

PROCESO DE REVISIÓN DE LOS REGÍMENES DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO NACIONAL Y DE LA PROVINCIA DEL CHACO. NECESIDAD DE ADECUACIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Evolución, análisis y descripción del pensamiento financiero

La historia del pensamiento financiero, como base para las distintas disciplinas que se desprenden del mismo en la actualidad, sin menoscabar doctrinas anteriores, se considera iniciada con el cameralismo, desarrollado en Alemania en los siglos XVII y XVIII, la que se sustenta en el presupuesto de que las actividades económicas y sociales, tienen al Estado como protagonista principal y sujeto de las actividades correspondientes.

Posteriormente, la doctrina fisiocrática iniciada por Quesnay, plantea el primer intento de creación de un sistema científico de economía, ensayando un enfoque macroeconómico sobre las actividades económicas de la sociedad, definiendo que es el orden natural el único capaz de lograr el bienestar general para todos, merced a la acción libre de los individuos en la búsqueda de su interés, con remoción de todas las trabas del Estado a las actividades productivas y al comercio, sea interno o externo, limitando las funciones del mismo y eliminando las trabas a las actividades individuales.

Ya en la segunda mitad el siglo XVIII sobresale el aporte de Adam Smith, considerado como padre de la economía política, extraído de su obra “An Inquirí into the nature and causes of the Wealth of Nations” (Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las Naciones), y dentro de cuyos principios básicos se puede extraer el papel del Estado como exclusivo, relativo a la defensa exterior, seguridad, justicia interior, trabajos públicos y la administración de instituciones públicas destinadas a la promoción del comercio y a la educación de la juventud e instrucción de hombres de cualquier edad.

Más adelante, se destacan las líneas de pensamiento de David Ricardo, John Stuart Mill, Bastiat y Señor, Jean Baptiste Say y Francisco Ferrara, los cuales en el desarrollo de sus teorías plantearon distintos aspectos relacionados a la acción del Estado como protagonista principal de las actividades económicas, pero puntualizando en ciertos temas específicas los cuales no fueron susceptibles de ser considerados con la misma extensión que los citados precedentemente.

A mediados del siglo XIX nos encontramos con la teoría marginalista, la que plantea la reformulación del concepto de necesidades públicas, y cuyo presupuesto básico establece que: "...Las necesidades públicas son necesidades de los individuos, que cada sujeto ordena conjuntamente con las demás necesidades individuales, según el grado de apremio respectivo y satisface con su renta disponible en forma tal que se igualen las utilidades marginales ponderadas logradas por la satisfacción de todas esas necesidades". A la misma sucedieron diversas corrientes, cada una de las cuales planteó

su propia perspectiva del rol del Estado.

Así llegamos, ya en el siglo XX a la doctrina clásica, basada principalmente en el pensamiento de Adam Smith, previendo ella limitaciones a las tareas y cometidos del Estado, principalmente restringiendo su rol protagónico al desarrollo de tres grandes funciones: a) Defensa exterior; b) Seguridad interior y; c) Promoción del bien común.

Finalmente, arribamos a la década de 1930, en la que como consecuencia de los acontecimientos que habían producido y que habían afectado a las variables económicas en general, produciendo resultados sociales históricos, John Maynard Keynes plantea su “Teoría General de la ocupación, el interés y el dinero”, la cual atribuye al Estado el papel de regulador de las variables económicas mediante las inversiones que suplen la insuficiencia del gasto privado.

Estas, en resumen, constituyen las distintas perspectivas desarrolladas a través de la historia en relación a la responsabilidad de Estado como parte de la economía y la sociedad dentro de la cual se desenvuelve, con respecto a las cuales a continuación se describen los aspectos prácticos o su aplicación en la realidad.

1.2. Descripción de las actividades del Estado y su relación con el concepto de control

Como vemos, el Estado en el contexto económico y social reviste sustancial relevancia.

En dicho contexto, se convierte en el principal responsable de la satisfacción de las necesidades públicas de los distintos sectores sociales a través de la provisión de bienes públicos, representativos de los bienes y servicios públicos.-

La satisfacción de estas necesidades públicas por parte de la organización estatal implica la realización de actos individuales por parte de esta, apuntados a cada uno de los componentes de la comunidad.

La sumatoria de cada uno de estos actos individuales constituye el conjunto de funciones, atribuciones y/u obligaciones del Estado con relación al, o los objetivos para los cuales el mismo fue concebido. Con respecto a ello, resulta necesario aclarar, que en la concepción moderna del estado como tal, se lo entiende como un sujeto más, integrante de la sociedad en general, regulador de las variables económicas en función del logro del bien común (según la doctrina keyniana).

A su vez la organización estatal, materializa cada uno de estos actos individuales para la satisfacción de las necesidades públicas a través de las acciones llevadas a cabo por cada uno de los componentes de su estructura material, lo que implica el desarrollo de todo un proceso de carácter administrativo, representado por el accionar de los mencionados componentes de la estructura estatal en forma conjunta.-

La instrumentación de dicho accionar individual, que conforma el proceso administrativo del estado orientado a la satisfacción de necesidades públicas, significa en la mayoría de los casos, la implementación de mecanismos administrativos con incidencia económica, ya que estas necesidades públicas implican la asunción de erogaciones, las cuales son financiadas con recursos obtenidos por el organismo estatal a través de:

- Contribuciones de los componentes de la comunidad. -
- Recursos provenientes de las actividades económicas desarrolladas por los entes estatales.-
- Crédito Público.-

Es decir que el proceso de satisfacción de necesidades públicas estaría entendido de la siguiente manera:

Comunidad ® Recursos del Estado ® Estado ® Erogaciones Públicas ® Necesidades Públicas ® Comunidad

Este esquema, en principio se da en la realidad cualesquiera sea el nivel de gobierno de que se trate.-

Como vemos, el proceso significa hacer llegar a la comunidad, prácticamente los mismos recursos que ella aporta, transformados en bienes públicos. Por lo tanto, desde el punto de vista del enfoque del presente desarrollo, las etapas que nos interesan son:

Recursos del Estado ® Estado ® Erogaciones Públicas

A su vez estas etapas se conforman de otras sub – etapas de naturaleza administrativa, formadas por el accionar de los distintos estamentos administrativos de la organización estatal.-

A efectos de que las necesidades públicas sean satisfechas adecuadamente, resulta necesario que los actos realizados por los componentes individuales de la estructura estatal sean llevados a la práctica de manera eficiente y eficaz, lo cual no se produce en la realidad, en la generalidad de los casos, por los problemas de comunicación y los desvíos que se producen entre dichos componente individuales, los que originan problemas de eficiencia y eficacia de naturaleza administrativa los mismos, lo que hace que, a fin de lograr un razonable nivel de eficiencia o eficacia en la prestación de servicios públicos, sea necesario la existencia de un instrumento corrector de los posibles problemas o desvíos, el cual a través del ejercicio de actividades que posibiliten arribar a ese nivel razonable de prestaciones.-

Estas actividades son denominadas de control, y al desarrollarse dentro del ámbito de acción interna de la administración constituyen el sistema de control interno de la organización, el cual estaría compuesto por dos elementos esenciales:

- a) Actividades desarrolladas por los mismos componentes de la estructura estatal.-
- b) Actividades desarrolladas por un órgano específico, que respalde o corrija las enumeradas en punto a).-

Las primeras enumeradas, corresponden a aquellas desarrolladas por los mismos componentes individuales de la organización estatal, que con su accionar posibilitan la satisfacción de las necesidades públicas generales. Dicho accionar debe ser instrumentado de acuerdo a las pautas o parámetros administrativos correctos que permitan el cumplimiento eficiente de su función específica. Las segundas, corresponden al actividades de control de las primeras realizadas por órganos específicos de la organización, a través de mecanismos determinados.-

Al respecto es resulta necesario realizar aclaraciones, el que se debe iniciar a través del análisis del concepto de lo que se denomina “control”, específicamente con respecto al concepto de control interno. Control interno se refiere, desde el punto de vista del enfoque tradicional al “.... plan de organización y el conjunto coordinado de métodos y medidas adoptadas dentro de una organización para salvaguardar su patrimonio, verificar la exactitud y confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia de las operaciones y alentar la adhesión a las políticas establecidas por la autoridad superior....”. Esto, en términos generales ya se ha explicado anteriormente, en forma detallada, en lo que se refiere al sector público. Esta concepción, sostenida por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) ha variado a medida que se ha ido profundizando el examen del tema, extendiéndolo a otros ámbitos y analizada la inclusión de un enfoque que agregue generalidad a la naturaliza del término. La concepción moderna, basada fundamentalmente en la teoría de sistemas, en función de la cual, no se entiende a la organización como una sola unidad material, como se infiere de la conceptualización expuesta, sino se la considera como un conjunto de sistemas que interactúan, existiendo incluso, uno específico que tiene la función de evaluar las actividades de los demás sistemas, siendo este representativo del órgano de control que habíamos citado en párrafos anteriores.

En síntesis, el control como lo entendemos, desde el punto de vista de la Hacienda Pública implica tener en cuenta dos aspectos fundamentales, como razones de existir de los procesos administrativos por los cuales de desarrollan actividades de control, como lo son:

a) En primer lugar, el manejo de caudales públicos y; b) La responsabilidad que ello implica cuando está a cargo de los poderes públicos, empresas del estado, autónomas y autárquicas, empresas con participación estatal y funcionarios y empleados públicos. Por ello conviene dejar aclarado el significado de la expresión "caudales", entendida por la doctrina y la jurisprudencia en un sentido amplio, lo cual comprende toda clase de bienes, en los términos del Código Civil Argentino, incluido el dinero.-

Atento a los aspectos conceptuales descriptos, el paso siguiente implica analizar cuales son los elementos que permiten tornar operativos los mismos, para lo cual es necesario examinar el marco normativo vigente en la República Argentina, tanto en el nivel de gobierno nacional como en la Provincia del Chaco.

2. OBJETIVOS DEL PRESENTE TRABAJO

La finalidad principal del presente trabajo, está dado por el hecho de exteriorizar, sin la intención de polemizar, como consecuencia de la innumerable cantidad de argumentos doctrinarios y académicos, el proceso desarrollado a partir de la instauración de los regímenes de administración financiera y sistemas de control del sector público nacional y del sector público en la Provincia del Chaco, a través de la sanción de las normas respectivos que establecieron la totalidad de los parámetros normativos aplicables a la administración financiera gubernamental y la implementación de los sistemas de control de ella. Este proceso, a través de los años, como consecuencia de los hechos que han afectado el accionar de los Estados Nacional y Provincial, desde el punto de vista fáctico y financiero han generado situaciones que hacen necesario, en virtud de la realidad a la cual hemos arribado a iniciar un proceso de revisión de la estructura normativa vigente en materia de administración financiera y sistemas de control.

En este caso, seremos específicos y desarrollaremos el caso particular de la evolución dentro de este marco del sistema de control interno, para lo cual emplearemos, como

elemento de base para el análisis:

- Ley N° 24.156 “De Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional”.
- Ley N° 4.787 “De Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Provincial”- Provincia del Chaco.
 - Antecedentes doctrinarios.
 - Antecedentes académicos.
 - Bibliografía respecto del tema analizado.
 - Opiniones subjetivas de los responsables del presente.

Obviamente, el fin de este, también implica generar el debate a efectos de enriquecer, el mencionado proceso de revisión, y posibilitar que los responsables de efectuar las tareas de control sean quienes cuenten con responsabilidad participativa en este proceso de discusión, si es que este se plantea.

3. SECTOR PUBLICO. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA.

El marco general aplicable al Sector Público a nivel internacional, en relación a normas de auditoría ha sido establecido por la IFAC (International Federation Accountand), a través del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría – IAPC – (International Auditing Practices Comité) del Organismo, previendo un esquema global que los distintos países que integran la organización citada emplean como referencia a efectos de la emisión de normas de auditoría. Este marco normativo contiene referencia tanto a auditoría externa de entes públicos, como aquello que específicamente se relaciona con la auditoría interna.

Como consecuencia de que el análisis de la auditoría en las actividades desarrolladas en el Sector Público no se encuentran con un grado de avance significativo, esencialmente en aspectos sustanciales fundamentalmente por el hecho de que los distintos problemas en relación al tema no han sido planteados a nivel de organizaciones profesionales, es que este esquema normativo más representa una expresión de ideas e intenciones de los organismos técnicos de la IFAC a fin de que las normas internacionales de auditoría no contengan un vacío tan importante como es el referido a las finanzas públicas, fundamentalmente por el hecho de que ellas representan actividades de un sujeto de fundamental importancia y sustancial incidencia en la economía global como es el Estado.

No obstante las normas internacionales de auditoría preveen la aplicación de los mismos principios básicos que los aplicables al sector privado, diferenciándose solamente en lo que se refiere a conceptos relacionados con los objetivos y el alcance el trabajo a desarrollarse.

En lo que respecta al tema en cuestión, el que implica un análisis global de los procesos de evolución de los sistemas de control del sector público, principalmente el de control interno, el mismo es tratado en forma general en la NIA N° 6, el cual se sustenta en el marco de referencia brindado por los conceptos generales de la auditoría de Estados Financieros aplicables al sector privado, de lo que se infiere, como ya lo afirmamos precedentemente, la perspectiva desde la cual se vislumbran los principios generales aplicables desde el punto de vista de las normas internacionales de auditoría a las actividades de los sistemas de control del Sector Público Nacional, e inclusive Provincial.

Independientemente de la citada perspectiva, es factible citar aspectos tratados con cierta

relevancia por las normas internacionales de auditoría, relacionados con el tema objeto de la presente, como ser:

- Incidencia de la estructura normativa aplicable a las actividades de control.
- Importancia de la documental representativa de los hechos o actos desarrollados por aquellos que se relacionan con la función pública.
- Responsabilidad de los funcionarios por los actos relacionados con dicha función.
 - Otros.

El objetivo de esta descripción está dado solamente por la definición de un marco de referencia en el cual respaldarse al momento de emitir normas relacionadas con los aspectos emergentes de los sistemas de control, y con el que sea factible efectuar comparaciones, posibilitando de esta manera tomar dicho marco como punto de referencia.

4. ASPECTOS GENERALES RELATIVOS AL CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

En los últimos años, diversos órganos públicos, privados y profesionales han dedicado una creciente atención al concepto de control interno, proponiendo recomendaciones y directrices sobre el tema. El primer cambio sustancial en la manera de enfocar dicho concepto surgió de la necesidad de contar con información confiable como medio indispensable para llevar adelante actividades de control en las organizaciones que conforman la economía global.

El mayor énfasis dado a este concepto (actividad), tanto por el sector privado como por el sector público, ha incrementado la sensibilidad de la dirección, los auditores internos y externos, legisladores académicos y el público en general hacia la necesidad de un sistema eficaz de control interno para dirigir y controlar las actividades de una organización.

Antes de definir la naturaleza del concepto de control interno sería necesario revisar el significado de las palabras “control” e “interno”.

Control puede tener las siguientes acepciones: “Comprobación, inspección, fiscalización, intervención, dominio, mando, preponderancia, regulación normal y automática sobre un sistema (Real Academia Española “Diccionario de la Lengua Española”, vigésimo primera edición, 1992)”. La misma fuente define a interno de la siguiente manera: “Que existe o está situado dentro de los límites de algo”, siendo representativo de ese algo de una organización privada o pública. Es decir, el centro de atención es el interior de una organización, el cual incluirá, por ejemplo: Las acciones de directores u empleados, incluyendo auditores internos, excluyendo las acciones de organismos de control y auditores externos.

El instrumento representativo del resultado obtenido a través del proceso de evolución del concepto ha sido resumido en el informe “Control Interno: Un marco integrado”, emitido en el mes de setiembre de 1992 por el “Committee Of Sponsoring Organizations of Treadway Comisión”, denominado normas C.O.S.O., el cual está dividido en cuatro partes, definiendo la sección principal al control interno, describiendo componentes y definiendo criterios que posibilite a la dirección evaluar sistemas de control. Otra sección, denominada “Información a terceros” proporciona orientación a aquellas entidades que

publican información sobre el control interno en relación con la emisión de sus estados financieros. También incluye un “resumen para la dirección” y otra sección denominada “herramientas de evaluación”.

Estas normas definen al control interno como: “Un proceso, efectuado por la dirección de la entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable respecto de la consecución de los objetivos incluidos dentro de las siguientes categorías: - Efectividad y Eficacia de las operaciones – Fiabilidad de la información financiera – Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables”.

El control interno está relacionado con los objetivos de la entidad y los diferentes grupos que tienen interés en los mismos por razones varias.

A su vez el Institute of Internal Auditors (IIA), define el control interno como “Cualquier acción emprendida por la dirección para aumentar la probabilidad de conseguir los objetivos y metas establecidos”, destacando que el control es el resultado de la planificación, organización y gestión adecuada por parte de la dirección.

Esta amplia definición de la IIA es consecuente con su punto de vista sobre la función de la auditoría interna en una organización, la cual consiste en: “El examen y evaluación de los procesos de planificación, organización y gestión con el fin de determinar si existe una seguridad razonable de que se alcanzarán los objetivos y metas establecidos”. Todos los sistemas, procesos, operaciones, funciones y actividades de una organización quedan dentro del ámbito del control interno.

Legisladores, organismos de control y acreedores tienen todos ellos una concepción distinta del concepto de control interno. Los legisladores y organismos de control se han asentado en distintas definiciones, las que pueden relacionarse con el tipo de actividades que supervisan y pueden incluir la consecución de las metas y objetivos de la organización, la obligación de divulgar la información financiera, el uso de los recursos de conformidad con las leyes y la salvaguarda del patrimonio de la misma.

El gobierno estadounidense, mediante el Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) de 1977, lo ha definido: “El control interno debe proporcionar una seguridad razonable en cuanto a la consecución de ciertos objetivos relacionados con la ejecución de transacciones autorizadas y el registro de las transacciones para poder preparar los estados financieros de acuerdo con principios contables, generalmente aceptados para mantener un sistema adecuado de control sobre los activos, restringiendo el acceso a los mismos y comparándolos con los registros contables”.

Es decir, que las actividades de control, como representativas del sistemas de control interno son las normas y procedimientos, que constituyen las acciones necesarias para implementar políticas, que pretenden asegurar que se cumplan las directivas de la autoridad superior del organismo. Pueden dividirse en tres categorías: 1. Operaciones; 2. Fiabilidad de la información financiera; y 3. Cumplimiento de la legislación aplicable.

5. ESTADO NACIONAL. MARCO NORMATIVO VIGENTE. LEY N° 24.156. SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

La Ley N° 24.156, establece que el sistema de control interno del Estado Nacional será desempeñado por la Sindicatura General de la Nación, representado por el Síndico General,

dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, y cuyo ámbito de competencia se extiende a:

- a) Poder Ejecutivo Nacional.
- b) Organismos Descentralizados.
- c) Empresas y Sociedades del Estado.

En general, su estructura se conforma de:

- a) La Sindicatura General.
- b) Las Unidades de Auditoría Interna.

La Sindicatura General de la Nación está a cargo del Síndico General, designado por el Poder Ejecutivo Nacional, dependiente en forma directa del Presidente de la Nación, siendo este asistido por tres Síndicos Generales Adjuntos.

Este órgano de control tiene, de acuerdo a la normativa que reglamenta su actividad las siguientes funciones:

- . Dictar y aplicar normas de control interno.
- . Emitir y supervisar la aplicación de normas de auditoría interna.
- . Realizar y coordinar la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero y de otro tipo, así como evaluación de programas, proyectos y operaciones.
- . Vigilar el cumplimiento de las normas contables.
- . Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno.
- . Establecer requisitos de calidad técnica para el personal de las unidades de auditoría interna.
- . Aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna.
- . Comprobar la puesta en práctica, por parte de los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones efectuadas.
- . Atender los pedidos de asesoría.
- . Formular directamente, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo.
- . Poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado o estimen que puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público.
- . Mantener un registro central de auditores y consultores.
- . Ejercer las funciones del artículo 20º de la Ley Nº 23.696 en materia de privatizaciones, sin perjuicio de la actuación del ente de control externo.

El otro componente del sistema de control interno de la administración financiera nacional está representado por las denominadas Unidades de Auditoría Interna, las cuales integran las estructuras orgánicas de los distintos organismos que componen el ámbito de aplicación de la Ley Nº 24.156, dependiendo de la autoridad máxima de dicho organismo, cumpliendo principalmente con la función del servicio de auditoría interna de la organización respectiva, sobre la base del esquema normativo establecido en forma específica por la Sindicatura General de la Nación.

El modelo de control previsto por la norma de fondo implica la conformación de un sistema de control interno integral e integrado, debiendo abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros patrimoniales, normativos, de gestión, evaluación de programas,

proyectos y operaciones, fundándose el mismo en criterios de economía, eficiencia y eficacia, siendo estos los aspectos más relevantes que hacen a la estructura normativa aplicada por el Estado Nacional en materia de control interno.

6. PROVINCIA DEL CHACO. MARCO NORMATIVO VIGENTE. LEY N° 4.787. SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

La Constitución de la Provincia del Chaco 1957 – 1994, establece en su artículo 175º, Sección Sexta, Capítulo I “Organismos de Control”, textualmente: “....El Contador General ejercerá el control interno y el registro de la gestión económica, financiera y patrimonial del sector público provincial. Efectuará el control preventivo de los libramientos de ordenes de pago con autorización originada en la Ley General de Presupuesto y las leyes que sancionen gastos...”. A su vez, la Ley N° 3.723 “Ley Orgánica de la Contaduría General y de la Tesorería General de la Provincia”, en su Título II “Misiones”, Capítulo I “De la Contaduría General de la Provincia del Chaco”, artículo 4º prevee: “La Contaduría General de la Provincia del Chaco, es el organismo de control interno normativo de registración centralizada y asesor del Poder Ejecutivo en lo atinente a la gestión económica, financiera patrimonial de la Hacienda Pública Provincial....”. Por su parte la Ley N° 4.787 “De Administración Financiera”, prescribe en su Título III “De los Sistemas de Control Interno y Externo”, Capítulo 1 “Disposiciones Generales”, artículo 155º, segundo párrafo: “....El Sistema de Control interno de la gestión económica, financiera y patrimonial del Sector Público Provincial estará a cargo del Contador General de la Provincia....”.

Lo descripto origina que la estructura de control interno del Sector Público Provincial de componga fundamentalmente por dos componentes:

- a) Sistema de Control Interno de la Contaduría General de la Provincia.
- b) Unidades de Auditoría Interna.
- c) Terceros contratados a fin de complementar las tareas de control.

Esta estructura extiende su ámbito de acción a la totalidad del Sector Público Provincial, entendiendo por tal a la Administración Central, Entidades Descentralizadas, Entidades con Regímenes Institucionales Especiales y Empresas y Sociedades.

Dentro de este esquema normativo, siempre dentro de una filosofía de control que prevea los requisitos de ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión y, estar fundados en criterios de economía, eficiencia y eficacia, la Contaduría General de la Provincia, como órgano máximo y rector del Sistema de Control Interno, tiene las siguientes atribuciones:

- Formular observación a todo acto administrativo o de gobierno que importe violación a las disposiciones legales vigentes.
- Dictar y aplicar normas de control interno.
- Emitir y supervisar su aplicación, por parte de las unidades correspondientes de las normas de auditoría interna.
- Efectuar el control preventivo de los libramientos de ordenes de pago.
- Solicitar a la Fiscalía de Estado la realización de denuncias penales.
- Realizar, contratar y coordinar auditorías, financieras, de legalidad, y de gestión.
- Supervisar el adecuado funcionamiento del Sistema de Control interno.
- Establecer requisitos de calidad técnica para el personal de las unidades de auditoría

- Interna.
- Aprobar los planes de trabajo de las unidades de auditoría interna. Atender solicitudes de asesoría.
- Formular recomendaciones.
- Reglamentar el funcionamiento del Sistema de Control Interno.
- Otros.

Sucintamente, la descripción efectuada representa un detalle resumido del esquema de control interno establecido por las normas dictadas a nivel de la Provincia del Chaco, considerando sus aspectos más relevantes.

7. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

7.1. Sistema de Control Interno – Ley N° 24.156 “De Administración Financiera y los Sistemas de Control” – Poder Ejecutivo Nacional

El Sistema de Control Interno instituido por la Ley N° 24.156 “De Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional”, recae como ya lo desarrollamos, en cabeza de la Sindicatura General de la Nación, órgano dependiente del Poder Ejecutivo Nacional, la cual a través de sus unidades de auditoría dependientes de las respectivas autoridades superiores de la organización estatal que integran, efectúa actividades de control dentro del ámbito de aplicación de la ley citada. Se basa en un enfoque sistémico a fin de adecuarse a la estructura adoptada por el Sector Público Nacional, constituyendo como la misma norma lo denomina un sistema de control dentro del marco previsto para el. Adopta el marco conceptual previsto por las normas COSO (Comité of Sponsoring Organization), emitidas por dicho comité, dependiente del AICPA, y conformado por integrantes de distintas actividades relacionadas con la mencionada organización.

En nuestra humilde opinión entendemos que el esquema de control interno previsto es afectado por problemas estructurales internos y a su vez sufre la incidencia de externalidades, pudiendo citar los siguientes inconvenientes:

- 1) El enfoque sistémico se basa en parámetros standard, algunas veces afectados por rigidéces, las cuales no son previstas en el modelo original, ya que el modelo sobre el cual se definen estos parámetros no cuenta, en algunos casos con la movilidad que en el sector público se refieren.
- 2) La estructura del sistema adolece de una adecuada interconexión que tiene una dirección contraria a la lógica de la organización administrativa.
- 3) Dentro de sus componentes, en función del objeto controlado se requiere un mayor nivel de capacitación, por lo cual el costo de conformación del modelo es mayor y su proceso de instrumentación resulta más extenso.
- 4) Limitación del sistema a adaptarse al ritmo de las adecuaciones cuantitativas y cualitativas de la estructura que controla.

Respecto de la primera aseveración, la cuestión del enfoque sistémico no implica un cuestionamiento conceptual en sí al sistema de control sino más que nada plantea la revisión de la validez de los principios fundamentales en los cuales se sustenta. El concepto de sistema de control fue introducido en auditoría en el año 1985, con principios básicos extraídos de la teoría de los conjuntos, conceptualizando sobre esta base al control de sistemas como: “...La auditoría en términos de control de sistemas sería la función

independiente del sistema a comparar las características o condiciones controladas, a través del uso de pautas normas o elementos para medirlas, determinar las desviaciones e informar al organismo o sector del cual la auditoría depende, el que está jerárquicamente ubicado por encima del sistema auditado” (Informe Nº 5 – Área Auditoría “Manual de Auditoría” – F.A.C.P.C.E. – Centro de Estudios Científicos y Técnicos – Sexta Edición 1999 – Página 109). Según el mismo un sistema de control constituye uno de los elementos que conforman el conjunto de partes que desarrollan sus actividades con un objetivo común y que es el objeto del examen, siendo este modelo susceptible de ser aplicado como complemento de la auditoría externa o de estados financieros como a la auditoría interna, no obstante ser aplicable perfectamente al esquema de control interno seleccionado.

La segunda afirmación tiene relación con el hecho de que desde el punto de vista organizacional, el sistema de control interno cuenta con dos componentes, por un lado la Sindicatura General de la Nación y por el otro, las unidades de auditoría interna, los cuales tienen nada más que relación funcional, teniendo una dependencia y posición distinta desde el punto de vista de la organización administrativa, es decir que la estructura de control se ordena en función del siguiente esquema:

Sindicatura General ® Funciones directivas ® Dependencia del Poder Ejecutivo Nacional

– Relación funcional

Unidades de Auditoría Interna ® Funciones ejecutivas ® Autoridades superior del ente u organismo

Es decir no existe la relación jerárquica entre estos dos elementos del sistema de control interno, debiendo inclusive las unidades de auditoría interna desarrollar sus actividades en base al esquema normativo desarrollado por la Sindicatura General de la Nación, siendo que depende de otra autoridad lo que representa una contradicción, como ya lo aseveramos desde el punto de vista organizacional.

A su vez, con relación al punto tres, las organizaciones públicas desarrollan un sinnúmero de actividades relacionadas con el servicio que prestan, y cuya naturaleza es disímil, lo cual requiere especialidades específicas a aquellos recursos humanos responsables de administrarlas y aquellos responsables de instrumentar actividades de control. Ello implica que tanto uno como otros deban llevar adelante un proceso de capacitación extenso y de alto costo por su naturaleza, demorando la instrumentación de las estructuras de control y elevando los costos de ella, esto sin tener en cuenta el hecho de que esta estructura de control se convierte en rígida como consecuencia de que sin un adecuado marco de planificación resulta difícil sustituir la citada estructura atento a lo extenso y costoso del proceso de instrumentación.

Por ultimo debemos hacer referencia a lo expuesto en punto cuatro, el cual tiene que ver con los procesos de adaptación o reforma que sufren las distintas organizaciones que conforman el Estado y que son principalmente:

1. Reestructuraciones.
2. Absorciones de y a otras áreas.
3. Modificación de funciones y misiones.
4. Traslado territorial.

5. Adecuaciones presupuestarias.

6. Otros.

Esto hace que exista un desfasaje temporal entre el proceso de vida de la condición controlada y el proceso de acomodamiento a los cambios a los cuales está sujeto el sistema de control.

Un tratamiento especial le debemos otorgar a la cuestión psicológica del recurso humano especializado que desarrolla actividades de control dentro de la Hacienda Pública (Unidades de Auditoría Interna), atendiendo al hecho de que realiza su trabajo sobre la base de pautas definidos por una determinada autoridad jerárquica verificando los hechos o actos de los cuales es responsable su autoridad jerárquica directa, planteándose el interrogante de si el modelo aplicado tiene sustento conceptual. Para discernir ello, debemos remitirnos al examen de la naturaleza del proceso de control objeto del presente trabajo, para lo que es necesario revisar algunos conceptos generales y proceder a su interpretación. En primer lugar nos ocuparemos del concepto de auditoría interna, para lo cual citaremos la definición elaborada por L.B. Sawyer, en virtud de la que se entiende a esta como: “....La evaluación independiente de las diversas operaciones y sistemas de control interno dentro de una organización, a fin de determinar si las políticas y procedimientos establecidos son aplicados, los estándares fijados son alcanzados, los recursos son utilizados eficiente y económicamente, los planes trazados son realizados de manera eficiente y si los objetivos de la organización se están realizando...” (Auditoría Interna y Operativa – Rubén O. Rusenas – Primera Edición – Editorial Cangallo - Mayo de 1989 – Página 26). En forma general los sistemas de control de la administración financiera gubernamental constituyen aquel sistema que desarrolla actividades encuadradas dentro de lo que conceptualmente se entiende como auditoría interna, como lo estamos viendo, y lo fundamental es hacer referencia a una característica localizada, tanto dentro del concepto visto al inicio del planteamiento del problema, que se encuentra en el Informe 5 del Área Auditoría de la F.A.C.P.C.E. y el desarrollado precedentemente, la cual es la independencia del sistema auditado o de la condición controlada, lo que no se configura por la independencia jerárquica en el esquema de control previsto por la Ley N° 24.156, generando una incongruencia que el origen del problema psicológico planteado.

Además, resulta de trascendental importancia, efectuar una reflexión respecto de un tema que reviste la calidad de fundamental a la hora de evaluar un sistema de control adecuado, el cual es la naturaleza de la condición controlada, o el objeto, en términos tradicionalmente empleados por la doctrina. La naturaleza del objeto tiene su origen principalmente en el hecho de que la administración financiera gubernamental está orientada a realizar actividades relacionadas con la definición de la utilización de recursos en los fines para los cuales existe, los que tienen en algunos casos grandes volúmenes por lo que el grado de riesgo en la selección de una alternativa de decisión determinada es sumamente elevado, lo que hace que el objeto tenga características particulares, las que deberían generar sistemas de control que de adecuen a las mismas y no standares generales, en los cuales no se preveen las características mencionadas.

Asimismo, y por ultimo, en relación a este punto debemos citar la inexistencia de cultura de control de los administradores financieros, lo cual hace que por uno u otro motivo el sistema de control implementado, independientemente de los otros problemas que ya hemos planteado, causan la pérdida de eficiencia y eficacia de sus actividades.

Lo desarrollado en este punto no constituyen una enumeración de críticas al modelo de control instrumentado, sino que simplemente son argumentos que respaldan el pensamiento de que los aspectos estructurales de los sistemas de control existentes a nivel de la Administración Financiera Gubernamental Federal merecen una revisión, en función de los hechos que han acontecido en la realidad, son de público conocimiento y han direccionado a la República hacia el estado de crisis que hoy vivimos. Tampoco tiene por objeto discutir al respecto, lo cual generaría una demora sin sentido, sino que implica la existencia de un debate que permita instrumentar sistemas de control que satisfagan los fines de su existencia.

7.2. Sistema de Control Interno – Ley N° 4.787 “De Organización y Funcionamiento de la Administración Financiera del Sector Público de la Provincia del Chaco”

Como habíamos comentado el Sistema de Control Interno de la Administración Financiera Gubernamental en la Provincia del Chaco recae en cabeza del Contador General, tal lo preveen la Constitución de la Provincia del Chaco 1957 – 1994, la Ley N° 3.723 “Orgánica de la Contaduría General y de la Tesorería General de la Provincia”, y la Ley N° 4.787 “De Administración Financiera”, con las funciones que anteriormente hemos enumerado.

El modelo de control ha sido perfectamente definido por la Carta Magna Provincial y en forma complementaria por la Ley N° 3.723, entonces, cual es el problema?

En el año 1999, en cumplimiento de pactos suscriptos dentro del marco de refinanciación de pasivos provinciales, la Provincia del Chaco se ha comprometido, como consecuencia de las condiciones previstas en los citados acuerdos a sancionar una norma de Administración Financiera, que permitiera adecuar el enfoque de Hacienda Pública adoptado por el Estado Nacional, al empleado por las Provincias. En este trabajo no consideraremos cuales son los argumentos que justifiquen esta acción, ya que lo que queremos analizar son aspectos puntuales referidos al sistema de control interno provincial.

En función de ello fue sancionada la Ley Provincial N° 4.787 “De Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Provincial”, la cual trata de adaptar, como ya lo afirmamos el esquema de administración financiera y de control establecido a nivel central, conjugando ello con algunas normas ya vigentes, las cuales desde el punto de vista operativo resultaban perfectamente aplicables al respecto.

El esquema de control previsto por la mencionada norma trata, con ciertas limitaciones de adaptar el enfoque utilizado a nivel federal para su empleo en la Provincia del Chaco, planteándose en el momento de su aplicación los inconvenientes que a continuación se detallan:

1. El modelo de control ha sido previsto por la Constitución de la Provincia del Chaco 1957 – 1994, complementado con la Ley N° 3.723. La Ley N° 4.787, prevee un modelo que se desvía del definido por la carta magna provincial, existiendo contradicción normativa.
2. Existe desorden normativo, en el ordenamiento del marco que define todo lo concerniente al modelo de control.
3. Al no existir parte de la estructura de control, se produce un alto costo de implementación.
4. Se incurre en la misma incongruencia de la norma nacional respecto de la relación

jerárquica entre los componentes de la estructura de control. La Constitución de la Provincia del Chaco 1957 – 1994, prevé un modelo de control en cabeza del Contador General, el cual instrumenta su responsabilidad en base a las actividades de la Contaduría General de la Provincia como estructura institucional a su cargo, estableciendo los alcances y funciones mediante la misma y la Ley N° 3.723 “Orgánica de la Contaduría General y de la Tesorería General de la Provincia del Chaco”.

A su vez, la Ley N° 4.787, instrumenta un mecanismo de control en el cual se modifican las condiciones en cuanto a alcance y funciones, introduciendo un órgano (el Organismo

Coordinador de los Sistemas de Administración Financiera – OCSAF), cuya responsabilidad es la de coordinación de los sistemas de administración financiera, distorsionando la estructura de relaciones de la organización estatal con los sistemas de control.

Asimismo, la secuencia normativa prevista en el régimen de administración financiera no se estructura de manera tal que posibilite su operatividad sin recurrir a algún elemento interpretativo, a fin de lograr hacer posible la instrumentación de las funciones establecidas por la respectiva norma.

El modelo de control, instrumentado por la Ley N° 4.787, prevé la existencia en complemento de la estructura de control interno tradicional, ubicada en cabeza de la Contaduría General de la Provincia, característica que se le atribuye a la figura incluida por la norma aplicada a nivel central (Ley N° 24.156), las denominadas unidades de auditoría interna. Respecto de ellas es conveniente aclarar de que dentro de la estructura orgánica de cada servicio administrativo, en general existe una figura de características similares, que desarrolla actividades de auditoría operacional y en algunos casos de asesoramiento de las autoridades administrativas del servicio, no encuadrando esta figura dentro de los atributos previstos para las unidades de auditoría interna, ya que requieren atributos principales para el ejercicio de la auditoría interna en los términos de la Ley N° 4.787 “De Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Provincial”, los cuales son:

- Naturaleza, ubicación y relación orgánica y jerárquica establecida por la norma.
 - Experiencia profesional en materia de auditoría interna.
 - Conocimiento de los alcances de la tarea de auditor interno.
 - Formación profesional en la materia.
- Nivel adecuado de capacitación para el desarrollo de las responsabilidades que se le atribuyen.
- Conocimiento adecuado de las misiones y funciones específicas del servicio al cual pertenece.
- Inexistencia de cultura de control de los responsables del proceso decisario.

La adecuación de las características detalladas hacen que se produzca un alto costo al instrumentar la adecuación de ellas a los atributos previstos en la norma de administración financiera más aún, considerando que la figura no está prevista originalmente en la norma de fondo, la cual es la Constitución de la Provincia del Chaco 1957 – 1994.

A su vez, al expuesto problema descripto precedentemente, le debemos sumar el hecho de que esta norma incurre en la misma incongruencia descripta en 7.1.2) precedente, el cual es la inadecuada organización del sistema de control en función de las relaciones funcionales adecuadamente definidas por las normas de fondo. Para el análisis de este tema debemos

recurrir a la siguiente ilustración:

Autoridades Superiores



Niveles Medios



Niveles inferiores

Este esquema representa la estructura básica tradicional de la organización estatal, la cual, al agregarse los sistemas de control, se convierte en una estructura similar a la siguiente ilustración:

Sistema de Control Interno



Sistema de Control Externo



Autoridades Superiores



Niveles Medios



Niveles Inferiores

Resulta necesario aclarar que los sistemas de control en la figura se encuentran por encima de la estructura organizacional no por una cuestión jerárquica, sino a efectos de resaltar la independencia de ellos del sistema y objeto de control. Volviendo al tema objeto del presente lo que se pretende lograr entender de las representaciones efectuadas es de que independientemente de que conformen parte de la estructura orgánica de la administración financiera o que sean un subsistema dentro del sistema de administración financiera, los sistemas de control, especialmente el de control interno no deben o no pueden tener relación jerárquica con ninguno de los niveles objeto de control, atento a lo cual resulta ciertamente incongruente la existencia de la unidades de auditoría interna.

Esta premisa no solo es considerada tal por quienes son responsables de este trabajo sino que es sostenida por diversos autores, entre los cuales podemos citar a Alvin Arens y James Loebbecke cuando afirman que “.... para funcionar con eficacia, un auditor interno debe ser independiente de las funciones de línea de la compañía....” (Auditoría – Un enfoque integral – Sexta Edición - Alvin Arens y James Loebbecke – Prentice Hall

Asimismo es convincente hacer referencia a uno de los males principales que aquejan a la administración financiera gubernamental como proceso administrador de la organización estatal, no conteniéndose ello en el régimen propiamente instituido. Nos estamos refiriendo a la inexistencia de cultura de control por parte de los responsables del proceso decisario, es decir los funcionarios con responsabilidades en la toma de decisiones en materia de administración financiera gubernamental, los cuales desconocen habitualmente los atributos del funcionamiento eficiente de los sistemas de control, fundamentalmente en lo que se refiere a la definición de sus responsabilidades. Entendemos, que ello ocurre habitualmente por los motivos que enumeramos a continuación:

- Falta de educación en materia de administración financiera.
- Desconocimiento del alcance de las normas legales.
- Falta de claridad en la identificación de los objetivos de la organización estatal.
- Desconocimiento de los alcances del empleo de ciertas conductas.

Ello hace que, en algunos casos los sistemas de control se vean afectados en el ejercicio de sus funciones o deban emplear mayor cantidad de recursos a fin de satisfacer los objetivos de su existencia.

Otro tema, que en algunos caso podría afectar en adecuado funcionamiento de los sistemas de control, estaría dado por el hecho, como ya lo mencionamos en el punto 7.1., de la falta de predictibilidad de las normas que se sancionan, originando ellas contradicciones normativas a las cuales los elementos de control deben estar atentos.

Entendemos que estos, en forma resumida, atendiendo a que el tema es extenso y susceptible de ser debatido y desarrollado con mayor profundidad, son algunos de los argumentos que hacen factible el objeto del presente trabajo.

8. CONCLUSIONES

Todo lo descripto hasta aquí, representa los hechos que durante el proceso de vigencia del Régimen de Administración Financiera, tanto a nivel central como a nivel provincial se configuraron, produciendo efectos sobre el modelo de control prevista por los citados regímenes, lo que generó en la realidad el desvío de los parámetros originales tenidos en cuenta al momento de implementar específicamente el sistema de control interno previsto las normas respectivas. Ello, hace que resulte necesario reflexionar respectos a cuales serían los mecanismos que hagan posible corregir los problemas que se produjeron durante la totalidad del período de vigencia mencionado, dentro de los cuales sería necesario proponer:

- Por los motivos expuestos en el presente desarrollo iniciar un proceso de revisión de la estructura normativa respectos del Sistema de Control Interno, tanto a nivel nacional como provincial.
 - El proceso de revisión debería contemplar el análisis y reestructuración de la totalidad de las normas vigentes al respecto, previendo los parámetros básicos a fin de definir un nuevo modelo de control.
 - Este proceso debería considerar los siguientes aspectos:

- a) Participación de los recursos técnicos involucrados.
- b) Entendimiento de las características particulares de la administración financiera gubernamental.
- c) Asentarse en bases académicas y doctrinarias sólidas.
- d) Analizar las normas complementarias a fin de evitar que existan contradicciones normativas de significación.
- e) No recurrir al asesoramiento ni a aquellas fuentes que no cuenten con un conocimiento sólido de las características particulares de la administración financiera gubernamental de la Nación y de la Provincia.

Ante los acontecimientos producidos fundamentalmente en los últimos tiempos resulta imperioso analizar como una posibilidad factible en el corto plazo iniciar el planteado proceso de revisión sobre las bases expuestas en estas conclusiones a fin de que la Administración Financiera Gubernamental no carezca de la estructura que se convierte garante de la administración de los fondos públicos emergentes de las actividades propias que al Estado le son inherentes, por lo que entendemos conveniente plantear el debate al respecto.

RESISTENCIA, agosto de 2002

Dr. Parmenio Darío Molinari
Dr. Marcelo José Zabaleta

INDICE GENERAL

1. Introducción	Pág.001
1.1. Evolución, Análisis y descripción del pensamiento Financiero.	Pág.001
1.2. Descripción de las actividades del Estado y su relación con el concepto de control	Pág.003
2. Objetivos del presente trabajo	Pág.006
3. Sector Público. Normas Internacionales de Auditoría	Pág.007
4. Aspectos generales relativos al concepto de control interno	Pág.009
5. Estado Nacional. Marco normativo vigente. Ley Nº 24.156. Sistema de Control Interno.	Pág.011
6. Provincia del Chaco. Marco normativo vigente. Ley Nº 4.787 Sistema de Control Interno.	Pág.013
7. Planteamiento del problema.	Pág.015
7.1. Sistema de Control Interno. Ley Nº 24.156 “De Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público //// Nacional”. Poder Ejecutivo Nacional	Pág.015
7.2 Sistema de Control Interno. Ley Nº 4787 “De Organización y Funcionamiento de los Sistemas de Administración ///////////////Financiera”.	Pág.019
8. Conclusiones.	Pág.025

BIBLIOGRAFÍA

1. Ley Nº 24.156 “De Administración Financiera y de los Sistemas de Control del

- Sector Público Nacional.”
2. Constitución de la Provincia del Chaco 1957 – 1994.
 3. Ley Nº 3.723 “Orgánica de la Contaduría General y de la Tesorería General de la Provincia del Chaco”.
 4. Ley Nº 4.787 “De Organización y Funcionamiento de la Administración Financiera de la Provincia del Chaco.”
 5. Auditoría Interna y Operativa – Primera Edición – Rubén O. Rusenas – 1989.
 6. Auditoría “Un enfoque integral” – Sexta Edición – Alvin Arens y James Loebbecke – Prentice Hall Interamericana – 1996.
 7. Informe Nº 5 “Manual de Auditoría” – Centro de Estudios Científicos y Técnicos – F.A.C.P.C.E. – Sexta Edición – 1999.
 8. Normas Internacionales de Auditoría – NIA Nº 06 – I.F.A.C.
 9. Normas C.O.S.O. – Comité Of Sponsoring Organizations of de Treadway Comisión – 1992.

CURRICULUM VITAE

Dr. Marcelo José Zabaleta

- Contador Público
- Especialista en Tributación
- Contador Mayor Operativo Contaduría General de la Provincia del Chaco.
 - Profesor Auditoría – Universidad Nacional del Nordeste.
- Profesor Contabilidad Intermedia – Universidad Nacional de Formosa.
- Ex Profesor de Auditoría – Universidad Nacional de Misiones.
- Autor trabajos en cursos, conferencias, congresos y seminarios.
- Autor en publicaciones sobre temas relativos a auditoría y derecho tributario.
- Expositor en cursos, conferencias, congresos y seminarios.
- Asistente a cursos, conferencias, congresos y seminarios nacionales e internacionales.
- Auditor Externo de Empresas.
- Asesor de empresas y organizaciones no gubernamentales.

Dr. Parmenio Darío Molinari

- Contador Público
- Subcontador General de la Provincia del Chaco.
- Subsecretario de Economía Municipalidad de Corrientes 1983 – 1985
- Representante Gobierno del Chaco ente Ministerio de Economía de la Nación – Operatoria Decreto Nº 404/1990.
 - Oficial de Créditos – Cofirene Banco de Inversión 1981 – 1983.
 - Autor de trabajos en congresos.
 - Expositor en congresos.
- Asistente a conferencias, congresos y seminarios nacionales e internacionales.