumplimiento de exigencias legales, pero casi prescindibles para la consecución de los objetivos de la organización.
- b) La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos: En la administración provincial se puede observar que existe un compromiso mayoritario de los funcionarios y agentes con los valores éticos que conducen al bien común. Pero ese dato positivo del sector público provincial se diluye frente al notable déficit en materia de capacitación profesional que se evidencia en los funcionarios y agentes públicos.
- c) Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal. En este aspecto la administración provincial presenta un cuadro

²¹ ²¹ Ricardo Shmukler y Pablo Blanco, op. cit., Pág.180.

complejo de situación laboral de los agentes. El marco normativo que regula en general a la función pública está contenido en la ley provincial N° 1844, ésta se derogó por la ley N° 3487 que establece el estatuto y escalafón del personal del sector público, pero por falta de reglamentación –especialmente en referencia al escalafón- no resulta de aplicación efectiva, manteniendo en este último aspecto las normas de la vieja ley 1844. Evidentemente, esta circunstancia provoca una situación jurídicamente caótica, que apenas es sobrellevada por un organismo burocrático –la secretaría de la función pública- que mediante remedos procura establecer algo de orden. Sin dudas que la situación descripta no contribuye a un adecuado ambiente de control.

- d) El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento. El rasgo más común que presenta el sector público provincial es la falta de planificación estratégica. El presupuesto estatal contiene las posibilidades financieras en un contexto de significativas limitaciones, principalmente por las obligaciones salariales las que absorben un 70 % de los ingresos, en tanto que las metas o programas de gobierno se esfuman frente a las urgencias y la estrechez presupuestaria.
- e) En las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de consejos de administración y comités de auditoría con suficiente grado de independencia y calificación profesional. En las jurisdicciones y entes provinciales no existen unidades de auditoría interna, las funciones propias de este tipo de organismos son cumplidas por la Contaduría General.

Actividades de control.-

La totalidad de los miembros de una organización realizan las actividades de control para la prevención y neutralización de los riesgos. Aquellas son realizadas en todos los niveles y etapas de la gestión. Los controles comprenden tres categorías:

- Las operaciones
- La confiabilidad de la información financiera
- El cumplimiento de leyes y reglamentos

En la administración provincial las actividades de control –ejercidas en los términos indicados precedentemente- se limitan a las operaciones de los organismos y muy escasamente a la confiabilidad de la información financiera y al cumplimiento normativo. Estas dos últimas categorías son abordadas, en el ejercicio del control, por la Contaduría General de la provincia.

De tal forma, se desvirtúa notablemente el concepto básico que las actividades de control deben ser ejercidas por todos los miembros integrantes de la organización, relegándose esa actividad a jurisdicciones ajenas a la estructura organizativa.

Evaluación de riesgos.-

La limitación de los riesgos de la organización constituye una cuestión esencial del control interno; a partir de la evaluación de aquellos las jurisdicciones y entes pueden apreciar las vulnerabilidades del sistema.

Pero la existencia de una adecuada evaluación de los riesgos de la organización requiere que previamente se establezcan los objetivos relacionados con las operaciones, la información financiera y el cumplimiento normativo.

En el sector público provincial rionegrino la ausencia generalizada de planeamiento de políticas públicas y de fijación de objetivos organizacionales, por lo expresado anteriormente, deriva necesariamente en la frustración de todo intento de evaluar correctamente los riesgos de las organizaciones.

Información y comunicación.-

Los miembros de la organización necesitan disponer de información oportuna y confiable para el ejercicio de sus funciones y teniendo siempre como finalidad de las mismas el logro de los objetivos propuestos.

La información requerida puede referirse a situaciones externas o internas, necesarias para el cumplimiento normativo y para la toma de decisiones vinculadas a la gestión.

En la provincia de Río Negro el estado se encuentra estructurado piramidalmente, en las que las comunicaciones y la información fluyen toscamente en forma ascendente y descendente respondiendo a un funcionamiento esencialmente jerárquico, rígido y formal.

De tal forma, la información disponible de los agentes no es oportuna y, a su vez, tampoco es confiable en razón de que la misma atraviesa circuitos administrativos engorrosos, innecesariamente tortuosos y, a veces, absurdos que provocan el deterioro de la información.

Supervisión.-

Las autoridades superiores de los organismos son los responsables de mantener el sistema de control interno y de la evaluación periódica del mismo. El fin perseguido es asegurar que el control interno funciona adecuadamente a través de actividades continuas o de evaluaciones puntuales.

La evidencia recolectada para este estudio muestra, por un lado de la revisión de los expedientes administrativos, una generalizada reiteración de errores y omisiones y, por

otro de las entrevistas con los responsables de los procesos y de las autoridades superiores, la falta de evaluación de los resultados obtenidos en la gestión; se ejecuta el presupuesto estatal en una vorágine diaria de burocracia obtusa y preocupación exclusiva por el cumplimiento normativo, con diferente suerte en este último aspecto.

La oportuna evaluación de los procesos en términos de eficiencia, eficacia, economía y efectividad resultan una materia extraña a la administración pública provincial y, lamentablemente, sin que estos conceptos constituyan actualmente elementos de la agenda pública, al menos, como aspiraciones de administraciones futuras.

Sin dudas que la transición de un modelo de control interno basado en el cumplimiento normativo a otro de las características de COSO-INTOSAI requiere que simultáneamente se verifique en la administración estatal un cambio de paradigma que incluya el planeamiento estratégico, la fijación de metas de las organizaciones que puedan alcanzarse mediante una clara identificación de la cadena de valor público, en la que los procesos llevados a cabo para la transformación de insumos en productos, deriven en la obtención de resultados e impactos, y finalmente que se midan los procesos, las metas y objetivos organizacionales en términos de eficiencia, eficacia y economía.

Ese es el camino que traza precisamente KRIEGER como una transición del modelo burocrático a otro de gestión por objetivos al decir que *“El modelo de gestión pública por objetivos apunta a aumentar la eficiencia y la efectividad de los organismos del Estado, y concretar la efectiva descentralización de sus funciones hacia niveles de administración más ligados al territorio y a los usuarios, para desplegar acciones de mayor eficiencia y eficacia para la satisfacción de las necesidades del nivel local y del sistema de usuarios, beneficiarios e interesados.”*²² A tal fin, ese autor considera que debe cumplirse con algunos requisitos previos tales como respeto por la carrera pública y el personal, definición clara de objetivos y mejoras de los organismos que causen un impacto instantáneo y evidente en la ciudadanía.

Pero un sistema de control interno así concebido debe organizarse en una estructura lo suficientemente flexible que posibilite los procesos de mejoras continuas, adaptando el modelo de control a los cambios de la organización que se desarrolla en un contexto social, político y económico determinado.

Así, resulta oportuno citar las palabras de PUNGITORE cuando dice que *“Con el correr del tiempo se van dando cambios en la naturaleza de los negocios de una empresa y en sus modalidades operativas, como resultado tanto de avances tecnológicos como modificaciones en las modas o gustos. Estos cambios bien pueden hacer variar las*

²² Mario J. Krieger, , “Los modelos de gestión pública”, incorporado como capítulo 7 en la publicación de editorial ERREPAR en la obra “Estado y Administración Pública”, 2013- Pág.190.

*metas operativas y de control que anteriormente la organización se hubiera propuesto alcanzar y mantener, o al menos la forma de llevarlas a la práctica. Es por ello que el sistema de control interno deberá estar construido sobre bases muy dinámicas que permitan su ajuste periódico a las nuevas realidades y necesidades, sin dejar nunca de apuntar a brindar el apoyo que el desarrollo de los negocios empresarios continuamente necesita, y garantizando un marco de seguridad mínimo indispensable para la continuidad y el desarrollo de la organización.*²³

VII.- CONCLUSIÓN

El sector público de la provincia de Río Negro posee una nítida caracterización determinada por el estado organizado en el modelo burocrático puro. Ese paradigma de administración comporta una rígida estructura jerárquica, con un flujo de información ascendente y descendente, normativista y sectorizado sin integración.

Así, la administración provincial contiene un intrincado, costoso y lento régimen de procedimientos administrativos para la realización de toda clase de contrataciones, transferencias a entidades y municipios, atención de contribuyentes, subsidios sociales, entre otras actuaciones promovidas por el estado rionegrino.

La situación descrita precedentemente se ha mantenido durante muchos años y con cada cambio en la conducción de las jurisdicciones y entes se incorporan a la administración estatal nuevos organismos y funcionarios con el único fin de procurar fortalecer los procesos o agilizarlos, pero no se advierte que tales políticas de estado sólo consiguen empeorar los efectos nocivos de una estructura administrativa engorrosa y exasperadamente ineficiente; se alimenta la burocracia con más organismos y agentes convirtiendo al estado en una deformidad que sólo se preocupa de los procedimientos formales y el cumplimiento normativo sin enfocarse en la demanda ciudadana y los resultados de la gestión pública.

El cambio de paradigma, necesario para la orientación del estado hacia un modelo de gestión para resultados con una visión de objetivos a largo plazo derivados del planeamiento estratégico, requiere de un cambio cultural de los actores comprometidos en los asuntos de estado. La ciudadanía y la dirigencia política deben comprender que si se pretende obtener resultados distintos a los obtenidos por la gestión de los diferentes gobiernos provinciales, entonces deberá desplegar distintas políticas públicas.

Esa ausencia de un convencimiento generalizado o de conciencia pública en el ámbito provincial queda en evidencia cuando la legislación local en materia de administración

²³ José Luis Pungitore, op. cit., pág. 59.

financiera y control asimila el concepto de gestión orientada a resultados, en idéntica forma que la ley nacional 24.156. Así, resulta oportuno reiterar lo expresado por el artículo 6° de la ley provincial HN° 3.186 en los siguientes términos: *“Artículo 6°.- Son objetivos de esta Ley: ...III) Procedimientos que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la jurisdicción o entidad.”*

Pero a pesar de ese mandato legal, la actividad estatal se desarrolla en el marco de un modelo antiguo, concebido bajo el amparo de normas que, aunque derogadas, mantiene su “vigencia” en la cultura de los agentes y funcionarios públicos.

En ese sentido, el control interno es una consecuencia del modelo de gestión pública aplicado en la organización administrativa del estado. En efecto, tal como se ha estudiado en el presente trabajo, el sistema de control interno contenido en la legislación provincial vigente es similar al establecido en la ley nacional número 24.156 y en la resolución 107 de la Sindicatura General de la Nación, normativas estas que se inspiran en el informe COSO y en las normas del INTOSAI. Pero a pesar de ello, el régimen de control interno de la provincia de Río Negro, es la resultante de la colisión de los dos modelos de administración descritos en los párrafos precedentes, y como tal, constituye un sistema exótico en el que se confunde el control interno con la auditoría externa y en el que, en definitiva, no se ejerce un adecuado control interno ni existe la auditoría.

De tal forma, sólo subsiste en el ámbito provincial un limitado control de cumplimiento normativo ejercido por un órgano externo a las jurisdicciones y entes –la Contaduría General- y la realización de tareas “ex post” de investigaciones especiales, como así también el juzgamiento de cuentas y de responsabilidad realizado por el Tribunal de Cuentas provincial.

Actualmente, por iniciativa de la Contaduría General, se han iniciado acciones tendientes al establecimiento efectivo en la administración provincial de un modelo de control interno implementado por las autoridades superiores de los organismos y entes, concebido como un proceso integrado a los procesos y ejecutado por todos los integrantes de las organizaciones, con el fin de proporcionar una garantía razonable del logro de los objetivos organizacionales contenidos dentro de un marco conceptual determinado por la eficiencia y eficacia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de la leyes y reglamentos.

Para que los objetivos del control interno se cumplan efectivamente, será necesario que se verifique que la implementación del sistema integrado e integral en esta materia, contenga todos sus elementos componentes, esto es, ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión.

Pero ese modelo de control interno requiere que, simultáneamente, la administración pública provincial avance en un modelo de gestión que no tenga como objetivo principal el cumplimiento normativo en un contexto de rigidez organizativa, piramidal y jerárquica; aquella debe desarrollar sus actividades –en consonancia con las conclusiones del trabajo conjunto BID-CLAD citado anteriormente en este estudio- dentro de un marco conceptual que permita *“facilitar a las organizaciones públicas la dirección efectiva e integrada de su proceso de creación de valor público, a fin de optimizarlo asegurando la máxima eficacia, eficiencia y efectividad de su desempeño, la consecución de los objetivos de gobierno y la mejora continua de sus instituciones.”*

El marco normativo para la implementación de un sistema de control interno con las características señaladas precedentemente, inspiradas en el informe COSO y en las normas del INTOSAI, aunque requiere algunas correcciones, ya existe en la provincia de Río Negro. Sólo resta la realización de un amplio programa de concientización y capacitación de todos los agentes y funcionarios del sector público provincial para tal fin.

El actual contexto político, social y económico provincial -caracterizado por profundas revisiones de políticas públicas en todas esas áreas y que responden a una demanda ciudadana impostergable- resulta un ámbito propicio para intentar un cambio de paradigma en materia de gestión pública y de control interno en el que el objetivo central de las actividades estatales lo constituya la demanda social, reformulando así el contrato social por el que, por un lado el ciudadano cumple con sus obligaciones constitucionales y por el otro, el estado –además de acatar también la carta magna y las leyes vigentes- despliega su actividad en un contexto caracterizado por estándares adecuados de información y comunicación y el desarrollo de operaciones con el máximo de eficiencia, eficacia y economía.

Bibliografía

Campo, Roberto Daniel, "Manual práctico de Auditoría Interna", EDICON- Fondo Editorial Consejo, Buenos Aires, 2012.

Chalupowicz, Daniel, "Responsabilidad Corporativa, Informe COSO, auditoría interna y externa: la ley Sarbanes Oxley", Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, 2006.

Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission, "Control Interno de los nuevos instrumentos Financieros" (título original: "Internal Control-Issues in Derivatives Usage"), traducción de Samuel Alberto Mantilla Blanco, Ecoe Ediciones, Bogotá, 1998.

"Control de la Administración Pública – Administrativo, Legislativo y Judicial" de ediciones RAP, correspondientes a las jornadas organizadas por la Universidad Austral-Facultad de Derecho. 2º edición 2009.

Cossio, Juan José, "Auditoría y Control", Editorial su libro, Buenos Aires, 1999.

Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos, Sub-Comité de Normas de Control Interno de la INTOSAI, Junio de 1992, Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Hermida, Jorge, Serra, Roberto y Kastika, Eduardo, "Administración y Estrategia", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1993.

Informe COSO emitido por la comisión parlamentaria de los EEUU Treadway Commission, de la que depende el Committee of Sponsoring Organizations, cuyo grupo de trabajo lo integraron la American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executive Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) y el Institute of Management Accountants (IMA), en tanto que la redacción del informe estuvo a cargo de Coopers & Lybrand (Editado en 1992).

Manual de Control Gubernamental, Sindicatura General de la Nación, Buenos Aires, 2010.

Mario J. Krieger, "Los modelos de gestión pública", incorporado como capítulo 7 en la publicación de editorial ERREPAR en la obra "Estado y Administración Pública", 2013.

Martha Zilli de Miranda, "El control interno de la Administración Pública en el ámbito nacional: La Sindicatura General de la Nación", publicado en "Control de la Administración Pública" de ediciones RAP, correspondientes a los jornadas organizadas por la Universidad Austral-Facultad de Derecho. 2º ed. 2009

Perel, Vicente L. y otros, "Teoría y Técnica de la Administración", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1972.

Pungitore, José Luis, "Sistemas Administrativos y Control Interno. Descripción de operaciones básicas en la empresa bajo condiciones de control", Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, 2013.

Ricardo Shmukler y Pablo Blanco, "Teoría y sociología de las organizaciones públicas", incorporado como capítulo 6 en la publicación de editorial ERREPAR en la obra "Estado y Administración Pública", 2013.

Solana, Ricardo F. y Pienovi, Aroldo A., "Teoría de la Administración de Organizaciones", Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1978.

Wainstein, Mario y otros, "Auditoría – Temas Seleccionados", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1999.