

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 del Sistema de Control Interno en la  
Provincia de Santa Cruz

---

**AUTOR: CELCIO OMAR TOLEDO**

**DOCENTE DEL TALLER: CRISTINA ROLANDI**

JULIO 2023

---

## **Resumen**

El presente trabajo intenta exponer la necesidad de la implementación de un nuevo sistema de control interno, el que debiera ser consistente con la Reforma del Estado realizado en la Provincia de Santa Cruz a partir del dictado de la Ley Provincial N° 3755 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Provincial. El hecho de que la mencionada provincia se encuentre en un proceso de transición, en el que ha pasado de regirse por normas dictadas en la década del 70, a un sistema integral de administración financiera gubernamental con una clara visión sistémica, nos obliga replantear las estructuras existentes en los órganos de control interno. En el presente trabajo se intentará proponer algunas guías de acción para lograr la implementación de un Sistema de Control Interno con una visión sistémica, Basado en la aplicación de estándares generalmente aceptados en ámbitos nacionales e internacionales.

**Palabras clave:** Control Interno – Administración Financiera del Sector Público

## **Índice**

- 1. Introducción**
- 2. Marco teórico**
- 3. Diagnóstico**
- 4. Propuesta de implementación del sistema de control interno**
- 5. Conclusiones**
- 6. Referencias Bibliográficas**

## **1. Introducción**

### *Fundamentación y planteamiento del problema:*

En el año 1992 se dictó en el ámbito nacional la Ley N° 24.156 de Administración Financiera, virando hacia otra concepción de la administración, incluyendo muchos otros actores dentro de los sistemas de contabilidad gubernamental que hasta ese momento no existían. En paralelo, las provincias han desarrollado en forma paulatina diversos cambios en esa materia, adoptando la mencionada Ley que entre sus bases aporta una visión sistémica de la administración financiera gubernamental.

Durante el mes de julio de 2021, se sancionó la Ley N° 3.755 de Administración Financiera de la Provincia de Santa Cruz, generando un sinnúmero de interrogantes, adicionales a los que ya teníamos. Los interrogantes eran tales que luego de un análisis profundo de la normativa y su posibilidad de aplicación, fue necesario modificar la mencionada norma incluso antes de ser reglamentada, y por consiguiente, con anterioridad a ser implementada. En ese proceso de cambio, fue necesario realizar modificaciones en los Sistemas de Presupuesto, Tesorería, Contabilidad, Contrataciones, Crédito Público, lo que impactó indefectiblemente en los artículos relacionados a los sistemas de control, y con mayor impacto, en el control interno. Producto de ello, fue sancionada en el mes de diciembre de 2022 la Ley Provincial 3810 (modificatoria Ley 3755/21). También en el mes de diciembre de 2022 se dictó el Decreto N° 1678/22 que reglamenta la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Provincial.

La mencionada reforma planteó como objetivos garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficacia y eficiencia en la obtención y aplicación de los recursos públicos, sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del sector público provincial; desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero, económico y patrimonial de todas las jurisdicciones y/o entidades que componen el sector público provincial, útil para la dirección de las jurisdicciones, entidades y servicios de administración financiera, así como también para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas; establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad

del sector público provincial la implementación y el mantenimiento de un sistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas; un eficiente y eficaz sistema de control, normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo además la auditoría interna; 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 la entidad.

En lo que respecta al Sistema de Control Interno, el cambio es por demás sustancial, ya que se deja atrás la visión del control como instrumento paralizante de los actos administrativos del sector público provincial, siendo el elemento más tangible en éste sentido, el abandono del control previo del Órgano Rector de Control Interno como paso obligatorio para efectuar cualquier tipo de pago, fundamentado en el cambio de paradigma del sistema de administración financiera del sector público provincial, ya que en el nuevo contexto la mayoría de los controles que justificaban la necesidad del control previo, ya son realizados a lo largo del proceso de cada acto administrativo, siendo el riesgo de incumplimiento de éstos, vez menos probable.

En la actualidad, en la región latinoamericana existe consenso sobre la importancia del control interno, su estructura, elementos, y mecanismos de evaluación e identificación de riesgos, como así también la relación entre el control interno y auditoría interna. Respecto al análisis de riesgos existen guías y manuales generalmente aceptadas, ya sea normas SOX (Sarbanes Oxley) que regula las funciones financieras y contables de entidades que cotizan en la bolsa de valores de Estados Unidos, o el Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway) de control interno, constituyen buenas prácticas para la evaluación y administración riesgos como base del proceso de conocimiento del control interno. La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) también ha emitido documentos relacionados a procedimientos, informes, análisis y respuestas a los riesgos corporativos de entidades y organizaciones que prestan servicios públicos. Y en Argentina, las Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional (SIGEN 214) se basa en el Informe COSO. Todas ellas coinciden en valorar la importancia de contar con un buen sistema de control interno, como también metodologías específicas cuyo fin es el de conocer y comprender la importancia de los

controles en sus diferentes niveles, ya no solo en un solo momento del acto administrativo como lo sería el pago, sino concibiendo al control interno como un todo, y por ellos siendo una parte fundamental del logro de los objetivos de las organización o ente que se trate.

Por ello, trabajar en la implementación de un sistema de control interno, que permita dar respuesta de manera coherente con la reforma del estado observado en la Provincia de Santa Cruz, y que contemple las buenas prácticas producto de otras experiencias regionales, resulta de vital importancia para colaborar en el cumplimiento de los objetivos de la Provincia de Santa Cruz en materia de administración financiera gubernamental.

#### *Objetivos:*

El objetivo del presente trabajo consiste en brindar un aporte que permita idear y desarrollar un sistema de control interno para la Provincia de Santa Cruz, que se adapte a las necesidades imperantes, y que se materialice en un eficiente y eficaz sistema de control, normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones. Resultará importante también la adopción de estándares internacionales, que permitan brindar soluciones no sólo hoy, sino en los tiempos de cambio a incertidumbre que podrían aparecer en el futuro.

#### *Aspectos metodológicos:*

El desarrollo del presente trabajo representa un desafío importante ante la ausencia de material verificable en términos de metodología científica relacionadas al control interno en la provincia de Santa Cruz, ya que los cambios normativos que exigen pensar en la implementación de un sistema de control interno, implican un cambio de paradigma en lo que a los sistemas de administración financiera y control del sector público provincial respecta. Asimismo, es importante destacar que en hasta el momento de la reforma, existen dificultades culturales propias del medio bajo estudio, todo ello sin considerar la resistencia al cambio habitual en situaciones como las planteadas.

El autor del presente trabajo ha sido parte activa del proceso de implementación de la Ley 3755 y modificatoria, habiendo participado tanto en la modificación que se vio

plasmada en la Ley 3810, como en el Decreto 1678/22 Reglamentario de la dicha Ley. Ello permitió que durante el proceso, se hayan realizado diversas entrevistas a los responsables de los órganos rectores de los Sistemas de Presupuesto, Tesorería, Contabilidad, Contrataciones, Crédito Público, Control Interno y Control Externo. Esa experiencia ha permitido obtener ciertas herramientas para realizar el presente trabajo, que aunque carecen de rigurosidad científica, constituye material que no debe dejarse de lado al momento de confeccionar un trabajo de éste tipo.

Junto con lo anterior, se realizó un trabajo de recopilación de normativa vigente en materia de administración financiera y de control del sector público de la provincia de Santa Cruz.

También se realizó un trabajo de relevamiento de las normativas existentes en la República Argentina (SIGEN.2014), y recopilación de documentos correspondientes a estándares internacionales que rigen el control interno en la región y en el mundo.

## **2. Marco teórico**

- *Reforma del estado. De una Ley de Contabilidad a un Sistema de administrativa financiera gubernamental integral*

No es posible abordar la problemática de una implementación del sistema de control interno sin antes entender cuáles son las bases sobre las que se sustenta el sistema de administración financiera adoptado por la provincia de Santa Cruz.

La reforma del estado observada en Santa Cruz, no difiere sustancialmente de lo que ocurrió a nivel nacional en 1992 cuando se adoptó la Ley 24.156. En ese momento Gutiérrez, R. A. (1992) ya realizaba un diagnóstico que podía resumirse así:

*“- El presupuesto público no era utilizado como instrumento de fijación de políticas y de asignación de recursos. No existía la administración presupuestaria.*

*- No existían normas que regularan el crédito público ni una organización que lo administrase.*

- *La Tesorería Nacional cumplía funciones de administración de una caja pagadora sin vincularse con los aspectos monetarios y financieros del Sector Público Nacional.*
- *La actividad contable central no había integrado adecuadamente a las distintas ramas que la conforman y sólo brindaba información para posibilitar el control legal del uso de los recursos y para la elaboración de la Cuenta General del Ejercicio. El sistema no generaba información oportuna y confiable sobre la gestión financiera pública, lo que originó el desarrollo de metodologías ad-hoc producto de los requerimientos de las autoridades responsables de administrar las finanzas públicas nacionales.*
- *Se desconocía el monto de los activos públicos y de los pasivos reales y contingentes.*
- *El sistema estaba regulado por una Ley de Contabilidad, desactualizada en su concepción y que no respondía a la tecnología administrativa actual ni a la dinámica del proceso público, por lo que en los hechos fue complementada con una profusión de normas, especialmente las contenidas en la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto, que hicieron absolutamente engorrosa e ineficiente la tarea de tratar de conocer la normativa vigente en el área.*
- *Se descuidó la capacitación permanente de los recursos humanos de este sector institucional.*
- *El equipamiento del área, sobre todo en equipos informáticos, era insuficiente y estaba desintegrado en lo que hace a sistemas y desactualizado en lo que respecta a equipos.*
- *El sistema legal administrativo vigente no dio lugar a una participación del Congreso Nacional en decisiones claves*



*del sector, tal es el caso de la administración presupuestaria o la del crédito público.”*

Al repasar el mismo, y siguiendo también a Gutiérrez, la necesidad de un profundo cambio para lograr el objetivo de una Administración Financiera que opere bajo los supuestos de economicidad, eficacia y eficiencia resulta evidente. Por ello, el sistema adoptado en 2023 por la provincia de Santa Cruz tiene como objetivos, entre otros,

- Realizar la gestión de los recursos públicos en un marco de absoluta transparencia.
- Generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones.
- Lograr que la gestión pública se realice con economicidad, eficiencia y efectividad.
- Interrelacionar los sistemas de administración financiera con los de control interno y externo a efectos de incrementar la eficacia de éstos.

Si realizamos una comparación rápida entre un sistema bajo Ley de Contabilidad y la adopción de un sistema de administración financiera, observamos lo siguiente:

<b>Ley de Contabilidad</b>	<b>Administración financiera</b>
Sin sistema integrado	Sistema integrado
Utiliza partida simple	Utiliza partida doble
Múltiples registros dispersos	Registro Único
Ejecución del presupuesto: Compromiso	Ejecución del presupuesto: Devengado
Carencia de información oportuna y confiable	Información oportuna y confiable

El impacto más tangible sin dudas es la información oportuna y confiable para la toma de decisiones, ya que se trata de un sistema integrado, que utiliza la partida doble para el registro de sus operaciones, existiendo un registro único para todos los sistemas que forman parte de este.

La reforma observada en Argentina supuso una innovación que pasó a ser, en gran medida, modelo para otras jurisdicciones.

En primer lugar, el modelo legal expresó en una única pieza legislativa no solo las funcionalidades de cada sistema y las responsabilidades del organismo rector, sino que estableció los macroprocesos: el principio del devengado, las cuotas presupuestarias, la cuenta única del tesoro, el registro unificado de la deuda pública y su vinculación con los otros sistemas, la identificación legal de los cuatro estados contables generalmente aceptados. Por lo tanto, la ley construyó los macroprocesos del sistema sin dejar librado a la reglamentación su implementación. Los decretos y resoluciones reglamentarias establecieron los procesos intermedios y micro. En segundo lugar, el SIDIF en tanto conjunto de aplicativos informáticos permitió por primera vez alcanzar el objetivo del principio de la carga única que luego se reflejó en la información financiera de los otros sistemas. Por ejemplo, la ejecución del presupuesto de cada entidad en el momento del devengado genera el proceso de pagos del sistema de tesorería y los asientos contables. La ejecución presupuestaria y el pago de obligaciones de deuda y su contabilización es capturada por el SIGADE. En la práctica, el SIDIF argentino en tanto sistema informático se constituyó en el primer dispositivo computacional con un sistema integrado de cuentas en tiempo real. En tercer lugar, los manuales de los sistemas consolidaron los modelos conceptuales desarrollados en América Latina a lo largo de treinta años: el presupuesto por programas y metas físicas, y el presupuesto plurianual, la tesorería con funciones de programación de caja, capacidades de generar instrumentos de financiamiento de corto plazo y cuenta única del tesoro, la gestión integrada de la información de la deuda pública y las normas de contabilidad para el sector público con los estados contables generalmente aceptados. Estos manuales se actualizan a medida que el sistema mejora su integración, y se introducen nuevas funcionalidades orientadas a facilitar la gestión de los usuarios institucionales —los servicios administrativos de las jurisdicciones del

sector público—, y de los beneficiarios — ciudadanos, instituciones de la sociedad civil, empresas, proveedores, pagos de la nómina salarial a empleados públicos, jurisdicciones subnacionales, banca multilateral. Schweinheim, G. F. (2016).

Este modelo del que nos habla, por sus características, y por tener una importante madurez que se la otorgan los años de implementación, es el que adoptó la provincia bajo estudio. Lo antedicho nos muestra la complejidad y la cantidad de componentes que tuvo la reforma a nivel nacional, y al ser similar a lo adoptado en Santa Cruz, es imprescindible resaltarlo y considerarlo en el presente trabajo, ya que sin un cambio de tamaño profundidad en la administración financiera, probablemente no estaríamos planteando una modificación al sistema de control interno provincial.

Todos éstos cambios, visto en forma conjunta, nos llevan a pensar que además, es un paso de la contabilidad pública (Ley de Contabilidad) hacia la contabilidad gubernamental (administración financiera). El Dr. Licciardo decía que “...la contabilidad pública es una disciplina que nace como consecuencia de la relación de los ciudadanos contribuyentes con el Estado recaudador; esa relación crea obligaciones y compromisos mutuos en los que debe fundarse la teoría del control, para responder tanto a las necesidades de información como a los recaudos para asegurar el buen manejo de los fondos públicos...” De ello se desprende una visión jurídico administrativa, de control de legalidad, haciendo foco en juicios de responsabilidad, y claramente sancionatoria, sin tener en cuenta las premisas propias de la contabilidad, dada la ausencia de la partida doble en esta conceptualización, como la existencia de registros múltiples no relacionados. Por su parte, basándonos en la teoría general de sistemas, Dr. García Casella decía que “los modelos gubernamentales se orientan a informar y contribuir en la dinámica de la obtención de eficacia, eficiencia y economía por parte de los entes del sector gubernamental. El sistema de contabilidad gubernamental sirve para mejorar el sistema de gestión y el logro de los objetivos de la administración pública.” En igual sentido, el artículo 3 de la Ley 3755 establece que “La administración financiera del sector público provincial comprende el conjunto de sistemas,

órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado Provincial”. En ese sentido, queda claro que la intención de la administración financiera entonces, es integrar las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales de cada Entidad Gubernamental.

En el Programa de Reforma de la administración financiera, Gutiérrez, R. A. (1992), plantea lo siguiente:

*“La utilización de la Teoría General de Sistemas es el sustento metodológico que enmarca y orienta los planteamientos conceptuales y operacionales que se presentan sobre la reforma de la administración financiera y de recursos reales en general y de cada uno de los sistemas, comprendidos, en particular. Además de los tradicionales conceptos de insumo o entrada, producto o salida, proceso y retroalimentación, la teoría de sistemas brinda dos aportes básicos esenciales: la interrelación de sistemas y los criterios de centralización normativa y de descentralización operativa. Estos dos aportes de la teoría llevados al campo específico de la administración financiera y de recursos reales gubernamentales, permiten fijar los siguientes criterios básicos de diseño: a) se concebirá a ésta como un macro sistema operante en la administración pública, conformado a su vez por un conjunto de sistemas interrelacionados y, b) en el funcionamiento de cada sistema componente existirá una clara diferenciación entre las áreas centralizadas y descentralizadas.”*

Esto que nos dice Gutiérrez en el documento, ha sido plasmado en la Ley 3755, definiendo funciones de centralización normativa a los órganos rectores, y descentralizando la operatoria en cada uno de los entes o jurisdicciones que conforman el sector público provincial.

- *Reforma del estado. Implicancias en materia de control interno.*

El pase de un sistema de contabilidad tradicional a uno de administración financiera, trae aparejada la necesidad de una modificación de los sistemas de control. La Ley 3755 antes mencionada, en su artículo 112 establece que:

*“El modelo de control a aplicar deberá ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales y normativos, debiendo estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.”*

Es importante destacar que esa definición del modelo de control es aplicable tanto al control interno como externo. Este artículo sumado al articulado completo de la norma, elimina el control previo como se conocía hasta el momento. Siguiendo a Moreno, M. (2016):

*“... tienen como característica común un diseño orientado fundamentalmente al control formal - legal, y al de regularidad (financiero-contable). Algunos de ellos poseen también facultades de control ex-ante-facto o control previo (Groisman y Lerner, 2000:8). El procedimiento de control previo tiene dos etapas: a) el “conforme”, que habilita la ejecución del acto; b) la “observación”, que impide su ejecución en razón de su ilegitimidad. Frente a una “observación”, el Poder Administrador puede optar por admitirla, en cuyo caso debiera revocar el acto, o, si se tratara de vicios saneables, ratificarlo, confirmarlo o regularizarlo o, alternativamente, insistir en la ejecución. La insistencia genera la atribución de responsabilidad exclusiva al órgano que la dispone; no sana el acto, sino que habilita su ejecución. Cesa así el control legal y se abre la responsabilidad judicial y política. Los Tribunales de Cuentas o Cortes de Cuentas presentan dos tipos en cuanto a la competencia para la determinación de responsabilidades, según tengan o no atribuciones jurisdiccionales. Los que las tienen, pueden establecer la responsabilidad contable mediante el juicio de cuentas, y en su caso, la responsabilidad administrativa a través del juicio de responsabilidad. La responsabilidad contable deriva de la relación jurídica que vincula el Estado con un sujeto de derecho, y se refiere a los deberes relativos al cuidado, administración o disposición de bienes públicos. La responsabilidad administrativa deriva de una relación jurídica de empleo o función pública, y comprende todas las situaciones por las cuales se causa un daño como consecuencia de la violación culposa o dolosa de deberes específicos en el ejercicio de esa función.*

*Algunas de estas entidades, aun cuando no poseen jurisdicción per se, tienen competencia para ordenar a los organismos de la administración la realización de procedimientos dirigidos a determinar responsabilidades...”*

Esto que bien expresa Moreno, respecto a los controles económicos financieros basados en control de legalidad y que habitualmente constituyen lo que se conoce como control previo, en sentido estricto culminaban generando grandes dificultades al momento de llevar adelante actos administrativos poniendo obstáculos formales al momento de querer efectuar determinadas contrataciones, cuestión que atentaba muy fuertemente contra la eficacia, eficiencia, y celeridad en las contrataciones dentro de la administración pública provincial. A lo largo de muchos años los órganos de control interno o de control externo basaban su tarea en la ejecución de este control previo, lo que en cierta forma hizo que el estado pierda eficiencia al momento de intentar contratar. Son conocidas las demoras al momento de adquirir bienes y servicios, y también los perjuicios que estas demoras generan al estado y por lo tanto a la población en general, por aumentos de precios derivados como mecanismo de cobertura ante la ineficiencia estatal.

Por su parte, la Ley 3755 en su artículo 113 define a la Contaduría General de la Provincia como órgano rector de control interno, pero en el mismo establece que el Sistema de Control Interno de la Provincia de Santa Cruz se conformará por:

a) Las actividades normativas, de auditoría, de supervisión y de coordinación, a ejecutar por el órgano rector.

b) Los controles internos incorporados en la estructura y en los procedimientos de cada uno de los entes del sector público provincial.

c) Las Unidades de Auditoría Interna (UAI) que serán creadas en cada uno de los entes del sector público provincial, con el alcance que determine la reglamentación. Estas unidades dependerán jerárquicamente de la autoridad superior de cada ente y actuarán conforme las normas e instructivos emitidos por el órgano rector.

De éste modo, el texto de la norma deja clara la visión sistémica del control interno que decide adoptar, receptando los principios de centralización normativa y descentralización operativa. Le otorga al órgano rector la emisión de normas, coordinación y supervisión, centralizando estas en el máximo responsable del control interno, y descentraliza en cada ente la implementación de los controles internos y los

procedimientos relacionados. Y la norma va un poco más allá, dotando a los entes con unidades de auditoría interna, siendo expresa en la ley la dependencia de éstas al máximo responsable del ente estableciendo la relación funcional del sistema, pero también responsabiliza a la máxima autoridad de cada ente. De ello se desprende que el control interno es un proceso llevado a cabo por las autoridades superiores y el resto del personal de la entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales tanto en relación con la gestión operativa, con la generación de información y con el cumplimiento de la normativa emitida por los órganos rectores del sistema de administración financiera.

#### *Antecedentes en la República Argentina.*

En Argentina, la Sindicatura General de la Nación, en su rol de Órgano Rector del Sistema de Control Interno del Poder Ejecutivo Nacional, normativo, de supervisión y coordinación, tiene entre sus funciones la de dictar normas de control interno. Como tal, ha adoptado la misma visión sistémica de la cual venimos exponiendo durante el presente trabajo. En consecuencia con ello, SIGEN. (2014) expresa:

*“...en el año 1998 se aprobaron las Normas Generales de Control Interno, las cuales se basaron en la primera versión del Marco COSOI -reconocido internacionalmente como modelo para diseñar, implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad.*

*Por su parte, SIGEN se ha planteado entre sus objetivos estratégicos, optimizar el modelo de control a partir de la experiencia -avanzando en la concientización de las autoridades superiores sobre el rol que les corresponde en el modelo de control establecido por la Ley N° 24.156- y fortalecer el rol de Órgano Rector del Sistema de Control Interno, a través del ejercicio de las funciones normativas.*

*Estos basamentos se suman a la experiencia recogida, a los avances madurativos que se han ido alcanzando paulatinamente en la gestión pública y a los cambios tecnológicos asociados a los tiempos actuales, y hacen pertinente una actualización de las referidas Normas*

*Generales de Control Interno, propiciando una alineación con la versión vigente del Marco COSO de modo de afianzar la aplicación de las mejores prácticas internacionales en el Sistema de Control Interno del Sector Público Nacional.*

*En ese orden, mediante la Resolución N° 98 de fecha 28 de julio de 2014, se sometió a consulta el Proyecto de actualización de las Normas Generales de Control Interno estableciendo un procedimiento para la remisión de las opiniones, comentarios y sugerencias. A partir del análisis detallado de los aportes recibidos, se elaboraron las presentes Normas Generales de Control Interno que han sido sometidas a un proceso público y abierto para su consenso.”*

Como podemos apreciar en la cita anterior, la SIGEN hace una declaración acerca de cómo concibe al sistema de control interno, siendo éste una guía que contribuye al logro de los objetivos del gobierno.

Por otro lado, la Asociación de Contadores Generales de la República Argentina (“ACGRA”) en su rol de promover y realizar estudios e investigaciones en materia de Contabilidad y Control Gubernamental Público en todos sus niveles y en los campos jurídicos, financiero, contable, actuando como centro de información, enseñanza, capacitación, coordinación y asesoría, además de establecer las bases prácticas para un acercamiento entre las entidades y los técnicos que forman parte de ésta en el país y sus pares del exterior, dictó la Resolución N° 04/2022 que aprueba el “Marco Conceptual de Control Interno para el Sector Público Argentino” el cual podrá servir de guía y orientación para que cada una de las jurisdicciones que lo considere pertinente, lo utilice en la elaboración y aprobación de su propio marco conceptual, dentro del régimen legal vigente en cada jurisdicción. De éste modo la ACGRA decide adoptar para el marco conceptual de control interno al igual que la SIGEN, el informe COSO definiendo al Control Interno como un proceso llevado a cabo por las autoridades superiores y el resto del personal de la entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales. De este modo vemos que existe consenso tanto en organismos estatales y organizaciones profesionales especialistas en la temática, respecto a los estándares que desarrolla dicho informe.



### *Antecedentes internacionales.*

Desde el punto de vista internacional, la mayor influencia respecto al control interno lo brinda el informe COSO.

El Informe COSO es un documento que contiene las principales directivas para la implantación, gestión y control de un sistema de control. Debido a la gran aceptación de la que ha gozado, desde su publicación en el año 1992, el Informe COSO se ha convertido en el estándar de referencia por excelencia, tal como se puede apreciar en los manuales de control interno de la SIGEN y el Marco Conceptual de control interno emitido por ACGRA. Existen en la actualidad 2 versiones del Informe COSO. La versión del 1992 y la versión del 2004, que incorpora las exigencias de ley Sarbanes Oxley a su modelo. Si diseño procura identificar los eventos que potencialmente puedan afectar a la entidad y para administrar los riesgos, proveer seguridad razonable para la administración y para la junta directiva de la organización orientada al logro de los objetivos del negocio.

En 2004, como respuesta a una serie de escándalos, e irregularidades que provocaron pérdidas importante a inversionistas, empleados y otros grupos de interés, se emitió en informe COSO II, el cuál amplía el concepto de control interno, proporcionando un foco más robusto y extenso sobre la identificación, evaluación y gestión integral de riesgo. El mismo proporciona un marco de referencia aplicable a cualquier organización. Bajo ésta concepción, el control interno debe estar integrado a los objetivos del ente, de tal manera que ayude a conseguir los resultados esperados por la organización. A su vez, transmite el concepto de que el esfuerzo para obtener un adecuado sistema de control interno, involucra a toda la organización, desde la alta dirección hasta el trabajador.

Como ventajas se pueden indicar las siguientes:

- Permite a la dirección del ente poseer una visión global del riesgo y accionar los planes para su correcta gestión.
- Posibilita la priorización de los objetivos, riesgos clave del negocio, y de los controles implantados, lo que permite su adecuada gestión. toma de decisiones más segura, facilitando la asignación del capital.
- Alinea los objetivos del grupo con los objetivos de las diferentes unidades así como los riesgos asumidos y los controles puestos en acción.
- Permite dar soporte a las actividades de planificación estratégica y control interno.

- Permite cumplir con los nuevos marcos regulatorios y demanda de nuevas prácticas de gobierno corporativo.
- Fomenta que la gestión de riesgos pase a formar parte de la cultura del grupo

Por otro lado, existen organizaciones tales como la Organización Internacional de las entidades fiscalizadoras superiores, INTOSAI por sus siglas en inglés, cuya misión es apoyar a sus miembros en una contribución eficaz a la rendición de cuentas del sector público, promover la transparencia pública y la buena gobernanza, y fomentar la economía, la eficacia de los programas gubernamentales para beneficio de todos, adhiriendo a los valores de responsabilidad, profesionalidad, colaboración e igualdad. En un contexto internacional con crecientes expectativas por parte de terceros en las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en lo que se refiere a la gobernanza nacional y en promover la rendición de cuentas, existe la necesidad de mejorar continuamente la estructura de la gobernanza para optimar el valor y el beneficio de la INTOSAI para las EFS, es que esta organización ha emitido diversa normativa que puede aplicarse a modo de buenas prácticas o como estándares deseables de aplicar en cualquier sistema de control, sea interno o externo. A través de sus publicaciones e investigaciones, intenta contribuir en el desarrollo de las capacidades de las EFS de maximizar el valor y el beneficio que aportan a la sociedad mediante la promoción del desarrollo de sus capacidades y habilidades profesionales. Asimismo promueve prácticas de trabajo económicas, eficientes, efectivas, relevantes e innovadoras, así como la toma de decisiones oportuna y unas prácticas de gobernanza ágiles. Dicha organización ha sido reconocida por la Organización de Naciones Unidas (“ONU”), poniendo de manifiesto el imprescindible papel de las EFS en la aplicación eficiente, eficaz, transparente y responsable de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

Los Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI se basan en la experiencia profesional colectiva de los miembros de la INTOSAI y proporcionan los pronunciamientos oficiales de la INTOSAI sobre asuntos relacionados con la auditoría. Todos los pronunciamientos están organizados y numerados de acuerdo a su estado y propósito en un solo marco. Este marco – el Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI (IFPP) - contiene tres categorías de pronunciamientos profesionales:

- Los Principios de la INTOSAI que consisten en principios fundadores y principios básicos. Los principios fundadores tienen un significado histórico y especifican el papel y las funciones a las que las EFS deberían aspirar, los que pueden ser informativos para los gobiernos y el público en general, y pueden utilizarse como referencia en materia de control público.

- Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI): Las ISSAI son las normas internacionales autorizadas en materia de auditoría del sector público. El propósito de las ISSAI es el de Asegurar la calidad de las auditorías realizadas, Fortalecer la credibilidad de los informes de auditoría para los usuarios, Ampliar la transparencia de los procesos de auditoría, Especificar la responsabilidad del auditor con respecto a las demás partes implicadas. El juego completo de ISSAI se basa en la totalidad de conceptos y principios que definen la auditoría del sector público así como en los diferentes tipos de compromisos que se ven apoyados por los ISSAI.

- Los Lineamientos de la INTOSAI: Los lineamientos son desarrollados por la INTOSAI con el fin de apoyar a la EFS y a los auditores individuales en cómo aplicar las ISSAI en la práctica en los procesos de auditoría financiera, de desempeño o de cumplimiento, cómo aplicar las ISSAI en la práctica en otros compromisos, comprensión de un tema específico y aplicación de las ISSAI pertinentes.

Estas buenas prácticas y guías, pueden ser aplicables con adaptaciones pertinentes, a cualquier sistema de control, incluyendo el control interno que es el área bajo análisis en el presente trabajo.

### **3. Diagnóstico**

Luego de haber realizado este trabajo en el cual se intenta evaluar la necesidad de implementación de un sistema de control interno para la provincia de Santa Cruz, y producto del análisis de las fuentes de información que se han ido relevadas, como así

también a la experiencia que aportó al autor la participación en el proceso de implementación de la Ley 3755 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Provincial, nos encontramos con una situación de ausencia de un sistema de control interno integrado adecuado a las exigencias de la normativa vigente. En ese sentido es importante destacar que si bien existe un sistema de control interno, el mismo se encontraba adaptado a las necesidades de la antigua ley de contabilidad, recordemos que está no concebía a la administración financiera como algo integral si no que trataba a cada una a cada uno de los sistemas que lo conformaban como compartimentos estancos, o en su defecto, concebía a la contabilidad como distintas ramas, esto trae aparejado la imposibilidad de dar respuesta al nuevo paradigma establecido y consagrado en la reforma administrativa de la provincia, El cual se basa en la teoría sistémica. . De este modo el control interno hoy se encontraba enfocado en los controles de legalidad por un lado, pero haciendo un fuerte foco en el control previo de los actos administrativos. Recordemos también que este control previo se basaba en 2 cuestiones centrales, uno en la conformidad del acto administrativo y otro en la observación. Incluso cuando el órgano de control interno observaba determinado acto, existe la posibilidad de lo que se denomina insistencia por parte de la autoridad del poder ejecutivo, con lo cual luego de este proceso aún luego de este proceso podía darse continuidad más allá de este proceso de control previo.

Por otro lado, nos encontramos con estructuras orgánicas administrativas tanto del órgano rector cómo de los organismos que van a formar parte de este sistema de control interno de la provincia de Santa Cruz incompatibles con las exigencias que este cambio de paradigma con lleva. Esto implica que cualquier cambio o cualquier sistema de control interno que quisiera implementarse, resultaría de difícil aplicación en tanto y en cuanto no se modifiquen esas estructuras orgánicas del órgano rector como de cada uno de los organismos sujetos al control interno de la Contaduría General de la Provincia. Esta situación representa una problemática central y requiere una solución rápida ya que de otro modo no será posible llevar adelante ningún tipo de procedimiento que brinde a las organizaciones del sector público provincial la posibilidad de con de contribuir a lograr los objetivos de cada una de las entidades. En las condiciones actuales, la obligación de emitir normativa que sirva como guía para todo el sector público provincial, como así también llevar adelante las tareas de auditoría interna incluyendo para ello realizar

planificaciones anuales y de períodos intermedios en todas las jurisdicciones sujetas a su control, parecería cuando menos muy complejo. Un primer diagnóstico puede ser tomado de experiencias en otras provincias tal como exponen Devita, F. R., & Dratler, A.O. (Junio de 2022):

*“El personal afectado a las diversas tareas resultaba escaso, con poca capacitación, desmotivados y sin sentido de pertenencia al área. A su vez, se evidenciaba que no existía una cultura de trabajo en equipo. Los equipos de trabajo estaban acostumbrados a una forma de trabajo, donde los cambios introducidos generaban cierta resistencia. El esquema de trabajo interno imperante, carecía de un control y seguimiento que permitiera monitorear el flujo de expedientes que ingresaban y salían de la Contaduría General, ocasionando demoras en las intervenciones, como así también no pudiendo determinar prioridades en su asignación.”*

Estas consideraciones respecto a las estructuras administrativas y a la cultura del personal perteneciente al órgano rector de control interno, parecieran ser muy similares con el caso que bajo estudio, quizás por el hecho de que el trabajo efectuado por los autores del párrafo anterior corresponden a la provincia de Tierra del Fuego (límitrofe con la provincia de Santa Cruz), sin embargo esta situación se replica en diversas provincias y no es una problemática que afecte sólo a ésta provincia, sino a cualquier órgano rector de control interno que se someta a semejante cambio de paradigma en materia de administración financiera y de sistemas de control. Por ello, es que resulta tan relevante dar respuestas a dicha problemática y modificar estas estructuras orgánicas. Pasando a la cultura organizacional es claro que al estar utilizando legislaciones de tantos años atrás, la impronta del lugar se encuentra impregnada por prácticas que vienen de funcionarios o funcionarias anteriores y que evidentemente han trasladado su experiencia, que en su momento fue adecuada, pero ante los cambios observados es necesario realizar una modificación en la cultura de la misma para lo cual será primordial contar con un esquema de capacitación profundo y continuo en el tiempo si es que se quiere tener éxito en la implementación de éste o cualquier sistema de control interno. También puede ser interesante promover la empatía del personal a fin de propiciar espacios de diálogo para generar una cultura organizacional facilitadora de procesos de mejora continua y que permitan integrar las expectativas de los sujetos con las necesidades del área. Es esperable

que ello permita generar confianza en las medidas de cambios que se adopten, motivar al personal, como así también reforzar el sentido de pertenencia al área.

Al hablar de estos cambios tanto en la estructura orgánica como en la cultura organizacional no hay que perder de vista a los entes (jurisdicciones y entidades) que conforman el sector público provincial, que son quiénes finalmente implementarán el sistema de control interno que se defina oportunamente. Con ellos también hay que trabajar fuertemente en capacitaciones similares a las mencionadas en el párrafo anterior con el objetivo de lograr un resultado en conjunto entre estos y el órgano rector. Sin dudas una de las principales falencias observadas en la etapa de relevamiento, fue la ausencia de trabajo interrelacionado entre ambas partes. Otra de las problemáticas que se observan es la falta de responsabilización de las máximas autoridades de cada una de las jurisdicciones, y de los funcionarios y funcionarias parte de los mismos, quienes habitualmente descansan en el órgano rector de control interno para llevar adelante tareas que les son inherentes a ellos, intentando alcanzar una cultura uniforme es probable que se logre una sinergia entre ambos y como consecuencia esto redunde en el logro de los objetivos de la administración pública provincial.

Para una efectiva implementación de un sistema de control interno será necesario considerar diversos aspectos, como el entorno económico, social y político debido a que estos generan cambios en los sistemas de control interno de cada una de las instituciones públicas ya que los riesgos varían las necesidades y la cultura organizacional son diferentes. Asimismo, la implementación y evaluación no pueden ser responsabilidad aislada solo de la alta dirección, del contador o de la auditoría interna, en ese sentido el sistema de control interno tiene como objetivo impartir conocimientos sobre la metodología que brindan las normas de auditoría aplicables al sector público para la evaluación del funcionamiento del control interno el alcance e impacto en el funcionamiento de la organización y además exponer las ventajas que brinda el fortalecimiento del control interno institucional y las buenas prácticas adoptadas a nivel internacional.

Hoy otra arista muy importante al momento de efectuar un diagnóstico respecto del sistema de control interno actual, es el cuerpo normativo existente. Como expuse en párrafos anteriores, hubo un cambio muy fuerte no solo de legislación sino en la forma en que se concibe la administración financiera gubernamental, por lo tanto es necesario

contar con un plexo normativo acorde a las exigencias de los nuevos tiempos. Si bien al momento de realizar el presente trabajo se había promulgado la ley 3755 y su modificatoria, como así también el decreto reglamentario correspondiente, nos encontramos con que las mismas no son suficientes para llevar adelante la reforma administrativa planteada. En este sentido, se destacan como principales problemáticas a resolver, la inexistencia de normas relacionadas a los perfiles necesarios para ocupar las unidades de auditoría interna de cada una de las jurisdicciones. Esto es importante ya que la Ley 3755 en su artículo 113 inciso c), establece que deben existir unidades de auditoría interna en todas las jurisdicciones, y que éstas deberán seguir los lineamientos que determine el órgano rector. Esto nos da pie a indicar que hasta el momento el órgano rector no ha emitido disposiciones o circulares relacionadas con los procedimientos que van a tener que realizar cada una de las jurisdicciones pertenecientes al sector público provincial, por lo tanto en este estadio no se estaría dando cumplimiento a las tareas de fiscalización interna, pero tampoco se han logrado adaptar los controles internos de cada uno de los entes a las exigencias de las nuevas normativas. Es por ello, que una de las principales necesidades es la de producir toda aquella normativa que se considere necesaria para llevar adelante un adecuado sistema de control interno.

También durante el proceso de implementación de la Ley 3755, se observó una fuerte resistencia de todos los interesados, desde los mismos implementadores que en general forman parte de los órganos rectores hasta los responsables de los sistemas administrativos financieros de cada una de las jurisdicciones. No escapan a este diagnóstico aquellos usuarios externos al sector público provincial, ya sean proveedores o clientes quienes también han ofrecido al principio resistencia al cambio, incluso todos los actores mencionados en algún momento han considerado que las modificaciones efectivamente no se iban a llevar adelante, razón por la cual las modificaciones necesarias para llevar adelante la reforma se vieron demoradas ocasionando este modo una implementación más lenta y más rígida.

Otro inconveniente relevante que fue observado durante este trabajo, es la falta de desarrollo total en el estudio de la materia, hay una falta de producción científica respecto a los sistemas de administración financiera de la provincia de santa cruz que dificultan obtener evidencia verificable y constatable. Hay una falta de actores que produzcan material académico o científico en la región lo cual atenta a la adecuada implementación de un sistema de control interno que dé respuestas no sólo a la normativa sino también a

la cultura y a la imprenta del lugar. Esto puede generar que la implementación resulte y efectiva o que al menos sea un poco más lenta sin embargo también pudo observarse un fuerte compromiso respecto a la formación de estos actores en los últimos tiempos, por lo que es esperable que en un futuro no muy lejano empiecen a aparecer producciones de este tipo que permitan dar o realizar un mejor análisis en la materia estudiada.

#### **4. Propuesta de intervención**

A raíz de las problemáticas identificadas en el apartado anterior, resulta importante definir qué acciones serían las más convenientes para lograr una adecuada implementación del sistema de control interno en la provincia de Santa Cruz que acompañe y sea apoyo a la normativa emitida en los últimos años la cual contiene como principio fundamental el de una administración financiera gubernamental con visión sistémica.

##### *A. Emisión de Normas de Control Interno:*

Una de las primeras soluciones que se deberían brindar para poder afrontar este proceso de cambio lo antes posible y de la mejor manera, le corresponde al órgano rector de control interno: la Contaduría General de la provincia, quién deberá en primer lugar adoptar normas de control interno, dichas normas deberán guardar relación con este cambio de paradigma en la administración financiera que la provincia de Santa Cruz ha adoptado, para ello resultará importante apoyarse en aquellos estándares ya probados en otros niveles del estado dentro de la República Argentina cómo también en aquellas buenas prácticas que la doctrina nacional e internacional ha trabajado a lo largo de los últimos 20 años, y que ha brindado grandes beneficios a diferentes tipos de organizaciones. Considerar la aplicación de un sistema de control interno cuya normas se basen en el informe COSO pareciera ser lo más apropiado en esta instancia, ya que se trata de un modelo que sin lugar a dudas considera la visión sistémica de la administración gubernamental y que ya fue probado tanto en SIGEN como en otras provincias de la Argentina, y que han evidenciado grandes resultados, entre otras razones, por su adaptabilidad a diferentes contextos. La adopción o la emisión de normas de control interno para el sector público provincial brindará un marco conceptual a todas las jurisdicciones y entidades sujetas al control de la contaduría general de



la provincia, lo que además, brindará lineamientos claros y consistentes sobre qué se entiende por control interno y para qué es necesario tener un adecuado control interno en cada uno de los entes que forman parte del sistema. Esto además ayudará a modificar la cultura organizacional de todo el estado provincial generando así una sinergia en todos los estamentos logrando de este modo que las partes finalmente funcionen como un todo y generen esta tan ansiada sinergia que la teoría de sistemas tiene arraigada. En este punto resulta irrelevante si se adopta el marco conceptual que ya aprobado ACGRA o una adaptación de las normas de control interno emitidas por SIGEN ya que ambas se encuentran basadas en el informe COSO, recordemos que este informe receta principios hoy ya estudiados a lo largo de varios años en diferentes partes del mundo. Por eso en la propuesta de implementación voy a hacer foco en los conceptos que este manual de control interno debiera tener.

Las normas de control interno deberán considerar los 5 componentes a los cuales hacía ilusión el informe COSO, estos son:

#### 1. Ambiente de control

El Componente “Ambiente de control” es el conjunto de procesos, estándares y estructuras que proveen la base para la ejecución del control interno en la organización. El establecimiento de un ambiente de control, coadyuva a estimular e influenciar el desempeño del personal de la organización con respecto al cumplimiento de los objetivos del control interno. Abarca desde el estilo y conductas de las autoridades en la implantación del control interno, hasta la definición de las expectativas organizacionales respecto de los valores y estándares de conducta del personal.

Particularmente, abarca la integridad y valores éticos de la organización; los mecanismos para la supervisión por parte de las autoridades, la estructura organizacional con la pertinente asignación de autoridad y responsabilidades; el proceso para la incorporación, desarrollo y retención de personal competente; y la implementación de mecanismos de medición de desempeño, motivación y rendición de cuentas.

#### 2. Evaluación de riesgos

El Componente “Evaluación de riesgos” se orienta al tratamiento de los riesgos que la organización enfrenta, ya sea de orden interno o externo, entendiéndose como “riesgo” a aquellos eventos que puedan afectar negativamente el logro de los objetivos. La evaluación de riesgos involucra entonces, un proceso dinámico e iterativo orientado a identificar y evaluar los riesgos, que constituye la base para que la organización pueda tratar metódicamente los riesgos.

Cabe considerar que previo a evaluar los riesgos, es necesario establecer los objetivos -tanto a nivel organizacional como a nivel de cada área-, considerando los tres aspectos correspondientes: objetivos de gestión, de reporte o generación de información y de cumplimiento normativo.

### 3. Actividades de control

El tercer Componente “Actividades de Control” abarca las acciones establecidas por las autoridades mediante políticas y procedimientos, orientadas a reducir los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos de la organización. Las actividades de control son llevadas a cabo por todas las áreas de la organización, a través de los procesos y la tecnología que les da soporte. Las actividades de control pueden ser preventivas o detectivas, abarcando diversas modalidades tanto manuales como automatizadas, por ejemplo autorizaciones, aprobaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones de desempeño, entre otros. Entre estos controles, merece especial mención el control de la adecuada separación de funciones.

### 4. Información y comunicación

El Componente “Información y Comunicación” presenta relevancia ya que la información constituye un elemento clave para la gestión y para la ejecución de las responsabilidades de control interno con miras al logro de los objetivos. En ese sentido, las autoridades deben poder disponer y generar información relevante y de calidad que permita el adecuado funcionamiento del control interno. La comunicación se constituye en un proceso continuo e iterativo que permite generar, compartir y obtener la información necesaria. De este modo, las comunicaciones internas abarcan los mecanismos para diseminar la información por la organización, contemplando líneas ascendentes,

descendientes y transversales dentro de la estructura organizacional, e incluyendo mecanismos para asegurar que todo el personal recibe mensajes claros de las autoridades respecto del control interno. Por su parte, las comunicaciones externas permiten por un lado, encauzar comunicaciones internas de información externa relevante, y por otro, proveer información a las partes interesadas externas a la organización.

## 5. Supervisión

El quinto Componente “Supervisión” abarca las evaluaciones aplicadas para determinar si cada uno de los componentes del Control Interno, incluidos los controles para efectivizar los principios dentro de cada componente, está presente y funcionando.

### *B. Estructura orgánica del órgano rector:*

Hoy el segundo gran paso que deberá dar esta administración para lograr una adecuada implementación del sistema de control interno bajo análisis, consiste en dotar al órgano rector de la estructura administrativa y orgánica necesaria para dar cumplimiento con las exigencias del nuevo concepto de control interno. Para eso será necesario generar estructuras diferenciadas de acuerdo a la tarea que estos deberán desarrollar por lo tanto deberá estudiarse cuál es la estructura mínima e indispensable que este órgano rector deberá tener en lo sucesivo.

### *C. Unidades de Auditoría Interna:*

Con relación a las unidades de auditoría interna, si bien la ley 3755 y el decreto reglamentario establecer su funcionamiento es necesario realizar algunas acciones para lograr su adecuado funcionamiento. Hoy en primer lugar se deberían definir las las estructuras organizativas de cada unidad de auditoría interna para lo que habrá que definir diferentes modelos para cada tipo de jurisdicción o entidad ya que cada una de ellas tiene características bastante diferentes.

Junto con eso es necesario emitir normativa que permite identificar claramente cuál es el perfil del auditor interno como así también los requisitos necesarios para llevar adelante la función.

Una vez que se hayan definido todos los aspectos lo próximo será proceder a la designación de el auditor interno en cada una de las jurisdicciones que forman parte del sector público provincial. En este aspecto es importante señalar que la normativa establece que este auditor interno responderá a la máxima autoridad de cada jurisdicción y que hoy la función principal será la de colaborar en el logro de los objetivos de la organización.

*D. Informes de Auditoría - Definición de Estructura y Contenido:*

Como consecuencia de los cambios observados en el último tiempo respecto a las bases del control interno, y apoyándose en las normas que se hayan emitido por parte del órgano rector, será necesario definir qué tipos de informes va a llevar va a realizar el órgano de control. Por eso resulta relevante establecer y definir una estructura modelo de informes de acuerdo al hoy al mandato que tengan al momento de realizar las actividades fiscalizadoras, por lo tanto también se deberá indicar cuál es el contenido mínimo que deberá tener cada informe. Esto brindará previsibilidad al momento de realizar los informes y también permitirá estandarizarlos, siendo beneficioso tanto para quien lo emite como para quien lo recibe.

*E. Programas de Trabajo de Auditoría:*

Para lograr una adecuada estandarización de las tareas que pasan a realizar los y las agentes que forman parte del sistema de control interno, Será de vital importancia trabajar en programas de trabajo de auditoría que consideren procedimientos principales aplicables a todas hoy las jurisdicciones y a todos los servicios administrativos financieros los cuales deberán realizarse indefectiblemente, y en caso de no ser realizados explicar la razón por las que no se llevó adelante.

Además hoy se deben establecer procedimientos sustantivos específicos para cada uno hoy de los servicios administrativos financieros considerando la naturaleza de cada uno de ellos, hoy no podemos obviar que cada

organización tiene cuestiones muy específicas y que precisan de especial acción al momento de evaluar si el control interno de ese lugar es adecuado.

#### *F. Capacitación:*

Definir un plan de capacitación que ayude a generar una nueva cultura organizacional respecto del control interno, y que potencie las capacidades de los agentes públicos que formarán parte de dicho sistema, resulta un aspecto crucial para el éxito de la implementación, por lo tanto es imposible omitir la necesidad de planificar una capacitación para los miembros del órgano rector y para cada uno de los sistemas administrativos financieros. Esto va a permitir que todos de los actores conozcan en detalle cuáles son las expectativas de lo bueno rector por un lado y cuáles son las expectativas de cada uno de los miembros de este sistema de control interno a través de las jurisdicciones de las cuales son parte.

Sobre este punto hay algunos aspectos que deberían ser parte de la capacitación, tales como afianzar conceptos de auditoría interna, dar un acabado conocimiento de las etapas de la auditoría, clarificar diferencias entre auditoría y control interno, capacitar respecto a la planificación de una auditoría, planes anuales y periódicas.

El plan de capacitación debería estar pensado con una continuidad, pensando en la posibilidad de una mejora continua para lo cual no alcanzará con realizar capacitaciones solo el primer año sino que éstas deberán mantenerse para siempre.

Además se debería capacitar al órgano rector en cuestiones relacionadas con la ejecución de auditorías, hoy en ese sentido temas como planificación de la auditoría ejecución y emisión de conclusiones resultan más que importantes. Dentro de la ejecución también es necesario generar espacios de capacitación relacionados con la adecuada documentación de los papeles de trabajo ya que esto será sustento de los informes que vayan a emitir los auditores internos.

Otro aspecto de gran importancia al momento de capacitar tendrá que ver con las evaluaciones de riesgo o sea que este sistema de control interno se basa fundamentalmente en la evaluación de riesgos en cada una de las

organizaciones. Las buenas prácticas y los estándares nacionales e internacionales consideran a las evaluaciones de riesgo como el punto central en la implementación de todo sistema de control interno hoy por lo tanto que quienes formen parte del mismo conozcan acerca de las metodologías de evaluaciones de riesgo es un punto central y un gran cambio respecto a las formas utilizadas hasta el momento.

## 5. Conclusiones

En el año 2022 la provincia de Santa Cruz inició un proceso de reforma que planteó como objetivos garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficacia y eficiencia en la obtención y aplicación de los recursos públicos, sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del sector público provincial; desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero, económico y patrimonial de todas las jurisdicciones y/o entidades que componen el sector público provincial.

Como parte de la misma hoy surgió la necesidad de analizar la posibilidad de implementar un sistema de control interno que propicie las condiciones para garantizar la aplicación de los principios mencionados anteriormente. Al momento de realizar la evaluación acerca de si el sistema de control interno existente era compatible con la legislación aprobada en el año 2022, hoy nos encontramos con una serie de deficiencias y de problemáticas que resultaba necesario resolver a la brevedad. La ausencia de estructuras administrativas adecuadas representó el primer problema a resolver, hoy ya que hasta el momento hoy el organigrama del órgano rector no consideraba la posibilidad de realizar controles bajo una visión sistémica. Hasta antes de la reforma las principales acciones relacionadas a control interno se basaban en el control previo.

Hoy otro de los inconvenientes con los que nos encontramos es la ausencia de normativa adicional a la ley y el decreto reglamentario. No se contaba hoy con un manual de control interno que permita establecer lineamientos claros relacionados a los principios de regularidad financiera legalidad economicidad eficacia y eficiencia, entre otros, por lo que resulta imprescindible para una mejor y más rápida implementación del sistema de control interno al cual aludimos en el presente trabajo, la existencia de normas de control interno emitidas por el órgano rector en ejercicio de sus funciones, haciendo foco en el

principio de centralización normativa. A su vez, hoy estas normas de control interno brindarán bases sólidas a los sistemas administrativos financieros para llevar adelante y cumplir con el principio de descentralización operativa.

La cultura organizacional de todos los estamentos del estado provincial ofreció una gran resistencia a los cambios propuestos en la reforma de la administración pública de la provincia de Santa Cruz lo cual representa un gran desafío para quienes llevan adelante este proceso de cambio. Hoy que en caso de no lograr modificar esta cultura hoy el éxito en la implementación va a ser muy difícil.

Por los motivos expuestos es que creo que hoy implementar un sistema de control interno basado en estándares nacionales e internacionales probados en diversas jurisdicciones y con una visión enfocada en lo sistémico brindará beneficios muy importantes en este proceso de reforma del estado. Para lograrlo será necesario dictar normas de control interno consistentes con los principios consagrados en la reforma, también será necesario dotar al órgano rector y a los sistemas administrativos financieros de las estructuras orgánicas adecuadas para dar cumplimiento a las exigencias de este nuevo paradigma en materia de control. Continuando, resultará muy importante definir los perfiles de los auditores internos que vayan a formar parte de las unidades de auditoría interna o sea que estos serán los primeros en intervenir y en cuidar que cada organización esté más cerca de lograr sus objetivos, para lo cual también es necesario definir las estructuras de estas unidades de auditoría interna.

Por otro lado y tan importante como lo mencionado en el párrafo anterior, se encuentra la capacitación a todo el personal del sector público provincial esto será crucial para romper con la cultura organizacional arraigada en todas las jurisdicciones, y para brindar unidad de criterio al momento de pensar cómo se concibe al control interno dentro de la provincia de Santa Cruz.

Por lo tanto es que concluyo que la implementación de un sistema de control interno que contemple la emisión de normas de control interno basada en buenas prácticas y estándares probados, dotar de las estructuras orgánicas mínimas necesarias a cada uno de los sistemas administrativos financieros y al órgano rector, brindar una adecuada capacitación sostenida en el tiempo, con una visión de mejora continua, resultan imprescindibles para garantizar el éxito de la reforma iniciada en el año 2022.

## 6. Referencias bibliográficas

- Devita, F. R., & Dratler, A.O. (Junio de 2022) - La transformación digital de la administración pública durante la pandemia. oportunidades y desafíos encarados por la contaduría general de la provincia de Tierra del Fuego. XIV Jornadas Nacionales del Sector Público. 2022. FACPCE, CPCESF. Rosario.
- Gutiérrez, R. A. (1992). Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental. Secretaría de Hacienda de la República de Argentina, Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos. [www.capacitacion.mecon.gov.ar/manuales/programa% 20reforma. htm](http://www.capacitacion.mecon.gov.ar/manuales/programa%20reforma.htm).
- Moreno, M. (2016). Los desafíos del sistema de control gubernamental. III Jornadas de Investigación en Política y Gobierno Estado y Políticas Públicas en Argentina: Nuevos desafíos a la luz de la investigación. San Martín, Buenos Aires.
- Schweinheim, G. F. (2016). La construcción del sistema de administración financiera en la República Argentina: Orígenes doctrinarios, desarrollo y posibles reensamblajes futuros.
- SIGEN. (2014). Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional. Recuperado de: [normascontrol libro 02.indd \(argentina.gob.ar\)](http://normascontrol.libro.02.indd(argentina.gob.ar))