



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN  
ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL  
SECTOR PÚBLICO**

---

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

---

Implementación De Proceso De Control Interno En Los  
Gastos Corrientes Del Municipio De Río Grande

---

AUTOR: AGUILA PEREYRA, SARINA SALOMÉ

EMAIL: AGUILASARINA@GMAIL.COM

DOCENTE: CRISTINA ROLANDI – GONZALO LECUONA

DICIEMBRE 2018

---



## Resumen

El trabajo que se desarrollará a continuación propone, la implementación de procesos de control interno en los gastos corrientes del Municipio de Rio Grande, teniendo presente el grado de significancia que los mismos tienen en el total del presupuesto.

Con el propósito de facilitar la lectura y comprensión del texto, así como de unificar la interpretación y alcance de los conceptos utilizados en él, se ha incluido un glosario de aquellos conceptos que son de sumo interés para la investigación, tales como control interno y auditoría interna —aclarando la diferencia entre ambos—, entorno o ambiente de control, riesgos de auditoría.

En el cuerpo de la investigación, se analizarán las planillas resumen de liquidación mensual y se tomara como muestreo aquellos ítems que mayor incidencia y variación tengan mes a mes conforme las novedades expuestas por la dirección de recursos humanos, con el fin de poder examinar la aplicación de la normativa vigente durante un periodo de 3 meses (Abril a Junio/2018).

Así también se efectuara una entrevista a la máxima autoridad de la dirección a los fines de conocer el procedimiento interno y su estructura.

Como consecuencia de los trabajos de relevamiento efectuados, se elaborará una propuesta que permita la implantación de los procesos mencionados ut supra, tendiente a reforzar la importancia sustantiva del control interno y su incidencia en la transparencia de una gestión gubernamental.



## INDICE

<b>I. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>4</b>
<b>1. Justificación/Fundamentación</b> .....	<b>4</b>
<b>2. Planteamiento del tema/problema</b> .....	<b>5</b>
<b>3. Objetivos</b> .....	<b>6</b>
<b>4. Hipótesis</b> .....	<b>6</b>
<b>5. Metodología y técnicas a utilizar</b> .....	<b>6</b>
<b>II. MARCO TEÓRICO</b> .....	<b>7</b>
<b>III. DIAGNÓSTICO</b> .....	<b>29</b>
<b>IV. PROPUESTA</b> .....	<b>32</b>
<b>V. CONCLUSIONES</b> .....	<b>36</b>
<b>VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>38</b>
<b>VII. ANEXOS</b> .....	<b>39</b>



## I. INTRODUCCIÓN

### 1. Justificación/Fundamentación

La propuesta tiene por norte la implementación de procesos de control en la partida de gastos corriente correspondiente al pago de los haberes del personal del Municipio de Río Grande, teniendo presente el grado de significancia que tiene dicha erogación en el presupuesto anual del organismo. Cabe destacar que dicha partida en el ejercicio en curso representa casi un setenta por ciento del mismo.

En la actualidad no existen dentro del Municipio herramientas y procesos administrativos que le permitan al área de Auditoría Interna llevar a cabo procedimientos de control sobre las liquidaciones de los haberes de los agentes Municipales, es decir, legajos del personal, recibos de sueldos, libros de sueldos, formulario de AFIP 931.

El control es un elemento muy importante, porque el mismo hace a la transparencia de la gestión, nos permite detectar procedimientos que no son correctos o no son eficaces, nos permite verificar el correcto uso de los fondos públicos y el procedimiento por el cual se utilizan esos fondos.

Por lo expuesto, es menester la creación de procesos y normativa específica de control interno para el área de haberes del Municipio de Río Grande, tendiente a proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos en materia de eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes, ordenanzas, decretos y resoluciones aplicables al caso de marras.



## 2. Planteamiento del tema/problema

Considerando que la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur es tal desde 1990, es decir una jurisdicción muy joven y en particular el Municipio de Río Grande, hay procesos y procedimientos que se deben normar, crear e implementar. Uno de ellos es el proceso de control interno en la unidad operativa de haberes del Municipio.

En el presente, en el área de Auditoría Interna del Municipio de Río Grande, no se llevan a cabo procedimientos de control en la liquidación mensual de haberes, ni en las complementarias que surgen durante el transcurso del mes, toda vez que no existe en la actualidad forma de realizar algún tipo de prueba, ya sea sustancial, global o de integridad en la forma que se confecciona el expediente de pago de sueldos y jornales del poder ejecutivo. Dicho proceso actual, cuenta únicamente con un resumen total de los ítems que se liquidan, el cual es elevado por la autoridad máxima de la unidad operativa al intendente para su visado, posterior envío a la dirección de presupuesto para su imputación, aprobación del pago por parte del secretario de finanzas públicas y finalmente su liquidación por la Dirección de Contaduría. Todo ello conforme lo indicado en el Decreto Municipal N° 242/89.

Es dable destacar la importancia no sólo monetaria si no porcentual que representa el gasto en personal dentro del presupuesto anual del Municipio de Río Grande. Es por ello que a la hora de emitir opinión acerca de la razonabilidad de la información plasmada en la cuenta de inversión, es relevante poder auditar el pago de haberes del municipio, el cual representa gran parte de la ejecución del presupuesto.

En síntesis, el problema es que no se puede verificar la razonabilidad de las liquidaciones de haberes del Municipio de Río Grande.



### 3. Objetivos

Es objetivo de este trabajo desarrollar una propuesta que contribuya a la generación y posterior puesta en marcha de procedimientos de control en la unidad operativa de haberes a los fines de poder verificar la razonabilidad de dicha información.

### 4. Hipótesis

Este trabajo pretende dilucidar la siguiente interrogante: **¿Por qué no se pueden auditar los expedientes de sueldos y jornales en el Municipio de Río Grande?**

De acuerdo a los autores mencionados vamos a dilucidar la cuestión.

El Municipio analizado es una institución joven en proceso de formación, tendiente a la modernización constante, por lo que claramente se pueden crear normas para realizar procedimientos de control en unidades operativas, como lo es la dirección de haberes.

La pregunta se podría responder con la inexistencia de procedimientos para el control de los haberes.

Crear normativa para el caso planteado, ayudaría y generaría no solo un aporte al fortalecimiento institucional, sino también a la confiabilidad del sistema de control interno en su totalidad, lo cual desembocaría en una eficiente y eficaz utilización de fondos públicos.

### 5. Metodología y técnicas a utilizar

El tipo de estudio previsto es enfoque cualitativo, cuantitativo, exploratorio, descriptivo.

El Tipo de diseño es no experimental, transversal, prospectivo, retrospectivo.

Se analizarán las planillas resumen de liquidación mensual y se tomara como muestreo aquellos ítems que mayor incidencia y variación tengan mes a mes conforme las novedades expuestas por la dirección de recursos humanos, con el fin de poder examinar la aplicación de la normativa vigente durante un periodo de 3 meses (Abril a Junio/2018).

Así también se efectuara una entrevista a la máxima autoridad de la dirección a los fines de conocer el procedimiento interno y su estructura.



Cabe destacar, que hasta el presente, jamás se efectuaron tareas de control y auditoria en el área de haberes.

## II. MARCO TEÓRICO

Estimando conveniente esclarecer diversos conceptos técnicos que se utilizarán en el presente trabajo, con el fin de evitar interpretaciones erróneas, es necesario precisar el sentido y el alcance de algunos términos.

Genéricamente, y según la vigésimo segunda edición del *Diccionario de la lengua española* (de la Real Academia Española), la palabra *control* proviene del francés *contrôle* y presupone comprobación, inspección, fiscalización, intervención. En una apretada síntesis, podría decirse que *controlar es ni más ni menos que comparar*, contrastar algo que se hizo de acuerdo con un patrón que indica cómo debe hacerse.

Se considera que tales acepciones son aplicables al control que ha motivado la presente investigación.

William Leslie CHAPMAN<sup>1</sup> puntualiza en su trabajo *Análisis terminológico y conceptual del control gubernamental instituido por la ley N° 24.156* (1993) que el control interno que se encomienda a las autoridades superiores de los organismos de la administración pública responde al tipo de control identificado con el *dominio o mando*, que implica acciones ejercidas con plena potestad por quienes han recibido atribuciones como la tenencia de jurisdicción para gobernar; en efecto, les cabe a tales funcionarios:

- instituir las estructuras de organización de cada jurisdicción y organismo;
- dictar los reglamentos de funcionamiento interno; y
- establecer los mandatos de procedimiento.

En tanto, y con el mismo origen, se adopta la acepción de **comprobación** para la tarea concretada por las unidades de auditoría interna. En ese sentido, diremos que el

---

<sup>1</sup> Chapman, William Leslie. *Análisis terminológico y conceptual del control gubernamental instituido por la ley N° 24.156*.



control, genéricamente considerado, abarca el conjunto de acciones llevadas adelante por quien posee la autoridad para aplicarlas, con el objetivo de **comprobar la normalidad y regularidad de los actos realizados** por otros individuos, con respecto al estándar acogido como válido para dichos actos.

En el presente trabajo, se mencionan conceptos como *control interno*, *auditoría interna*, *ambiente de control*, *riesgos de control*, que según lo anunciado en el párrafo inicial del presente marco, requieren una definición precisa.

**Control interno:** de acuerdo con la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones;
- cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad;
- cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables;
- salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño”.

La INTOSAI<sup>2</sup> sostiene que *el control interno debe entenderse y reconocerse como una parte integrante de cada sistema de una organización, y no como un sistema separado y especializado dentro de ella.*

Así, lo entiende como un proceso integral dinámico, que se debe adaptar a las cambiantes situaciones que enfrenta la organización, lo que requiere que funcionarios y agentes estén involucrados en dicho proceso, con el objetivo común de superar los riesgos, y lograr una seguridad razonable para alcanzar las metas y objetivos propuestos.

Por ello, establecer un sistema de control interno efectivo implica valorar los riesgos a los que se enfrenta la administración, tanto en lo interno como en lo externo, para lo cual es preciso determinar objetivos claros y consistentes, alineados con la misión de la organización.

---

<sup>2</sup> INTOSAI. Guía para las normas de control interno del sector público. (1. Control interno)





Así presenta la INTOSAI su visión del control interno de las direcciones, las que considera en un sentido amplio, que incluye toda la organización, con la misión de lograr los objetivos de esta. Para ello abarca áreas tales como las políticas, los procedimientos y la totalidad de las acciones internas o descentralizadas que le permitan dirigir y supervisar las operaciones y tener conocimiento de lo que ocurre tanto interna como externamente con relación a los objetivos perseguidos, con la finalidad de reaccionar de modo rápido y adecuado ante los cambios que sobrevengan en su entorno, disminuyendo los impactos negativos y aprovechando las oportunidades favorables.

**Auditoría interna:** es una *herramienta de gestión* que apoya a la dirección mediante exámenes independientes que contribuyen a la continua efectividad del sistema de control interno, a través de evaluaciones y recomendaciones que colaboran en la obtención de los objetivos y metas establecidas. La auditoría interna es una *actividad apreciativa*, independiente del objeto controlado. *Depende de los más altos niveles de la organización y a ellos reporta.* Debe servir de base para el mejoramiento administrativo del ente auditado, a partir de la evaluación y medición que efectúe sobre los controles establecidos en el sistema. En síntesis, es un mecanismo de control selectivo e independiente del sistema de control interno de la organización.<sup>3</sup>

Los exámenes se concretan por medio de *comprobaciones* destinadas a calificar y evaluar el grado en que se respetan los principios de economía, eficiencia y eficacia en las operaciones que presuponen la aplicación de los recursos públicos; como también verificar el cumplimiento de las normas legales y de los planes de acción y las políticas que hacen al logro de los propósitos organizacionales. En definitiva, la auditoría interna debe tender fundamentalmente a detectar errores, desviaciones o irregularidades en el momento oportuno, de manera que se puedan adoptar las medidas correctivas pertinentes.

Realizar la tarea descripta incumbe a los auditores internos, responsables de *examinar* la continua efectividad del sistema de control interno y de *contribuir* a ella, por medio de sus evaluaciones y recomendaciones, respetando en su quehacer los principios de integridad, objetividad, confidencialidad y competencia.

Sus funciones incluyen:

---

<sup>3</sup> Carlos A. Slosse y otros “Auditoría” – Edición 1 – Buenos Aires – La Ley 2006 – Pág 8.



- *revisar las operaciones*, para corroborar su autenticidad, su exactitud y su concordancia con las políticas y procedimientos establecidos;
- *controlar los activos*, tanto mediante registros contables como controlando físicamente los inventarios;
- *revisar las políticas y los procedimientos* en lo que hace a su efectividad;
- *verificar la aplicación de las normas* contables vigentes.

***Diferencias entre control interno y auditoría interna:*** ya hemos enunciado que *el control interno es un proceso* que concierne a toda la organización, con la finalidad de transmitir una razonable confianza hacia la legalidad, la eficacia, la eficiencia y la economía.

***La Auditoría interna es un servicio independiente*** que, mediante comprobaciones, verifica y evalúa la concreción efectiva de los controles internos, el ambiente de control, la filosofía de la organización y sus valores éticos. El *fin último* de la auditoría interna es el *asesoramiento a la máxima autoridad de la organización*, con el propósito de evitar y, en su caso, enmendar las falencias detectadas que pudieran atentar contra el logro de los objetivos fijados.

Esquematizando las *diferencias*, señalamos en breve síntesis que:

- la auditoría implica examen, evaluación, estudio, revisión o investigación;
- el control es un plan de organización, que suministra una división conveniente de la responsabilidad funcional de la organización;
- la auditoría es sistemática y planificada;
- el control en sí es un sistema de autorizaciones y procedimientos adecuados para brindar razonable seguridad sobre los activos, pasivos, ingresos y egresos;
- la auditoría interna es una variante especializada de la auditoría general y está a cargo de un contador público colegiado;
- el control depende de la autoridad de la organización donde se instaura;
- la auditoría es objetiva e independiente;



- el control incluye elementos subjetivos y depende de cada organización;
- la auditoría busca una conclusión sobre la confiabilidad de lo examinado;
- el control busca poner en práctica medidas de desempeño de funciones de cada sector de la organización;
- la auditoría es un examen posterior a la transacción, que permite medir el logro de las metas programadas y comprobar si quienes las obtuvieron se fundaron en los principios que las rigen en el ámbito gubernamental;
- el control es concomitante con las transacciones, funciona en base a un sistema específico que hace efectiva la administración de la organización.

**Ambiente / entorno de control:** el ambiente o entorno de control hace al *conjunto de medidas que adoptan los organismos para aplicar* en sus acciones, persiguiendo hacer realidad *el control interno* e internalizarlo como conducta de sus integrantes; por otra parte, brinda la disciplina, la estructura y el clima que influyen en la calidad del control interno globalmente considerado. Constituye la base de los demás componentes del control interno.

El *ambiente* es producto del compromiso con la institución asumido por los funcionarios desde el más alto nivel y que se espeja en los niveles inferiores, reforzando la importancia sustantiva del control interno y su incidencia en la transparencia de una gestión, en este caso gubernamental.

Los *principales factores* que inciden en el ambiente de control son:

- la competencia del personal;
- la estructura organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento;
- la integridad personal y profesional, así como los valores éticos de todos los niveles humanos que componen la organización;
- las políticas y prácticas de recursos humanos;
- el grado de apoyo hacia el control interno.



El ambiente de control reinante será tan bueno, regular o malo como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de éstos incidirá, en ese mismo orden, en la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y consecuentemente en el tono de la organización.

**Riesgo de control:** esta denominación se refiere a la incapacidad de los controles internos para descubrir e identificar *los factores* internos y externos *que puedan impedir el logro de los objetivos establecidos*. El desempeño de una organización puede estar en riesgo debido a dichos factores, tanto en el aspecto sectorial como en el institucional; por ello, debe encontrarse en condiciones de gestionarlos.

Para cumplir esa meta, es necesario identificar y valorizar permanentemente dichos riesgos, lo cual exige mantenerse atento a los cambios en el entorno económico y regulatorio, tales como la redefinición de la política institucional, las reestructuraciones internas, la introducción de objetivos nuevos o las modificaciones a los ya existentes, el ingreso de nuevo personal, el establecimiento de nuevas funciones. El riesgo en sí consiste en no detectar y valorar esos factores, para reaccionar con suficiente rapidez ante ellos.

El control una institución básica del Estado porque administra recursos de la sociedad que le delega la potestad de recaudarlos y de utilizarlos con el fin de proveer bienes y servicios que satisfagan las necesidades públicas. Se genera en consecuencia la obligación de informar respecto de la utilización de los recursos percibidos de la sociedad. Con tal fin surge un conjunto de atribuciones y facultades que origina la obligación de rendir cuentas.

El control debe asegurar la debida utilización de los recursos en el marco de las políticas públicas. Por lo tanto debe instrumentarse como un sistema eficiente para lograr ese objetivo.<sup>4</sup>

Finalizando con las aclaraciones conceptuales mencionadas ut supra, se expondrán seguidamente las normas, conceptos y principios rectores de control interno del Municipio de Río Grande.

---

• <sup>4</sup> Le Pera, Alfredo. (2007). *Estudio de la administración financiera pública*. Ed: Buenos Aires



Conforme lo indicado en el artículo N° 123 de la Carta Orgánica Municipal, la Auditoría Interna, es el órgano rector del sistema de control interno. Tiene a su cargo el control presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen previo sobre los estados contables y financieros de la administración pública en todas las jurisdicciones que componen la administración central y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, así como el dictamen sobre la cuenta de inversión.

Según la Ordenanza Municipal N° 2848/2010 “Código de Administración Financiera” la Auditoría Interna tiene como funciones dictar su propio reglamento interno, normas de control interno, normas de auditoría interna, supervisar el adecuado funcionamiento del control interno, entre otras. Si bien posee la facultad de creación de normas y procedimientos, en la actualidad no cuenta con ellos para el control de la liquidación de haberes.

Para concluir con el presente marco teórico, se manifiesta a continuación los principales rectores del control interno, como lo es el Informe COSO y las normas de la INTOSAI.

### **Informe COSO**

El Comité de Organizaciones Patrocinantes de la Comisión Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO]) es una entidad de carácter privado creada en los Estados Unidos en 1985, para asesorar a gerencias ejecutivas y entidades oficiales gubernamentales sobre aspectos críticos del gobierno de sus respectivos organismos, sean ética de los negocios, control interno, tratamiento del riesgo y fraudes, como también sobre la elaboración de comunicaciones oficiales de índole financiera. Son sus miembros las cinco principales instituciones del país en contaduría pública y ha establecido un modelo de control interno común que se ha difundido ampliamente.

La primera versión del Informe COSO, producto de cinco años de discusión, se dio a conocer en 1992 (existe una posterior, de 2004), con *la intención de concretar un marco*



*conceptual para el control interno* que integrara las diversas posturas sustentadas sobre cuestiones como identificar los factores que promovían la presentación de información financiera falsa o fraudulenta y proponer la manera de producir recomendaciones que pudieran garantizar la máxima transparencia informativa sobre el control interno.

El informe COSO, en primera instancia, enfoca los ambivalentes conceptos sobre el control interno reinantes entre empresarios, profesionales, legisladores, etc., que causaban equívocos generadores de confusión y de problemas comunicativos y que se agravaban al introducir esos conceptos en leyes, normas o reglamentos; Por lo tanto, se propuso como objetivos definir precisamente el control interno y concretar un modelo por el cual todo tipo de empresa pudiera evaluar y mejorar tal sistema.

El informe consta de cuatro partes:

a) la primera presenta un resumen de la visión general del marco de control interno y está dirigida a la alta dirección, legisladores y organismos de control;

b) la segunda presenta el marco general de referencia, definiendo al control interno, exponiendo sus componentes y los criterios para evaluar los sistemas de control;

c) la tercera consiste en un documento complementario, a modo de guía para entidades que publican información sobre el control interno, destinada a terceros interesados;

d) la cuarta ofrece herramientas de evaluación para un sistema de control interno.

Por el objeto del presente trabajo final, la segunda parte del libro, denominada “Sección segunda – Marco general de referencia – Marco integrado” y compuesta por ocho capítulos, es la que mayor información de interés posee.

**1. Definición:** Se propone integrar los distintos puntos de vista sobre control interno en un marco conceptual amplio, sintetizándolos en una definición común, determinando los componentes de lo definido, de manera de contar con un punto de partida para la evaluación de los sistemas de control interno de las entidades, organismos legislativos, y para la enseñanza. La definición alcanzada es la siguiente: *“El control interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección, y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de*



*seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos, dentro de las siguientes categorías:*

- *Eficacia y eficiencia en las operaciones.*
- *Fiabilidad de la información financiera.*
- *Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.”*

El informe destaca de la definición, cuatro conceptos fundamentales:

- “Que el control interno no es un fin en sí mismo, sino un *proceso*, vale decir medio para lograr un fin.
- Que no basta la concreción de manuales y reglamentaciones escritas, sino que debe ser ejecutado por todas las *personas* de la entidad.
- Que otorga sólo *un grado de seguridad razonable* respecto a lo controlado.
- Que el control interno está pensado para facilitar el logro de *objetivos* dentro de las tres categorías expuestas en la definición”.

Al referirse a que el control interno es un *proceso o multiplicidad de procesos*, el informe COSO quiere significar que *no es un acontecimiento aislado*, sino que está integrado a los procesos básicos de la gestión: planificación, ejecución y supervisión; está inmerso en ellos, forma parte de ellos y es una herramienta útil a la gestión, pero nunca su sustituto. El mismo informe aclara que tal concepto “dista de la perspectiva de algunos observadores, que ven en el control interno un elemento añadido a las actividades de una entidad o como una carga inevitable impuesta por los organismos reguladores o por los dictados de una burocracia excesiva”.

El Informe COSO recalca dos aspectos del control interno que deben tenerse en cuenta: el primero, que lo establecen las personas de todos los niveles de la organización; el segundo, que el grado de seguridad del sistema no es total, sino solo es razonable, pues este sufre limitaciones que nacen del propio ser humano, proclive a errar decisiones o bien a eludir los controles.

La visión del control interno en los conceptos COSO abarca cinco componentes estrechamente vinculados e integrados en el proceso de gestión, elementos fundamentales



de la nueva concepción, que analizaremos en forma independiente en los apartados dos a seis de este capítulo.

**2. Entorno de control:** alude a la integridad, a los valores éticos y profesionales del personal y del entorno en el que desenvuelve sus actividades; es el *ambiente* en que se desarrolla la actividad y, en consecuencia, la base del resto de los componentes.

**3. Evaluación de riesgos:** el éxito de una organización depende en gran medida de conocer sus propias virtudes y los riesgos que pueden obstaculizar la obtención de los objetivos organizacionales, al igual que de conocer el modo de enfrentarlos y superarlos.

**4. Actividades de control:** se deben establecer las medidas que coadyuven, con una seguridad razonable, a obtener los objetivos prefijados, superando los riesgos que se enfrenten; de esta manera, se ponen en práctica las decisiones de la dirección para hacer frente a esos riesgos.

**5. Información y comunicación:** resulta primordial el uso adecuado de los sistemas de información y comunicación con que cuenta todo ente; para ello, se debe sintetizar la información importante y comunicarla al personal, ya que ese conocimiento permitirá mejorar lo positivo y estar alerta ante posibles riesgos.

**6. Supervisión:** concretada constantemente sobre todo el proceso, permite reaccionar adecuada y rápidamente ante coyunturas que obliguen a introducir modificaciones.

**7. Limitaciones del control interno:** en el capítulo, se vuelve sobre el concepto de la seguridad razonable que aquel brinda para obtener los objetivos empresariales, más allá de su diseño y funcionamiento. En el sentido expuesto, las limitaciones tienen distinto origen, ya que pueden deberse a juicios erróneos en la toma de decisiones —juicio humano tomado en base a la información disponible y las presiones del caso—, a disfunciones por causas humanas —falta de comprensión de las instrucciones—, o a simples errores, la relación costo – beneficio de los controles a instaurar —asumir o no el costo por el riesgo que presume la ausencia de control—, a lo que se suma la posible intención de eludir los controles establecidos por parte de agentes o directores —el sistema no puede ser más eficaz que los responsables de cumplirlo—.





**8. Funciones y responsabilidades:** el último capítulo por considerar, parte de la premisa de que todos los integrantes de una organización poseen un cierto grado de responsabilidad dentro del sistema de control interno; no obstante, afirma la responsabilidad de la dirección en cuanto al sistema impuesto, dejando a los subalternos la responsabilidad por la actividad de sus unidades y los controles que sobre ellas pesan.

El texto no olvida la responsabilidad que les cabe a los auditores internos y al comité de auditoría en su tarea de supervisión del sistema de control interno, especialmente a los primeros, a quienes le corresponde examinar directamente la “suficiencia y efectividad” de los controles internos establecidos, a la vez que recomienda medidas para perfeccionarlos. En cuanto a los comités de auditoría, se destaca su responsabilidad en la gestión financiera, dada su autoridad para interrogar a los directores sobre las decisiones adoptadas y para dictar medidas correctivas; se recomienda que sea obligatoria su conformación, puesto que conforman un elemento importante para reforzar el sistema de control interno.

El informe descuenta la realidad que debe primar en cuanto a la complementariedad entre la organización y el sistema de control interno que se instituya. No existen sistemas estandarizados aplicables a todo tipo de organización, sino que dependen de las características propias de cada una.

En su parte final, el informe COSO presenta, bajo el título “Herramientas de evaluación”, un completo modelo de formularios y hojas de trabajo diseñados para evaluar los componentes, las actividades y los ítems más importantes del control interno, remarcando los puntos de atención u objetivos que deben considerarse en cada caso.

### **Normas técnicas INTOSAI**

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) es “la organización central para la fiscalización pública exterior“. Su carácter es el de “un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas”, fundado en 1953 e



integrado por cerca de 200 miembros. Tiene por misión brindar un marco institucional para la transferencia y el incremento de conocimientos tendientes a perfeccionar la fiscalización pública exterior en todo el mundo y, por ende, reforzar “la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países”<sup>5</sup>.

En su condición de organización profesional independiente, la INTOSAI no dicta normas legales, sino normas y guías técnicas, que son redactadas por determinados miembros adheridos a ella y que, con posterioridad, se someten a la consideración del conjunto de sus integrantes; las recomendaciones que ellos aporten se tratan luego en reuniones plenarias hasta ser aprobadas; a partir de entonces se convierten en documentos de consulta internacional.

De dichas normas y guías, por ser de directa incumbencia en la presente investigación, dedicamos atención a los siguientes tres documentos:

- Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: experiencias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la implantación y la evaluación de los controles internos<sup>6</sup>.

En su introducción, el documento expone las prácticas comunes que mayores beneficios han aportado a la concreción de marcos adecuados de control interno, al ser llevadas a cabo por las entidades fiscalizadoras superiores en distintas latitudes; sintéticamente, esas prácticas fueron las siguientes:

- contar con una norma de orden constitucional o una ley, que determine jurídicamente los requisitos y objetivos para imponer controles internos eficaces;
- exigir el cumplimiento de determinadas normas al concretar la estructura de control interno, las que deberán ajustarse al modelo de las normas INTOSAI o derivarse de ellas;

---

<sup>5</sup> Acerca de nosotros (INTOSAI)

<sup>6</sup> Documento consecuencia de la evaluación en 1997, de las experiencias recogidas de la implantación de sistemas de control interno, conforme las directrices de las “Normas de Control Interno” dadas por la INTOSAI en 1992. Estudio efectuado por las Entidades Fiscalizadoras Superiores, miembros de la INTOSAI, de Bolivia, Costa Rica, Egipto, Estados Unidos, Islandia, Japón, Nueva Zelanda, Países Bajos, Reino Unido, Sudáfrica y Tonga.



- exponer la primaria responsabilidad de la dirección en establecer controles internos eficaces y mantener un adecuado ambiente de control;
- superar los errores de control interno, sin limitarse solo a detectarlos y corregirlos, por medio de autoevaluaciones efectuadas por los directivos sobre las actividades de control interno;
- incrementar la actividad de los auditores internos, de manera que concreten su importante tarea a favor del sistema de control interno;
- permitir que las entidades fiscalizadoras superiores posean injerencia primaria en establecer normas de control interno, en crear un marco sólido que lo favorezca, en efectuar un trabajo conjunto con los auditores internos y en evaluar los controles internos clave, formando parte de las auditorías financiera y de gestión.

El documento analiza diversos aspectos para favorecer un adecuado ambiente de control en una organización; en tal orden de ideas, la INTOSAI establece la necesidad de dictar normas de control interno generales, sobre cuestiones como las que siguen.

\* Garantía razonable: considerada como un nivel satisfactorio de confianza en que los objetivos de la organización se podrán alcanzar. Ese nivel de seguridad debe respetar los costos, beneficios y riesgos a enfrentar, siendo menor el primero.

\* Respaldo: norma general que debe determinar, tanto para ejecutivos como para empleados, la actitud de apoyo hacia el control interno, lo que coadyuvará a lograr un adecuado ambiente de control. El texto clarifica el tema con algunos ejemplos negativos —vale decir, le falta de compromiso en los controles internos—, exponiendo el caso de Islandia, al incrementarse los créditos morosos por falta de control —débil control sobre los préstamos, los cobros y la gestión de riesgo y alta aplicación de las reservas destinadas a préstamos no devueltos—; y el caso de los Estados Unidos, donde en las décadas de 1980 y 1990 quebraron bancos y entidades de crédito y ahorro, asimismo por deficiencias de control —concentraciones de créditos no garantizados y exceso de confianza en fuentes crediticias poco sólidas—.



\* Integridad y competencia: las normas generales sobre el punto establecen la integridad personal y profesional de ejecutivos y empleados como competencia que les es exigible conforme a sus tareas, de manera tal de acentuar la importancia de ejecutar los controles internos establecidos para alcanzar los objetivos de la organización. Brindan como ejemplo lo ocurrido en Nueva Zelanda, donde la Oficina de Auditoría detectó falencias que atribuyó a la falta de integridad y competencia de los responsables del sector dedicado a la adquisición de bienes y servicios para la administración, quienes no exigían la documentación necesaria para decidir las compras, no especificaban la delegación de autoridad y ni siquiera controlaban la calidad de los bienes ingresados.

\* Objetivos de control: deben identificarse y elaborarse para todas las actividades de cada organismo o entidad del Estado, en forma apropiada, completa y razonable, orientados con las políticas y objetivos superiores de este. Como ejemplo, se cita el de la República de Sudáfrica, donde uno de los propósitos fundamentales de la administración es evitar errores e irregularidades en la gestión o en la información financiera; y, de producirse, detectarlos lo antes posible. En consecuencia, el gobierno estableció una serie de objetivos de control global, como registrar y contabilizar correctamente las operaciones, proteger los activos y la información relacionada con la apropiación y uso indebido de ellos, y fijar límites a las obligaciones de los funcionarios respecto a las autorizaciones para comprometer recursos de una entidad.

\* Vigilancia de los controles: otra norma importante de la INTOSAI es la que determina la vigilancia continua de los directivos hacia sus operaciones, con el fin de adoptar de inmediato medidas correctivas cuando se descubran fallas en los controles establecidos en pos de la economía, eficacia y eficiencia de tales acciones. Ejemplifica con el caso de la Oficina Nacional de Auditoría de Islandia, que señaló como una de las deficiencias más notables del control interno el hecho de que los directivos de los organismos no comprendían la importancia estos, lo que se demostraban al no aplicar la estructura de control interno establecida, que, si bien se detallaba en los papeles, no se traducían a los hechos. La Entidad de Fiscalización Superior determinó que la carencia de comprensión y supervisión adecuadas llevaba a las personas a la cómoda actitud de pasar por alto las prácticas de control establecidas.



El documento bajo análisis, en otro de sus capítulos, fija la importancia de lograr no solo los objetivos de control, sino también una estructura ordenada y eficaz de control interno, a través de normas específicas, con respecto a:

a) Documentación: tanto la estructura de control interno como las transacciones y sucesos relevantes ocurridos con motivo de las operaciones deben quedar perfectamente documentados. La información por documentar, conforme lo aconsejado por la INTOSAI, debe serlo en forma completa, para facilitar la verificación de la operación que ampara, desde su el inicio hasta su fin. El texto ejemplifica negativamente lo expuesto con lo ocurrido en el Reino Unido, cuya Oficina Nacional de Auditoría verificó transacciones sin documentación que la respaldara, sobre casos de pagos del Estado mediante de tarjetas de crédito u otros medios, lo que impidió a las autoridades comprobar si efectivamente se habían realizado. Otro ejemplo negativo en el mismo país lo configuró la incapacidad de algunos organismos estatales para demostrar la decisión de su consejo directivo de rechazar ofertas competitivas sobre operaciones significativas.

b) Registro de las transacciones y sucesos: la INTOSAI aconseja el registro inmediato y completo de las operaciones y, paralelamente, su clasificación. El registro completo se refiere a todas las etapas de la operación, desde que se autorizan y se inician hasta que se cierran. Uno de los ejemplos cita lo ocurrido en el ejército de Estados Unidos, donde a varias personas se le abonaron sumas de dinero, a pesar de que ya no pertenecían a él; ello se debió a fallas en los controles internos, pues el personal del Ministerio no realizó los procedimientos establecidos en cuanto a la baja del personal.

c) Autorización y ejecución de las transacciones y sucesos: la INTOSAI recomienda que se autoricen y ejecuten las operaciones relevantes respetando las pautas y autorizaciones preestablecidas, de acuerdo con las competencias de cada nivel y de cada empleado. El ejemplo dado corresponde a Costa Rica, donde el Contralor General detectó comportamientos anómalos de los funcionarios públicos al usar vehículos oficiales, tanto fuera del horario de la administración como con propósitos no autorizados o en otras formas discrecionales.

d) División de las tareas: la INTOSAI advierte que se facilita el riesgo de error, derroche, y posibilidad de actos ilícitos si el control de las fases decisivas de una operación



recae en una única persona o equipo, por el contrario, aconseja que distintas personas o equipos asuman las responsabilidades de control sobre autorización, tratamiento, registro y revisión. Menciona como ejemplo positivo el japonés, que incluye separación de funciones entre quienes contratan y quienes pagan una operación.

e) Supervisión: la INTOSAI reclama que se asignen competencias a la supervisión, con el objeto de que colabore al logro de los objetivos de control interno de la organización. El ejemplo de incumplimiento de esta directriz corresponde a la República de Costa Rica, donde el controlador general detectó que el sistema informatizado que utilizaban los bancos encargados del cobro de aranceles aduaneros para transferirlos electrónicamente a las oficinas de la Aduana permitía que, en el proceso de confirmación, registración y revisión de la información, se modificaran sin supervisión alguna los datos transmitidos.

f) Acceso a los recursos, registros y la responsabilidad ante ello: la INTOSAI restringe el tema a los agentes estrictamente autorizados y obligados a rendir cuenta de la custodia y utilización de los registros. Establece cotejos periódicos de los recursos con los registros contables, para comprobar si concuerdan entre sí, con una periodicidad que dependerá de la vulnerabilidad de cada activo. Las auditorías le permitieron al Internal Revenue Service (IRS), de los Estados Unidos, detectar deficiencias en el control, pues la protección de la información era tan débil que no impedía que los empleados sin facultades para ello accedieran a la información de los contribuyentes y la modificaran, con lo que se apropiaba de privilegios que les permitían eludir controles.

El documento pone de manifiesto la recomendación que los países miembros de la INTOSAI, en forma coincidente con las directrices de la entidad, han recalcado sobre la importancia de lograr estructuras eficientes de control interno, para lo cual es necesario contar con:

a) El apoyo legislativo: la INTOSAI considera útil disponer de una legislación que establezca requisitos y objetivos globales para establecer controles internos eficientes.

b) Las normas de control interno: las normas de la INTOSAI señalan, que al concretarse el marco de las estructuras de control interno, se requiere un ente central



competente y con autoridad sobre las organizaciones administrativas, en quien delegar la responsabilidad de dictar las normas correspondientes.

c) La responsabilidad de la dirección: al respecto, la INTOSAI recalca la necesidad de que los directivos tomen conciencia de que una estructura adecuada de control interno es esencial para mantener el cuidado sobre el organismo, para lo cual deben ejercer su responsabilidad de implantar controles internos reales, eficaces, como asimismo fomentar un ambiente adecuado sobre la cuestión.

d) Autoevaluaciones: todos los miembros que participaron en la redacción del documento recalcan la necesidad de evitar errores de control interno. Así, en varios de ellos se impusieron las autoevaluaciones periódicas —en algunos casos legales y obligatorias—, ejecutados anualmente como en Estados Unidos y Bolivia, con el propósito de verificar el funcionamiento del sistema de control interno, es decir, si los controles se ejecutan y si son eficientes.

e) Auditorías internas: la mayoría de los países miembros de la INTOSAI considera que las auditorías internas, como parte integrante del sistema de control interno, son fundamentales para verificar su funcionamiento, asesorar, y motivar correcciones, actuando como elemento de autocorrección.

f) La responsabilidad de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): los miembros de la INTOSAI resaltan la labor de los auditores superiores en cuanto a crear normas, establecer un marco sólido para su trabajo conjunto con los auditores internos y reconocer los controles internos como parte de las auditorías financieras y de gestión. Las EFS deben evaluar la consistencia de los controles implementados, además de evaluar su cumplimiento y eficacia en pos de los objetivos perseguidos.

- Guía para las normas de control interno del sector público.<sup>7</sup>

La introducción nuevamente resalta el interés de introducir en las normas INTOSAI el valor de los nuevos conceptos COSO para el control interno, buscando unificar conceptos en el nivel general, añadiendo a la definición de la INTOSAI de 1992 el valor

---

<sup>7</sup> Documento correspondiente a la actualización de la guía de 1992 de la INTOSAI, respecto a las normas para el diseño, implantación y evaluación del control interno, tarea que se presenta en la reunión INCOSAI de Seúl 2001; en él se reconoció que para tal emprendimiento debían tenerse en cuenta los preceptos del Informe COSO; asimismo y muy especialmente, el documento recomendó incorporar y analizar líneas directrices que resaltarán los valores éticos y el valor del control del procesamiento de la información. Fue aprobado en Budapest en 2004.



ético, la prevención y detección del fraude y la corrupción; con ello, refleja el énfasis puesto en estos aspectos por el sector público desde los años '90.

Un objetivo importante es lograr que los funcionarios sirvan a los intereses públicos con honestidad y esmero, de manera que los ciudadanos perciban un tratamiento imparcial basado en la legalidad y la justicia, por lo que la ética pública es básica para obtener la confianza y lograr un gobierno eficiente.

Paralelamente, se pretende reforzar la salvaguarda del patrimonio público, para lo cual inventariarlo conforma una condición importante, como también dar seguridad sobre los ingresos y gastos de los recursos del sector.

Ya las normas de control interno emanadas de la INTOSAI en 1992 daban cuenta de la importancia de la información que excedía el control administrativo financiero, lo cual se potencia en el nuevo documento con los controles de la tecnología de la información (TI), que se relacionan con cada uno de los componentes del proceso de control interno —los cinco componentes COSO—.

En definitiva, la guía que analizamos pretende ser una herramienta útil para las administraciones públicas, con el objetivo de que implanten y ejecuten un adecuado control interno, a la vez que puedan asimismo evaluarlo; paralelamente, constituye un elemento que los auditores deberían tener en cuenta como base para su trabajo.

La introducción expone igualmente la estructura del trabajo, cuyo primer capítulo aborda el concepto de control interno y define su alcance, como también las limitaciones que pesan sobre él. En el segundo capítulo, los autores se explayan sobre los componentes del control interno, en tanto que en el tercero abordan la temática de los roles y responsabilidades en juego. Al final del documento, obra un conjunto de ejemplos referidos a los componentes del control interno y un glosario de los términos técnicos empleados.

El inicio del documento se concreta con la definición de control interno, en la que se resaltan:

- su carácter *de proceso integral y dinámico* para enfrentar los cambios a que es sometida una organización;





- el presupuesto de compromiso de la gerencia y de todo el personal en el proceso, para enfrentar los riesgos y obtener los objetivos propuestos.

Acerca del control interno, el documento reafirma el concepto de que el sistema debe ser diseñado desde el interior de la organización, de manera de integrar los procesos de planificación, ejecución y seguimiento de la gerencia, como también que el control interno se concreta en los individuos de todos los niveles de una organización, en lo que todos ellos hacen y dicen; por eso, para hacer funcionar el sistema deben conocer su rol, sus responsabilidades y los límites de su autoridad.

El texto prosigue aclarando que lo último no sustituye la responsabilidad de la gerencia en la puesta en práctica global del sistema de control interno ni en las actividades de control. Concretando su seguimiento y consecuente evaluación, teniendo presentes los riesgos que enfrenta la organización en el contexto de la misión y objetivos perseguidos, la gerencia convertirá el control interno en una herramienta más de supervisión a su alcance.

Todo esto no debe hacer olvidar la premisa de que el control interno no brinda sino una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos generales —establecido el alcance de las limitaciones en forma precisa por la gerencia—, vale decir, un nivel satisfactorio de confianza según las consideraciones dadas de costo, beneficio y riesgo, conforme al juicio gerencial de medidas por adoptar y costos emergentes, ante los riesgos que se enfrentan y el grado en que se aceptarán. A todo esto hay que sumar el error humano en las decisiones adoptadas, como las acciones para eludir los controles, sea por parte de la gerencia o por el acuerdo de los empleados.

El carácter de *razonable* implica, además de los aspectos internos expuestos, aquellos factores externos, fuera de control de la organización, que pueden afectar el logro de los objetivos perseguidos, como superaciones tecnológicas, cambio en las preferencias de los usuarios respecto de lo producido, alteraciones del mercado o de la economía en general.

En lo que hace a los componentes del control interno, la INTOSAI se basa en lo determinado en el Informe COSO, con ligeras variantes en su denominación, que no es significativo detallar.



- Control interno: Brindando las bases para la rendición de cuentas en el gobierno.

Este tercer documento de la INTOSAI se inicia con el siguiente concepto: “El control interno es una herramienta gerencial usada para brindar una seguridad razonable de que los objetivos gerenciales están siendo alcanzados”, lo cual pone nuevamente de relieve la importancia de la dirección de una organización, que por medio de sus políticas, acciones y comunicaciones, transmite la cultura de control interno que establecerá, resulte este efectivo o débil.

El control que establezca la dirección debe llevar a la seguridad razonable de que se alcanzarán el apego a la ley, las normas y regulaciones, la concreción de operaciones económicas eficaces y eficientes, la salvaguarda del patrimonio de la organización, la producción de efectos y servicios de calidad, la elaboración de información financiera confiable y oportuna.

Intentando reforzar esa importancia, la INTOSAI publicó el presente documento con la recomendación de:

- proveer un marco general para establecer y mantener un control interno efectivo;
- describir los roles y responsabilidades de directores y auditores de gobierno en el control interno;
- detallar las prácticas comunes;
- brindar una lista de controles para verificar la existencia de un control interno efectivo.

En consonancia con lo planteado, presenta un cuadro sobre el control interno donde se establecen las responsabilidades y roles de los directivos y los que les competen a los auditores, como también las prácticas comunes de control interno, que se exponen seguidamente.

***Son responsabilidades y roles de los directivos en el control interno.***

- creando un ambiente de control positivo;



- estableciendo un ambiente ético adecuado;
- brindando la guía para un buen comportamiento;
- desalentando las prácticas deshonestas;
- promoviendo la disciplina;
- presentando un código de conducta para los empleados;
- asegurando que el personal tenga la competencia requerida acorde a su función;
- determinando claramente los límites de autoridad y responsabilidad;
- estableciendo la forma y el alcance de los informes que se concretarán en cada nivel;
- fijando políticas de control gerencial y procedimientos, basados en el análisis gerencial de los riesgos;
- utilizando la capacitación, las comunicaciones de la superioridad y el accionar cotidiano de los directores para reforzar la importancia del control interno;
- concretando el seguimiento de las operaciones de control de la organización por medio de evaluaciones e informes hacia los superiores;
- supervisando continuamente las prácticas de control interno e introduciendo las modificaciones que resulten prudentes.

***Son responsabilidades y roles de los auditores.***

- mantener una independencia real;
- poseer una competencia profesional adecuada;
- asesorar a la dirección en áreas de riesgo;
- establecer metas y un plan estratégico de auditoría;
- desarrollar auditorías operativas;
- evaluar el sistema de tecnología de información ;



- efectuar recomendaciones para fortalecer los controles y elevar la eficiencia de las operaciones;
- verificar la efectiva y total concreción de las recomendaciones;
- coordinar actividades específicas con los auditores externos;
- implementar un sistema de control de calidad;
- evaluar periódicamente la efectividad de las prácticas de control interno.

***Prácticas comunes de control interno:***

- tener presentes las últimas acciones establecidas para directores y auditores, que deberán estar diseñadas para concretar las normas de control interno establecidas;
- determinar que la fuerza de trabajo de la organización debe estar capacitada y dirigida a lograr resultados;
- preestablecer acciones para desarrollar y monitorear indicadores de desempeño;
- emitir directivas que determinen las tareas y responsabilidades clave, que se deben repartir para prevenir o disminuir el riesgo de errores o fraudes;
- establecer acciones de la dirección para comparar el rendimiento planificado con el real, y analizar las diferencias y sus causas;
- determinar obligaciones normalizadas para controlar el procesamiento de la información verificando los datos incorporados al sistema;
- establecer parámetros y responsabilidades para concretar un control físico acorde con la evaluación de los activos;
- disponer de controles idóneos para comprobar que el acceso a los recursos y su uso se concrete conforme a autorizaciones y que se rinda cuenta de ello;
- elaborar una normativa adecuada para constatar que las autorizaciones y ejecuciones de transacciones las lleven a cabo personas con autoridad suficiente; y que el registro de las operaciones concretadas sea inmediato, de



manera de facilitar las evaluaciones superiores y la toma de decisiones en estos niveles;

- contar con la documentación completa y oportuna de las operaciones relevantes, efectuada en todas sus fases, y disponible para que la consulten los agentes de los niveles adecuados de la organización.

En los puntos siguientes, el documento vuelve a remarcar la importancia del control interno de los directivos, de los auditores internos y externos; expone, entonces, un concepto del control interno considerado globalmente, expresando que *“es un proceso por el cual una organización gobierna sus actividades para alcanzar su misión de forma eficaz y eficiente”*, sin introducir en su desarrollo aspectos que no se hayan volcado en los análisis ya expuestos.

### III. DIAGNÓSTICO

De acuerdo a la metodología descrita, durante la etapa de investigación y luego de la entrevista efectuada a la contadora pública a cargo de la Coordinación de Haberes del Municipio de Río Grande, podemos resumir lo siguiente:

- Que de la entrevista a la responsable del área surge, la falta de estructura organizativa. En la actualidad solo cuenta con un profesional para liquidar el 100% de los haberes, el resto del personal (3 agentes) solo carga las novedades al sistema y se ocupa de la parte administrativa;
- Que no poseen procedimientos interno para la liquidación de haberes;
- Que no poseen un sistema de información y comunicación con la Dirección de Recursos Humanos que permita sintetizar la información importante, como lo son las novedades mensuales para la liquidación. En el presente, les envían al área de haberes todos en formato papel;
- Que de la gran cantidad de ítem que componen la liquidación mensual de haberes, se pueden observar según cuadro 1 y 2, aquellos que no sufren variación constante, pero que son significativos monetariamente en la muestra, representando en su sumatoria un 74.12%;



- Que de los más de 140 ítems que se liquidan en forma mensual a un total de 1560 empleados dentro del poder ejecutivo (no tiene en cuenta la dirección de obras sanitarias por tener otro convenio colectivo de trabajo), se considero para el presente diagnostico, 2 ítem con mayor variación mes a mes (dentro de la muestra, véase cuadro 3) “Guardias pasivas AMDJ”<sup>8</sup> y “Adicional Tarea Riesgosa/Penosa”<sup>9</sup> aplicables en la Agencia Municipal de Deportes y Secretaria de Participación y Gestión Ciudadana y Secretaria de Obras y Servicios Públicos, los cuales surgen del proceso de liquidación de haberes de acuerdo a las novedades elevadas por la Dirección de Recursos Humanos.
- Que la mayor cantidad de altas y bajas de cargos y rotación del personal se produce en la Secretaria de Participación y Gestión Ciudadana, Secretaria de Obras y Servicios Públicos y AMDJ.

Antes de entrar en el análisis de los ítems que mayor variación tienen en la presente investigación, expondremos a continuación los siguientes cuadros:

### **CUADRO 1**

Item	abr-18	%	may-18	%	jun-18	%	Total	% Promedio
Asignación de Cat.	\$ 18.541.565,30	26,25%	\$ 20.671.379,09	26,23%	\$ 20.681.693,09	26,12%	\$ 19.964.879,16	<b>26,20%</b>
Zona	\$ 18.530.832,74	26,23%	\$ 20.659.465,95	26,21%	\$ 20.669.779,95	26,10%	\$ 19.953.359,55	<b>26,18%</b>
Total Haberes Brutos	\$ 70.638.021,79	52,48%	\$ 78.816.183,84	52,44%	\$ 79.187.719,32	52,22%	\$ 76.213.974,98	<b>52,38%</b>

### **CUADRO 2**

Item	Agentes	abr-18	%	may-18	%	jun-18	%	Total	% Promedio
Presentismo	1409/1420/1423	\$ 2.818.000,00	3,99%	\$ 2.840.000,00	3,60%	\$ 2.846.000,00	3,59%	\$ 2.834.666,67	<b>3,72%</b>
Antigüedad	1434/1431/1431	\$ 6.822.569,14	9,66%	\$ 7.559.599,22	9,59%	\$ 7.549.666,10	9,53%	\$ 7.310.611,49	<b>9,59%</b>
Permanencia en la Cat.	1086/1084/1080	\$ 1.891.139,90	2,68%	\$ 2.419.468,79	3,07%	\$ 2.419.856,22	3,06%	\$ 2.243.488,30	<b>2,94%</b>
Título	842/844/848	\$ 3.878.095,94	5,49%	\$ 4.315.526,77	5,48%	\$ 4.348.111,55	5,49%	\$ 4.180.578,09	<b>5,49%</b>
Total Haberes Brutos	-	\$ 70.638.021,79	21,82%	\$ 78.816.183,84	21,74%	\$ 79.187.719,32	21,67%	\$ 76.213.974,98	<b>21,74%</b>

<sup>8</sup> Decreto Municipal N° 447/2017.

<sup>9</sup> Ordenanza Municipal N° 2994/2012 y Decreto Municipal N° 1308/2012.



En relación a la información plasmada en el cuadro 1, podemos visualizar que los ítems “Asignación de Categoría” y “Zona” son representativos en porcentaje en correspondencia con el total de haberes brutos mensual, y en promedio representan un total del 52.38%.

En virtud del cuadro 2, podemos observar:

- Presentismo, ítem que se abona a todas las categorías (10-19 a 24), la suma de \$2000,00 fijos;
- Antigüedad 2% por año, le corresponde a todos los agentes;
- Permanencia en la categoría, la cual se le abona en forma gradual conforme la cantidad de años de estabilidad en la categoría de revista;
- Título, el mismo representa un porcentaje del conformado (Asig. Cat.+Zona) el cual es creciente según el título que ostente cada agente, como ser: secundario, terciario, terciario técnico o universitario.

La sumatoria de los 4 ítems en porcentaje y en promedio nos representa una 21.74% de la masa salarial mensual. Como se puede observar, en ambos cuadros, los montos se mantienen constantes en el tiempo, es decir, no sufren grandes cambios periodo a periodo, por lo que se podría aplicar algún tipo de control formal, los cuales serán descritos en el siguiente apartado.

### **CUADRO 3**

Item	Abril/Mayo				Mayo/Junio				Total/Total P.	% Promedio
	Agentes	abr-18	Agentes	may-18	Var. Agen.	Agentes	jun-18	Var. Agen.		
Guardias Pasivas AMDJ	90	\$ 408.600,90	111	\$ 559.374,51	23%	120	\$ 604.729,20	8%	\$ 524.234,87	0,69%
Adic. Tarea Riesgosa/Pen.	364	\$ 2.259.850,47	421	\$ 2.895.637,82	16%	498	\$ 3.408.720,52	18%	\$ 2.854.736,27	3,75%
Total Haberes Brutos	-	\$ 70.638.021,79	-	\$ 78.816.183,84		-	\$ 79.187.719,32		\$ 76.213.974,98	4,43%
Total Agentes Promedio 1560	454		532			618			534	34,23%

Del cuadro indicado ut-supra, podemos notar que si bien los ítems detallados, no son representativos en promedio en monto dentro del total de los haberes (4.43%), si lo es dentro de la cantidad total de liquidaciones mensuales promedio, es decir, tanto las guardias pasivas AMDJ como el adicional tarea riesgosa/penosa, son percibidos por un



34.23% del total del personal del poder ejecutivo, sufriendo una variación considerable mes a mes como se puede advertir en el gráfico.

Ante las continuas altas y bajas de personal en las secretarías mencionadas y su rotación constante, se propone para este tipo de ítems, no solo verificar el cumplimiento de la norma, corroborando que se encuentren acreditadas las variables indicadas en la normativa de referencia en el legajo correspondiente, sino también las novedades ingresadas al sistema de liquidación, notificaciones al empleado, papeles de trabajo, etc.

#### **IV. PROPUESTA**

De acuerdo a lo plasmado en el diagnóstico y en relación al problema expresado en la hipótesis, se pueden recomendar acciones que contribuyan no solo a la realización de procedimientos de control, si no también que coadyuven a la mejora de los procesos internos del área de haberes.

Cabe destacar, que un primer y elemental paso consiste en acentuar el compromiso de la más alta autoridad administrativa para contar con un sistema de control interno eficiente.

La creación de normas específicas tanto de auditoría como de control interno, contribuirán a mejorar la operatividad del sistema de control en su conjunto.

Con respecto a la información plasmada en el **CUADRO 1 y 2**, el porcentaje que representa en los haberes mensuales, la escasa variación de las novedades y su práctica corroboración, es que se propone se tome una muestra en forma semestral, y se apliquen controles de tipo formal como ser, verificar recibos de sueldo, contrato de trabajo, legajos de los agentes y normativa aplicable, toda vez que proporcionarían una gran evidencia para el auditor.

En relación al **CUADRO 3** y teniendo presente la gran cantidad de empleados que perciben dichos adicionales, la amplia rotación de personal, altas y bajas que se producen en la Secretaría de Participación y Gestión Ciudadana, Secretaría de Obras y Servicios Públicos y AMDJ, es que se propone se tome una muestra en forma trimestral a los fines





de detectar posibles errores, desviaciones o irregularidades en el momento oportuno, considerando la normativa aplicable y a los efectos de adoptar las medidas correctivas pertinentes.

Dichas comprobaciones se efectuarán respetando el principio de agilidad administrativa, como se visualiza, aquellas transacciones de significativa importancia, todo ello a los fines de obtener evidencia suficiente sobre dichos saldos y opinar acerca de su razonabilidad en el informe que efectúa la auditoría en la Cuenta de Inversión.

Así mismo se evaluará el grado de aplicación de los principios de economía, eficiencia y eficacia de todas las operaciones que presuponen el uso de los recursos públicos, cumplimiento de la norma, planificación presupuestaria y políticas que hacen al éxito de los propósitos institucionales.

En virtud del relevamiento efectuado en el área, se propone para la mejora lo siguiente:

- Reformulación de la estructura de trabajo del área (misiones y funciones definidas) y dotación de personal calificado suficiente para atender el volumen de trabajo que genera la liquidación de tantos haberes;
- La creación de manuales de procedimiento internos y normativa específica para el proceso de liquidación mensual;
- La sistematización de las novedades en formato digital, a los efectos de evitar su duplicidad y riesgo de extravió de documentación ante tanto volumen de novedades mensuales.

Una buena estructura organizativa, competencia profesional, integridad personal, manuales de procedimiento, apoyo de la institución hacia el control interno y un sistema de información y comunicación que permita trabajar en forma conjunta con la dirección de recursos humanos, son factores de gran importancia que cooperarían para la creación de un buen ambiente de control, reforzando así, la importancia sustantiva del control interno y su incidencia en la transparencia de una gestión gubernamental.



Para lo que se entiende incluíble el desarrollo de un plan de capacitación continuo, sistemático y obligatorio en todos los niveles administrativos, sin excluir a los funcionarios políticos, que sin duda fomentará un ambiente adecuado para lograr el eficiente control pretendido.

A fin de concluir con la moción, se sugiere a modo de ejemplo para la realización de procedimientos de control de auditoría laboral, los siguientes circuitos y pruebas:

**Sobre el empleado:**

- ALTA: Identificación – Modalidad de Contrato – Examen Médico – Formularios – Encuadre Sindical/Categoría – Seguros.
- PERMANENCIA: Novedades – Liquidaciones – Notificaciones – Sanciones.
- BAJA: Causa – Notificación – Liquidación – Formalidades – Documentación.

**Sobre la Liquidación de Sueldos:**

- TAREAS – NOVEDADES Y PAPELES DE TRABAJO: Horas Extras – SAC – Licencias – Indemnizaciones – Control Numérico.

**Sobre las Áreas:**

- Legajos – Recibos y Libro de sueldo – ART – Sindicato y Convenio Colectivo de Trabajo – Seguros – Cargas Sociales.



### Tipos de Pruebas

#### Controles Formales

- Contratos de Trabajo
- Recibos de Sueldos
- Legajos
- Notificaciones

#### Pruebas Sustanciales

- Básico
- Horas extras
- Comisiones
- Adicionales
- Aportes – Sindicato – Otros
- Inasistencias
- Embargos
- Control numérico

#### Pruebas de Integridad

- Sueldos Brutos
- Actividad

#### Pruebas Globales

- Cargas Sociales
- Sindicato

#### Control de Pagos / Vencimientos

- Sueldos Netos
- Cargas Sociales
- Sindicato
- Otros



## V. CONCLUSIONES

Con fundamento en las disposiciones legales estudiadas, así como en los elementos relevados y analizados en el transcurso de la investigación, y como se indica en la propuesta luego del diagnóstico, se considera conveniente la creación de normas específicas, tanto de auditoría interna como de control interno para el área de liquidación de haberes, puesto que permite el desarrollo de procedimientos eficientes y la unificación de criterios.

De tal modo, la presencia de normas contribuirá siempre a mejorar la operatividad del sistema de control y cumplimentar con el fin de la auditoría.

Como ya expresamos a lo largo del presente trabajo, el control debe asegurar la debida utilización de los recursos en el marco de las políticas públicas. Por lo tanto debe instrumentarse como un sistema eficiente para lograr ese objetivo.

A razón de la falta de normativa y procedimientos es que, en la actualidad no se puede llevar a cabo controles sobre la liquidación de los haberes del Municipio de Río Grande, es decir el área de Auditoría Interna, no puede emitir opinión acerca de la razonabilidad de dichas valores, considerando la gran significancia que el gasto de personal tiene en el total de presupuesto.

Asimismo, pudimos verificar algunos puntos débiles en dicha área, como lo son, la falta de estructura de trabajo adecuada, profesionales y un sistema de comunicación y recepción de novedades para la liquidación que sea en formato digital, y no en papel como lo es en la actualidad.

El municipio es una institución joven, en constante cambio y adaptación, tendiente no solo a la modernización de todos los procesos que componen la gestión de un gobierno, sino también a la mejora del control, incorporando en todas sus áreas los principios de eficacia, eficiencia y economía en sus resoluciones administrativas, logro que se alcanza con la adecuada rendición de cuentas que exige el sistema republicano de gobierno.



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado



Es por ello, que se considera que la iniciativa mencionada puede ser aplicada perfectamente en el Municipio de Río Grande, destacando que el área de auditoría interna cuenta con la facultades de creación de normas de auditoría y de control, tal como se expresa en el apartado III de la Ordenanza Municipal N 2848/10 – Artículo 98 – Inciso a y b. Así también dicha institución cuenta con los recursos humanos y económicos para la readecuación del personal, desarrollo, implementación y puesta en marcha de un sistema informático para la modernización integral de toda la información que produce en el ámbito del personal.



## VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y BIBLIOGRAFÍA

- Carlos A. Slosse y otros “Auditoría” – Edición 1 – Buenos Aires.
- INTOSAI. Acerca de nosotros.
- Los nuevos conceptos del control interno: informe COSO. — 1ª ed. — Madrid: Díaz de Santos, 1997.
- Le Pera, Alfredo. (2007). *Estudio de la administración financiera pública*. Ed: Buenos Aires.
- Carta Orgánica del Municipio de Río Grande (30 de NOVIEMBRE de 2006).
- Ordenanza 2848/2010, Concejo deliberante de la Ciudad de Río Grande.



## VII. ANEXOS

### ORDENANZA MUNICIPAL 2848/2010

#### TITULO III – DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Art. 94º) El modelo de Control Interno de la Municipalidad de la Ciudad de Río Grande será integral e integrado, abarcará los aspectos presupuestarios, contable, económicos, financieros, patrimoniales, legal y de gestión; y evaluará programas, proyectos, operaciones y estará fundado en los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Es materia de su competencia el control interno de las jurisdicciones que componen el Departamento Ejecutivo Municipal y los Organismos Descentralizados que dependan del mismo.

Art. 95º) Los propósitos del Sistema de Control Interno son:

- a) Lograr el cumplimiento de las metas y objetivos fijados.
- b) Salvaguardar los bienes y otros recursos del Municipio.
- c) Suministrar información suficiente, confiable y oportuna sobre la gestión hacendal.
- d) Promover la eficacia, eficiencia y economía en la aplicación de los recursos.
- e) Asegurar el cumplimiento de las Ordenanzas y Normas en vigor, que rigen para cada actividad.
- f) Alentar la adhesión a las políticas operacionales y administrativas.

Art. 96º) El sistema de control interno estará conformado por la Auditoría Interna, órgano normativo de supervisión y coordinación, conforme lo previsto por el art. 123º de la Carta Orgánica Municipal.

Art. 97º) El Sistema de Control Interno será un servicio a la organización municipal y consistirá en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades municipales. Las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.



Art. 98º) Son funciones de la Auditoría Interna las siguientes:

- a) Dictar su propio reglamento interno.
- b) Dictar normas de control interno.
- c) Dictar normas de auditoría interna.
- d) Emitir informes sobre la gestión y el sistema de control interno vigente en cada jurisdicción y entidad, formulando recomendaciones para su fortalecimiento y mayor eficiencia.
- e) Formular directamente a los órganos comprendidos en su ámbito de competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- f) Vigilar el cumplimiento de la normativa legal y de las normas emitidas por los Órganos Rectores del Sistema de Administración Financiera.
- g) Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, facilitando el desarrollo de las actividades del Tribunal de Cuentas Municipal.
- h) Mantener un registro central de auditores y consultores a efectos de utilizar sus servicios.
- i) Comprobar la puesta en práctica de las observaciones y recomendaciones efectuadas y acordadas con los respectivos responsables y el Tribunal de Cuentas Municipal.
- j) Entender en los pedidos de asesoría que le formule el Intendente, las autoridades de las jurisdicciones y entidades, en materia de control y de auditoría interna.
- k) Poner en conocimiento del Intendente y de los titulares de las jurisdicciones, los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear perjuicios para el patrimonio público.
- l) Aprobar sus planes de trabajo.
- m) Realizar o coordinar la realización por parte de estudios profesionales auditores independientes, de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero o de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones.





n) Intervenir en los procesos de privatizaciones, sin perjuicio de la actuación del ente de control externo.

ñ) Toda otra función o tarea que le asigne la reglamentación.

o) Contratar profesionales abogados y/o contadores externos por un tiempo no mayor a 2 años con fines consultivos y/o de asesoramiento. Los mismos profesionales podrán volver a ser contratados por el mismo plazo.

Art. 99º) El titular de cada jurisdicción o entidad de la administración municipal es responsable de la implementación y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno y del cumplimiento de las normas, directivas y recomendaciones que dicte el órgano rector del sistema de control interno.

Art. 100º) La Auditoría Interna podrá solicitar la contratación de estudios de consultoría y auditoría para específicos términos de referencia, reservándose la planificación y control de los trabajos a efectuar, así como el cuidado de la calidad del informe final.

Art. 101º) La Auditoría Interna podrá requerir, en el ámbito de su competencia, la información que le sea necesaria para el cumplimiento de sus funciones. Para ello, todos los agentes y autoridades del Sector Público Municipal estarán obligados a prestar su colaboración, considerándose la conducta adversa como falta grave.

Art. 102º) La Auditoría Interna deberá informar:

a) Al Intendente Municipal, sobre la gestión financiera y operativa de las jurisdicciones y entidades comprendidas dentro del ámbito de su competencia, con copia al titular de la jurisdicción o entidad respectiva.

Art. 103º) La Auditoría Interna estará a cargo de un funcionario denominado Auditor Interno, designado por el Departamento Ejecutivo Municipal con rango de Secretario, que dependerá directamente del Intendente Municipal.



Art. 104º): “El Auditor Interno Municipal deberá ser profesional universitario en ciencias económicas o jurídicas, en ingeniería o arquitectura, con antigüedad de graduado no inferior a dos (2) años”.

Art. 105º) El responsable de la Auditoría Interna, tendrá las siguientes atribuciones:

- a) Organizar y reglamentar el funcionamiento interno del órgano, en sus aspectos operativos funcionales.
- b) Celebrar convenios con entes públicos nacionales o provinciales, universidades y asociaciones de profesionales para la ejecución, asesoramiento o colaboración, o la prestación de servicios profesionales para el mejor cumplimiento de los objetivos.
- c) Proponer al Intendente Municipal su estructura orgánica funcional.
- d) Confeccionar la memoria anual de su gestión y elevarla al Departamento Ejecutivo Municipal y al Concejo Deliberante.
- e) Toda otra atribución que encuadrada en el marco general de su competencia, le encomiende el Intendente Municipal.

Art. 106º) La Auditoría Interna coordinará con cada uno de los organismos, que en virtud de lo dispuesto queden alcanzados por su competencia, la oportunidad y modalidades de la puesta en práctica del sistema instituido por la presente Ordenanza.

## **CARTA ORGÁNICA MUNICIPAL**

### **AUDITORIA INTERNA**

#### **Artículo 123.-**

La Auditoría Interna Municipal a cargo de un Auditor, dependiente del Departamento Ejecutivo, es el órgano rector del sistema de control interno. Tiene a su cargo el control presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen previo sobre los estados contables y financieros de la administración pública en todas las jurisdicciones que componen la administración central



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado



y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, así como el dictamen sobre la cuenta de inversión.