



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CORDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS



Especialidad en Contabilidad Superior y Auditoría

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD

**Sociedades de Economía Mixta: Análisis del Sistema de
Gestión Contable y de Control Interno de la Agencia
Córdoba Deportes SEM**

Autor:

Cr. Federico Sciara

Tutora:

Cra. Mgtr. Ana Robles

Córdoba, Junio 2021.-



Sociedades de Economía Mixta: Análisis del Sistema de Gestión Contable y de Control Interno de la Agencia Córdoba Deportes SEM por Federico Sciara se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

AGRADECIMIENTOS

Agradezco profundamente a mi tutor, Cra. Mgtr. Ana Robles, por brindar gentilmente su tiempo para poder materializar esta tesis. También, al Profesor Juan Arguello, por alentar y contagiar en cada clase su entusiasmo, lo que permitió la concreción de este trabajo. A los colegas con los que compartí toda la Especialidad, Cra. Sara Gómez Paz, Cr. Maximiliano Battan y Cra. Lucia Commeres. Por último, a todos los Profesores de la Especialidad, a los que aprovecho la oportunidad para expresarles mi admiración y el gusto de haber presenciado sus clases.

DEDICATORIAS

Dedico este trabajo a Milena, mi compañera de vida, por haberme brindado siempre su apoyo. A mi hija Carmela que viene en camino.

A mis hermanos, Ana y Leandro; sobrinos Carolina, Laura, Jorgelina, Franco y Alma; y sobrina nieta Pía.

A mis Padres, a los que extraño mucho.

RESUMEN

El objetivo de este trabajo fue analizar el Sistema de Gestión Contable y de Control Interno de la Agencia Córdoba Deportes; para determinar su eficacia y proponer lineamientos para lograr mejoras. Del análisis de los resultados, surge que el sistema de gestión contable contiene todas las previsiones que permiten llevar una contabilidad privada y una contabilidad pública. En este último caso, permite cumplir con las disposiciones de Ley de Administración financiera Nro. 9086 de la Provincia de Córdoba. Por lo expuesto, en dicho sistema contable se entrelazan todos los conceptos y particularidades de Contabilidad pública y privada. Respecto al sistema de control interno, mediante entrevistas y observaciones, se logró relevar los controles existentes, los cuales requieren intervenciones para mejorar su efectividad. Partiendo de ello, se realizó un análisis de riesgos y con la metodología del Informe COSO, se proponen lineamientos para el rediseño del sistema de control interno existente.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad Pública, Contabilidad Privada, Matriz de Riesgo, Etapas presupuestarias del gasto, Informe COSO.

ABSTRACT

The objective of this work was to analyze the Accounting Management and Internal Control System of the Agencia Córdoba Deportes; to determine its effectiveness and propose guidelines to achieve improvements. From the analysis of the results, it appears that the accounting management system contains all the forecasts that allow private and public accounting to be kept. In the latter case, it allows compliance with the provisions of the Financial Administration Law No. 9086 of the Province of Córdoba. Therefore, in said accounting system all the concepts and particularities of public and private accounting are intertwined. Regarding the internal control system, through interviews and observations, it was possible to review the existing controls, which require interventions to improve their effectiveness. Based on this, a risk analysis was carried out and with the COSO Report methodology, guidelines are proposed for the redesign of the existing internal control system.

KEY WORDS: Public Accounting, Private Accounting, Risk Matrix, Budgetary stages of spending, COSO Report.

INDICE

1 – Introducción.....	1
2 – Metodologías.....	3
3 - Resultado y Discusión.....	5
<u>4 -Estudio exploratorio sobre el marco teórico del Sistema de Gestión Contable de las Sociedades de Economía Mixta</u>	5
Definición de Sociedad de Economía Mixta.....	5
Ley Provincial de Administración Financiera Nro. 9086	7
Subsistema de Contabilidad.....	9
Ejecución Presupuestaria de Gastos. Etapas.....	10
Registro de recursos. Etapas.....	14
Código Civil y Comercial de la Nación	14
Ley General de Sociedades Nro. 19550.....	15
Relación entre las distintas etapas de recursos y gastos.....	16
<u>5 - Estudio exploratorio bibliográfico sobre Control Interno de las Sociedades de Economía Mixta</u>	17
Tipos de control en el Sector Público.....	17
Control externo.....	17
Control Interno en el Sector Público Provincial.....	18
Fiscalización Externa e Interna Ley Nro.19550.....	19
Definición de Control Interno.....	20
Objetivos del Control Interno según el marco conceptual COSO.....	22
Componentes del Control Interno en el marco del Informe COSO....	22
Ambiente de Control.....	22
Evaluación de Riesgos.....	23
Actividades de Control.....	24
Información y Comunicación.....	25
Actividades de Supervisión.....	26

Relación entre los Objetivos y los Componentes del Informe Coso....	27
<u>6 - Estudio descriptivo sobre el Sistema de Gestión Contable y Control Interno de la Agencia Córdoba Deportes SEM y cumplimiento del Marco teórico</u>	28
Unidad de Análisis.....	28
Estructura organizativa de la Agencia.....	28
Recursos Humanos.....	29
Sistema de Gestión Contable.....	29
Sistema de Control Interno.....	32
<u>7 - Lineamientos para el diseño de un Sistema de Control Interno para la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes Sociedad de Economía Mixta</u>	40
Matriz de Riesgo.....	40
Principios fundamentales del informe COSO para implementar un efectivo control interno.....	51
Entorno de Control.....	51
Evaluación de Riesgos.....	53
Actividades de Control.....	55
Información y Comunicación	58
Actividades de Supervisión.....	60
<u>8 – Conclusiones</u>	60
<u>9 – Bibliografía</u>	61
<u>10 – Webgrafia</u>	62

Introducción

La temática a desarrollar será las Sociedades de Economía Mixta y su rol en la estructura del Sector Público. Son conocidas como Agencias y se fueron incorporando a las estructuras de los Estados latinoamericanos a mediados de los años ochenta (Sanclemente Arciniegas, 2019). En el caso de la Provincia de Córdoba, se constituyeron a principios de los años 2000.

Las Sociedades de Economía Mixta, que en realidad son Sociedades Comerciales con intervención del Estado, están reguladas tanto en el Derecho Privado como en el Derecho Administrativo (Frasser, 2015). Las actividades que realizan son propias de un Ministerio o Departamento Administrativo, por lo que, parte de la Doctrina opina que deberían formar parte de la estructura de aquellos (Sarria, 2015). Según Montaña (2015), la incorporación de estas Agencias generó serias dudas sobre la necesidad de crear estructuras administrativas diferentes de las tradicionales. Esto, resultó aún más cuestionable cuando la incorporación de esta categoría norteamericana (origen anglosajón) se realizó sin un análisis profundo sobre la tradición y la realidad de los países donde se incorporaban.

Para analizar el sistema de gestión contable de las Sociedades de Economía Mixta con participación del Gobierno de la Provincia de Córdoba, se investigará el marco teórico tanto en el Derecho Privado como Público. Ello incluye, la Ley de Administración Financiera y del Control Interno - Ley Provincial Nro. 9086, Código Civil y Comercial de la Nación - Ley Nro. 26994, Ley General de Sociedades Nro. 19.550 y Resoluciones Técnicas de la FACPCE aplicables para su Contabilidad.

También se analizará el marco teórico del Control Interno en este tipo de organizaciones, se buscará determinar cómo está diseñado, cómo funciona, si es eficaz o si existen aspectos a mejorar. Además, se examinará el ambiente

de control, los principales riesgos de la actividad y los controles asociados a ellos.

Según Carmona González & Barrios Hernández (2007), el Control Interno careció durante muchos años de un marco referencial común, generando expectativas diferentes entre empresarios, profesionales y legisladores. Por ello, el Control Interno fue sometido a un riguroso estudio por la comisión de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway, también conocida como COSO (Committee of Sponsoring Organizations). Después del estudio realizado por la Comisión COSO, y a propuesta de esta, la definición de Control Interno cambió su enfoque tradicional, logrando una amplia aceptación internacional y produciéndose un cambio de paradigma.

Según el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2004), el Control Interno es un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad. Está diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en la consecución de los objetivos de la Organización. Dichos objetivos, están orientados a lograr eficacia y eficiencia en las operaciones, fiabilidad de la Información Financiera y cumplimiento de las Leyes y Normas que le sean aplicables.

Posteriormente, y en relación al caso particular de la Agencia Córdoba Deportes SEM, Agencia adscripta al Gobierno de la Provincia de Córdoba, se describirán sus principales aspectos. Entre ellos podemos enunciar, su estructura organizativa, Sistema de Gestión Contable, Sistema de Control Interno, Recursos Humanos, Gestión de Proveedores y Beneficiarios, papel desempeñado por el Síndico y participación del Sector Privado.

Partiendo de la descripción del punto anterior, se buscará desarrollar lineamientos generales para el diseño de un sistema de Control Interno más eficiente y eficaz aprovechando la estructura administrativa existente. Para lograr lo comentado anteriormente, se evaluarán todos los componentes del Sistema de Control Interno enunciados en el Informe COSO. En dicha evaluación, se desarrollará una matriz con los riesgos asociados a la actividad, considerando los originados por factores externos e internos. Además, se analizará la probabilidad de ocurrencia y nivel de impacto de los riesgos y, por último, la manera de administrarlos.

El objetivo de este trabajo fue analizar el Sistema de Gestión Contable y de Control Interno de la Agencia Córdoba Deportes Sociedad de Economía Mixta; para determinar su eficacia y proponer lineamientos para lograr mejoras.

Metodologías

Este trabajo se llevó a cabo de acuerdo a los siguientes ejes temáticos:

1) Estudio exploratorio sobre el marco teórico del Sistema de Gestión Contable de las Sociedades de Economía Mixta

Para este estudio se analizó lo siguiente:

- Código Civil y Comercial de la Nación - Ley Nro. 26994.
- Decreto Ley Nro.15349/1946.
- Decreto Reglamentario Nro. 150/2004.
- Estatuto interno de la Agencia Córdoba Deportes SEM - Ley Provincial Nro. 9454/2007 Anexo III.
- Ley de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial – Ley Provincial de Córdoba Nro. 9086.
- Ley General de Sociedades Nro. 19.550.

2) **Estudio exploratorio bibliográfico sobre Control Interno de las Sociedades de Economía Mixta**

Para este estudio se analizó lo siguiente:

- Ablan Bortone, N. & Méndez Rojas, Z. E. (2010).
- Albanese, D. E. (2012).
- Castello, R. (2006). Auditoría en entornos informáticos. Córdoba, Argentina.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013) Informe COSO III.
- Decreto Reglamentario Nro. 150/2004.
- Ley de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial – Ley Provincial de Córdoba Nro. 9086.
- Ley General de Sociedades Nro. 19.550.
- Ley Provincial Nro. 7630 Tribunal de Cuentas de la Provincia.
- Morales Morales, O. (2017).
- Quinaluisa Morán, N. V., Ponce Álava, V. A., Muñoz Macías, S. C., Ortega Haro, X. F. & Pérez Salazar, J. A. (2018).
- Rivas Márquez, (2011).

3) **Estudio descriptivo sobre el Sistema de Gestión Contable y Control Interno de la Agencia Córdoba Deportes SEM y cumplimiento del Marco teórico**

- a. Unidad de Análisis: Dirección de Administración
- b. Variables
 - Estructura organizativa de la Agencia

- Recursos Humanos
- Sistema de Gestión Contable
- Sistema de Control Interno

c. Técnica

- Observación
- Cuestionarios
- Entrevistas
- Inspección de documentación

4) Lineamientos para el diseño de un Sistema de Control Interno para la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes Sociedad de Economía Mixta

Para este estudio, partiendo de la evaluación del Sistema de Control Interno existente y de la elaboración de una Matriz de Riesgos, se proponen lineamientos para su rediseño:

- Ambiente de Control
- Evaluación de Riesgos de la Entidad
- Actividades de Control
- Información y Comunicación
- Monitoreo del Control

Resultado y Discusión

Estudio exploratorio sobre el marco teórico del Sistema de Gestión Contable de las Sociedades de Economía Mixta

Definición de Sociedad de Economía Mixta. Está prevista en el Decreto Ley Nro. 15349 del año 1946, el cual está vigente y es de alcance general. Se

denomina Sociedad de Economía Mixta la que forma el Estado nacional, las provinciales, municipalidades o las entidades administrativas autárquicas por una parte y capitales privados por otra. La finalidad de estas sociedades es la satisfacción de necesidades de orden colectivo o la implantación, fomento o desarrollo de ciertas actividades económicas. Las sociedades de economía mixta pueden ser personas de derecho público o de derecho privado, según sea la finalidad que se proponga en su constitución (Ley Nro. 15349 Año 1946 Art. Nro. 1 y 2).

En el caso del presente trabajo la Agencia Córdoba Deportes es una persona de derecho público ya que tiene potestades delegadas por el Estado Provincial (Estatuto interno de la Agencia Córdoba Deportes SEM, Ley Nro. 9454 Anexo III Art. Nro. 1).

En el Art. Nro. 3 de la Ley Nro. 15349, se establece que para las Sociedades de Economía Mixta rigen las disposiciones contenidas en el Código de Comercio para las Sociedades Anónimas. A su vez, la Ley General de Sociedades Nro. 19550 reemplazo el libro II título III del Código de Comercio (T.O. Ley nro. 2637). En el año 2014 y con la sanción de la Ley Nro. 26994 se aprobó un nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, que en su anexo II introduce modificaciones en la Ley Nro. 19550.

Además de la legislación enunciada, para las empresas integrantes del Sector Público provincial no financiero, donde están incluidas las sociedades de economía mixta, se aplica de manera supletoria y en tanto sus leyes orgánicas o estatutos no prevean expresamente otras disposiciones, la Ley Provincial de Administración Financiera y de Control Interno (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 7).

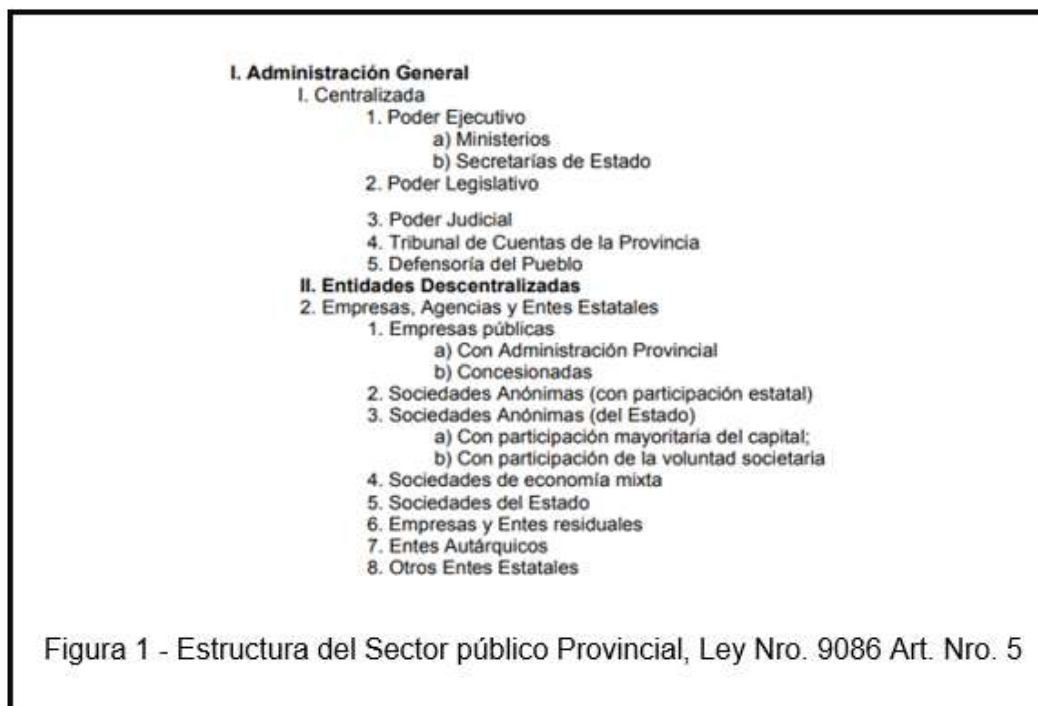
En síntesis, la Agencia Córdoba Deportes se rige por su estatuto interno (Anexo III Ley Provincial Nro. 9454), Decreto Ley Nro. 15349 que para su funcionamiento nos remite al Código Civil y Comercial de la Nación Ley Nro. 26994, Ley General de Sociedades Nro. 19550 (parte pertinente a Sociedades

Anónimas) y de manera supletoria por la Ley Provincial de Administración Financiera y de Control Interno Nro. 9086.

Ley Provincial de Administración Financiera y de Control Interno Nro. 9086

Como se enunció previamente, la Ley Nro. 9086 es aplicable a todos los organismos o entidades componentes del Sector Público Provincial no financiero. Para las Empresas, dicha Ley se aplicará en lo que específicamente a ellas se refiere y en forma supletoria (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 7).

La composición del sector público provincial no financiero puede apreciarse en la siguiente figura.



De igual manera, en el estatuto interno de la Agencia Córdoba Deportes SEM, se incluye un manual de procedimiento que en su Art. Nro. 2 establece que la

Ley de Administración Financiera se aplicará de manera supletoria y en tanto el estatuto no prevea otras disposiciones en contrario (Ley Nro. 9454 Anexo III).

De la lectura del Art. 7 de la Ley Nro. 9086 podría interpretarse que dicha legislación no se aplica como un todo para la Agencia Córdoba Deportes SEM. Sin embargo, el sistema contable utilizado en dicho organismo, está perfectamente alineado con las prescripciones de la Ley Provincial Nro. 9086.

El software contable se denomina “Sistema Único de Administración Financiera” y es una versión adaptada para Empresas y Agencias estatales, del utilizado para la Administración Central. Dicha adaptación, se refiere sobre todo a la incorporación en el Módulo Contable de la contabilidad tradicional a la que están sujetas las empresas privadas. A medida que van ejecutando las etapas del gasto o de recursos se van generando asientos contables en el libro diario.

La Administración Financiera está integrada por cinco subsistemas:

- Subsistema de Presupuesto
- Subsistema de Tesorería
- Subsistema de Contabilidad
- Subsistema de Crédito Público
- Subsistema de Inversiones Públicas

El órgano rector de todos los Subsistemas de la Administración Financiera es el Ministerio de Finanzas (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 8 y 9).

El software contable utilizado en el Sector público provincial se denomina Sistema único de Administración Financiera (Suaf). Existen dos versiones, uno para la Administración central y otro para las Entidades descentralizadas que es el caso de la Agencia Córdoba Deporte. Por ello, en adelante podemos referirnos como Suaf versión Agencia y Suaf versión administración central.

En sistema Suaf existe un módulo por cada uno de los Subsistemas enunciados en la Ley de Administración Financiera. El área dentro de la Agencia Córdoba Deportes que gestiona este sistema es la Dirección de Administración. A su vez, también es la responsable de los Subsistemas de administración financiera dentro de la organización.

Para el presente estudio, nos focalizamos en el Subsistema Contabilidad, regulado en los Art. Nro. 72 a 92 de la Ley Nro. 9086.

Subsistema de Contabilidad

El Subsistema de Contabilidad es el conjunto de normas y órganos encargados de procesar y exponer los hechos y actos económicos y financieros donde intervienen entidades públicas provinciales (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 72)

Los registros contables deben realizarse conforme los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados y adaptados al sector público, utilizándose el método de partida doble. El registro contable de las transacciones económicas y financieras será el mismo para todos los organismos del Sector Público Provincial, debiendo contemplar los siguientes aspectos (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 73 y reglamentación):

- La ejecución del Presupuesto.
- El movimiento de Fondos y Valores.
- La contabilidad de los Bienes del Estado.
- La contabilidad de los Créditos y Deuda Pública.
- El registro de responsables.

El órgano rector del Subsistema Contabilidad será la Contaduría General de la Provincia. La Contaduría General de la Provincia establecerá los requisitos, formalidades, y criterios de conservación y seguridad que debe contener la documentación contable. A su vez define los requisitos de seguridad y control

interno en la generación de comprobantes, procesamiento y confección de los libros contables por medios informáticos. Además, deberá garantizar que dentro del sistema informático se registren las pistas de auditoría necesarias para el análisis y seguimiento de las operaciones (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 74)

Los créditos del presupuesto de gastos, constituyen el límite máximo de las autorizaciones disponibles para gastar (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 77).

Ejecución Presupuestaria de Gastos. Etapas.

La ejecución presupuestaria de gastos deberá exponerse en etapas. Las mismas serán compromiso, devengado, ordenado a pagar y pagado. A su vez, la etapa del compromiso podrá distinguir los momentos de afectación preventiva y definitiva del gasto (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 79).

Compromiso preventivo

El compromiso preventivo de los créditos presupuestarios se produce cuando se proyecta la realización de una determinada erogación la cual tiene su origen en la solicitud de gastos o en la previsión de crédito correspondiente hasta tanto se resuelva el trámite administrativo que autorice o adjudique el acto a un tercero determinado (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 80).

En el sistema Suaf versión Agencias no existe la posibilidad de reflejar esta etapa. Caso contrario, ocurre con la versión Suaf Administración central, donde si se refleja esta etapa y el sistema genera un formulario predeterminado.

En el caso de la Agencia Córdoba Deportes, ante la imposibilidad de reflejar esta etapa, la misma se registra en un archivo Excel con todos los datos de la operación y se emite un formulario manual. El archivo Excel, si es generado con los recaudos pertinentes, es útil para la generación de informes y toma de decisiones.

Compromiso definitivo

El compromiso definitivo implica, el origen de una relación jurídica con terceros que implique una erogación y la aprobación de la aplicación de recursos para un concepto determinado y un importe (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 80).

Como principio general, no se podrán adquirir compromisos para los cuales no queden saldos disponibles de créditos presupuestarios. Además, los créditos presupuestarios sólo podrán ser comprometidos por un tiempo no mayor a la duración del respectivo ejercicio presupuestario. No obstante, se podrán contraer compromisos con afectación a ejercicios futuros que se asuman como consecuencia de la ejecución de planes plurianuales y en los siguientes casos (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 80):

1. Servicios de amortización de la deuda;
2. Obras y otros gastos;
3. Contratos de locación de muebles e inmuebles;
4. Contratos de servicios y suministros.

En el Sistema Suaf versión Agencias, si existe la posibilidad de reflejar esta etapa, mediante la generación de dos formularios que se encuentran en el "Módulo Compras". Los mismos se denominan, "Orden de Compra" para la adquisición de bienes y "Orden de contratación" para locaciones de obra y de servicios.

En la Agencia Córdoba Deportes, se generan órdenes de compra para la adquisición de bienes y para la locación de servicios de prestación única. Para las Locaciones de Obras y de Servicios de prestación continua, no se realiza ningún tipo de registración en el sistema para esta etapa. Lo enunciado anteriormente, constituye un gran desacierto, ya que estas operaciones generalmente son de gran monto y no se reflejan para la etapa. Se

desaprovechan las funcionalidades del Sistema y se presenta una información distorsionada, pudiendo comprometer fondos más allá de los créditos disponibles.

Devengado

El devengado implica el surgimiento de una obligación de pago, y se da cuando ocurre alguno de los siguientes supuestos:

- a) una modificación cuantitativa y/o cualitativa en la composición del patrimonio;
- b) la recepción de las provisiones;
- c) La certificación en la ejecución de obras públicas;
- d) La certificación de prestación de servicios;
- e) El vencimiento de los servicios de la deuda;
- f) gastos sin contraprestación;

En ningún caso se podrá devengar un gasto que no haya sido comprometido salvo en que la naturaleza del procedimiento haga ambas etapas simultáneas o la reglamentación así lo establezca (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 81).

Lo enunciado en el párrafo anterior, no se estaría cumpliendo en la Agencia Córdoba Deportes para las Locaciones de Servicios de prestación continua y de Obras. Para estos casos, ambas etapas compromiso y devengado se realizan en el mismo momento. Sin embargo, la etapa del devengado se cumple para todos los gastos realizados y en momento oportuno.

Ordenado a pagar

Se define como ordenado pagar al momento en que se dispone la cancelación de las obligaciones contraídas, mediante la emisión de la respectiva orden de pago, y cuyo monto no podrá superar al devengado. La orden de pago deberá ser emitida dentro de los siete (7) días hábiles de recibida la factura, certificado de obra o el documento que certifique la recepción los bienes o servicios (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 81).

Para esta etapa, el sistema genera un documento del mismo nombre "Orden de Pago". Sin embargo, en la Agencia Córdoba Deportes las Ordenes de Pago no son generados dentro de los 7 días hábiles. Las facturas se impactan en la etapa de Devengado y se genera la orden de pago en el momento en que se dispone el pago. La diferencia entre estos momentos, en que llega la factura y se dispone su pago, en casos excepcionales puede ser superior al año. Por último, con los certificados de obra no se impacta el Devengado, se realiza con la facturación del mismo.

Pago

El pago es la cancelación de las obligaciones asumidas con terceros y la efectivización total o parcial, de la orden de pago. Se materializa con la entrega del cheque, efectivo o realización de la transferencia de fondos (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 82).

Una vez dispuesto el Pago, las Ordenes de pago deben ser liquidadas, esto se refiere al cálculo de las retenciones impositivas, deducciones de Ley, embargo, cesiones, etc. El saldo de la Liquidación al Proveedor es puesto a disposición a través de transferencia bancaria. Además, todos los comprobantes del pago, "Formulario de Liquidación al proveedor" y constancias de retenciones impositivas, son puestas a disposición a través de la página web Ciudadano Digital - Portal pago a proveedores.

Registración de recursos. Etapas

En materia de recursos se distinguen dos etapas, devengado y recaudación. El devengado implica que en virtud de una relación jurídica se establece un derecho de cobro a favor de la Administración y simultáneamente una obligación de pago por parte de otras personas. La recaudación se produce cuando los fondos se perciben por parte de la Administración e Ingresan al tesoro. Los recursos se originan principalmente por Impuestos, venta de bienes, derechos por explotaciones de bienes u otros recursos, Donaciones, prestamos etc. (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 84).

En la Agencia Córdoba Deportes, en materia de recursos se diferencian las dos etapas. Por ejemplo, en contratos de publicidad, o alquiler de uso de espacio para antenas de telefonía, cuando se formaliza la contratación no se realiza ninguna acción. Cuando se emiten las facturas, se registra la etapa del devengado y se genera un asiento en la Contabilidad privada. Por último, cuando dichas facturas son canceladas, en la Contabilidad pública se registra la etapa de recaudación y también un asiento en el libro diario en la Contabilidad privada.

También existen ingresos por escuelas deportivas, donde ambas etapas se registran en un solo momento por su particularidad.

Código Civil y Comercial de la Nación - Ley Nacional Nro. 26994 Sección 7 Capítulo 5 Título 4to. Libro 1ro.

Según el Código Civil y Comercial de la Nación en su Art. Nro. 320, todas las personas jurídicas privadas y las que realizan una actividad económica están obligadas a llevar Contabilidad. También, los titulares de empresas comerciales, industriales, agropecuarias o de servicios. En nuestro caso, como dijimos previamente, la Agencia Córdoba Deportes SEM es una persona de

Derecho público, aunque el Decreto Ley 15349 somete a las Sociedades de economía mixta a las mismas previsiones que para las Sociedades Anónimas.

La contabilidad debe presentar un cuadro verídico de la actividad económica, permitiendo individualizar las operaciones con las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras. Además, cada operación debe tener el respaldo de la documentación pertinente. Los registros indispensables que debe llevar toda persona jurídica son el Libro diario, Inventario y Balances, los que permitan una adecuada integración de la contabilidad y aquellos especiales que imponga el Código Civil y Comercial u otras leyes (Ley Nacional Nro. 26994 Anexo I Art. Nro. 321 y 322).

Los registros contables deben llevarse en forma cronológica y actualizada, también en idioma y moneda nacional. Las personas que llevan contabilidad deben confeccionar sus estados contables, los que comprenden como mínimo el Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultado. En el libro diario se registran todas las operaciones que afectan al patrimonio de la persona. Se pueden realizar registros resumidos por periodos, aunque no deben ser superiores al mes (Ley Nacional Nro. 26994 Anexo I Art. Nro. 325, 326 y 327).

En el Sistema Suaf versión utilizada en la Agencia Córdoba Deportes, a medida que se registran gastos o recursos en las distintas etapas de la Ley Nro. 9086, se van generando los asientos contables correspondientes en el Libro Diario. Además, brinda reportes como el Libro Mayor por cuenta contable, Estado de Resultados y Balance de Sumas y Saldos. Todo lo anterior, es la principal diferencia con el Sistema Suaf Administración Central, ya que no incluye esta variante en el Módulo Contable.

Ley General de Sociedades Nro. 19550

Según el artículo 61 de la Ley General de Sociedades, los registros societarios y contables podrán llevarse por medios digitales de igual manera y forma que

para las Sociedades por Acciones Simplificadas instituidas en la Ley Nacional Nro. 27349. Continúa enunciando, que la contabilización debe permitir la individualización de las operaciones con las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras.

Las sociedades por acciones deberán presentar un Estado de Situación Patrimonial, discriminando las cuentas de Activo, Pasivo y Patrimonio neto. Además, un estado de resultado con las cuentas de ingresos y gastos. Todo ello con las respectivas notas complementarias y una Memoria donde se informe el estado de la sociedad en las distintas actividades donde haya operado y la proyección de las mismas junto con toda otra información importante que sirva para ilustrar la situación de la Sociedad. Dichos estados contables deben confeccionarse en moneda constante (Ley Nacional Nro. 19550 Art. Nro. 62 a 66).

Relación entre las distintas etapas de recursos y gastos de Ley Nro. 9086 con la Contabilidad privada

Como se puede ver en la Tabla 1, de las cinco etapas de la ejecución presupuestaria de gastos solo en dos de ellas se generan asientos contables, con la etapa del Devengado y en la etapa del Pagado. En materia de Recursos, las dos etapas existentes generan asientos contables, Devengado y Recaudación.

Como conclusión, podemos afirmar que el sistema Suaf versión agencias, es una variante de la versión administración central. El Suaf Agencias introduce todas las funcionalidades que permiten llevar una contabilidad ordenada de acuerdo a las mismas exigencias que para una empresa privada. Además, a pesar que la Ley de Administración financiera Nro. 9086 en su Art. Nro. 7 establece que para las Agencias se aplica en lo que específicamente a ellas se refiere y en forma supletoria, se corroboró que el sistema Suaf está

perfectamente alineado y en consonancia con todas las prescripciones de dicha Ley.

Tabla 1 – Relación entre las etapas de ejecución presupuestaria de la Ley de Administración financiera Nro. 9086 y la Contabilidad privada.

Contabilidad Pública - Etapa de ejecución presupuestaria de Gastos Ley Nro. 9086	Documento de respaldo	Contabilidad Privada
Compromiso Preventivo	No existe etapa en Sistema Suaf Agencias	-
Compromiso Definitivo	Orden de compra o de Contratación (Formulario Suaf)	-
Devengado	Factura, Certificado de obra, Recibo de Sueldo, Extracto bancario, DDJJ de Impuestos, etc.	Genera asiento contable en libro diario
Ordenado a Pagar	Orden de Pago (Formulario Suaf)	-
Pagado	Recibo del Proveedor o Comprobante de acreditación de transferencia bancaria	Genera asiento contable en libro diario
Contabilidad Pública - Etapa de ejecución presupuestaria de Recursos Ley Nro. 9086	Documento de respaldo	Contabilidad Privada
Devengado	Factura o Ticket factura emitida por la Agencia	Genera asiento contable en libro diario
Recaudación	Extracto bancario	Genera asiento contable en libro diario

Estudio exploratorio bibliográfico sobre Control Interno de las Sociedades de Economía Mixta

Tipos de control en el Sector Público

Control externo

En materia de control externo podemos enunciar dos modelos, el europeo y el anglosajón. El modelo europeo está basado en un Tribunal o Corte de cuentas, que opera de manera colegiada.

En la Provincia de Córdoba, está conformado por tres miembros, elegidos mediante el mismo proceso electoral donde se definen las autoridades provinciales. Realiza dos tipos de controles, uno preventivo y otro posterior. El control preventivo se refiere a intervenir todos los actos administrativos que autoricen gastos. El control posterior hace referencia al análisis de las rendiciones de cuentas de gastos menores, o a la realización de auditorías a distintos organismos estatales a través de profesionales especializados. El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba tiene su recepción legal en la Constitución Provincial y en la Ley Nro. 7630.

En el modelo anglosajón el control está encomendado a organismos denominados Auditorías generales. La mayoría de las veces están bajo una dirección unipersonal y orgánicamente suelen depender del Poder legislativo. El control que realizan siempre es posterior a la efectivización de los gastos.

Este modelo es el adoptado por el Estado Nacional mediante la Auditoría General de la Nación y no es el modelo de control externo aplicado en la Provincia de Córdoba.

Control Interno en el Sector Público Provincial

El control interno a nivel provincial es realizado por Fiscalía de Estado y por la Dirección de Auditoría dependiente de la Contaduría General de la Provincia del Ministerio de Finanzas. Fiscalía de Estado tiene a su cargo la defensa del patrimonio provincial y el control de legalidad de todos los actos administrativos emanados en cada Ministerio, Organismo o Sociedades y Empresas del Estado o de Economía Mixta. La Dirección de Auditoría tiene a su cargo el control interno de la gestión económica financiera y patrimonial de la actividad de los poderes del Estado. Ambos organismos deben actuar coordinadamente para cumplir con la finalidad del Control Interno. Además, pueden ser creadas unidades de control interno en cada jurisdicción o entidad que dependan del poder ejecutivo (Ley Nro. 9086 Art. Nro. 93).

En la Agencia Córdoba Deportes SEM se pudo constatar que efectivamente la Dirección de Auditoría ejerce dicho control. En el mes de octubre de 2020, se envió notificación con un listado de actuaciones que comenzarían a ser auditadas. En esa ocasión, hubo que proporcionar toda la documentación, siendo la misma analizada y se notificó un informe final con recomendaciones y acciones de mejora a realizar para subsanar cuestiones observadas. Finalmente, se remitió respuesta aceptando las recomendaciones y demostrando haber llevado a cabo las modificaciones propuestas.

Fiscalización Externa e Interna Ley Nro.19550

Para las Sociedades incluidas en el Art. 299 de la Ley Nro. 19550, donde las Sociedades de Economía mixta están enunciadas en el inc. 3, la fiscalización privada está a cargo de una Sindicatura, siendo los síndicos designados en Asamblea de Accionistas. Además, para las Sociedades de Economía Mixta deberá ser colegiada en número impar, en este caso se denomina Comisión Fiscalizadora (Ley Nacional Nro. 19550 Art. Nro. 284).

Entre las principales funciones de la Sindicatura podemos enunciar que tiene a su cargo fiscalizar la administración de la sociedad, asistir a las reuniones del Directorio, presentar informe a la asamblea sobre la situación económica y financiera de la Sociedad, suministrar informes a accionistas, convocar a asamblea extraordinaria, incluir en la orden del día los temas que considere necesario, etc. (Ley Nacional Nro. 19550 Art. Nro. 294).

También puede constituirse un Consejo de Vigilancia, que podrá integrarse de 3 a 15 accionistas, designados en Asamblea. En este caso, se puede prescindir de la Sindicatura (Ley Nacional Nro. 19550 Art. Nro. 280 y 283).

En la Agencia Córdoba Deportes existe constituida una Comisión Fiscalizadora integrada por tres miembros titulares y tres miembros suplentes, designados en asamblea de accionistas. Corresponde a los Síndicos las

atribuciones y responsabilidades reguladas en los artículos 284 a 298 de la Ley Nro. 19550. EN la composición, el Sector privado está representado por dos Síndicos, y el Sector público por uno solamente, siendo este último el presidente de la Comisión.

En la Agencia Córdoba Deportes la comisión fiscalizadora anualmente realiza un informe sobre los estados contables y participa de la asamblea anual que los aprueba. En dicha asamblea, por una cuestión de costumbre, cada Sindico emite su voto, no siendo asentado en acta y tampoco considerado para dirimir la aprobación. No se dispone de antecedentes sobre alguna otra función realizada.

Definición de Control Interno

Existen muchas definiciones y conceptos en torno al Control Interno. Sin embargo, fue el informe COSO quien creó un marco conceptual común en relación al control interno. Es producto del análisis realizado por Organizaciones de Auditores y Contadores Públicos de Estados Unidos. Su primera versión fue formulada en 1985, siendo actualizado en 1992 y en 2004 se formuló la versión COSO/ERM (Enterprise Risk Management). Finalmente, en 2013, se publicó el denominado COSO III.

Cabe destacar, que existen muchos otros marcos conceptuales sobre control interno, como el COCO (Canadá), Cadbury (Inglaterra), Vienot (Francia), Peters (Holanda), MICIL (Latinoamérica) o King (Sudáfrica). Aunque los más adoptados y difundidos en el continente americano son el COSO y COCO (Quinaluisa Morán, Ponce Álava, Muñoz Macías, Ortega Haro & Pérez Salazar, 2018).

Según COSO III 2013, el Control interno es un proceso llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de la empresa de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad

razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento.

En la tabla nro. 2, se presentan los componentes de las distintas versiones de Coso, que han evolucionado con el transcurso del tiempo (Quinaluisa Moran et al., 2018).

Tabla 2 - Componentes del control interno según Informe Coso y su evolución

COSO 1	COSO 2	COSO 3
1. Ambiente de control 2. Evaluación de riesgos 3. Actividades de control 4. Información y comunicación 5. Supervisión	1. Ambiente de control: se refiere a los valores y la filosofía de la organización. Influye en la visión de los trabajadores ante los riesgos y sus actividades de control. 2. Establecimiento de objetivos: estratégicos, operativos, de información y de cumplimientos. 3. Identificación de eventos que pueden tener impacto en el cumplimiento de objetivos. 4. Evaluación de riesgos: identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos. 5. Respuesta a los riesgos: determinación de acciones frente a los riesgos. 6. Actividades de control: políticas y procedimientos que aseguran que se llevan a cabo acciones contra los riesgos. 7. Información y comunicación: eficaz en contenido y tiempo para permitir a los trabajadores cumplir con sus responsabilidades. 8. Supervisión: para realizar el seguimiento de las actividades.	Entorno de control: Principio 1: demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos. Principio 2: ejerce responsabilidad de supervisión. Principio 3: establece estructura, autoridad y responsabilidad. Principio 4: demuestra compromiso para la competencia. Principio 5: hace cumplir con la responsabilidad. Evaluación de riesgos: Principio 6: especifica objetivos relevantes. Principio 7: identifica y analiza los riesgos. Principio 8: evalúa el riesgo de fraude. Principio 9: identifica y analiza cambios importantes. Actividades de control: Principio 10: selecciona y desarrolla actividades de control. Principio 11: selecciona y desarrolla controles generales sobre tecnología. Principio 12: se implementa a través de políticas y procedimientos. Principio 13: usa información relevante. Sistemas de información: Principio 14: comunica internamente. Principio 15: comunica externamente. Supervisión del sistema de control-monitoreo: Principio 16: conduce evaluaciones continuas y/o independientes. Principio 17: evalúa y comunica deficiencias.

Objetivos del Control Interno según el marco conceptual COSO

Se enuncian tres tipos de objetivos que buscan las organizaciones con la implementación de un sistema de control interno. A continuación, se detallan (Castello, 2006):

Objetivos operativos. Están referidos a la Eficiencia y eficacia de las operaciones y la protección de los activos de la organización.

Objetivos de información. Se refiere a la presentación de información financiera y no financiera

Objetivos de cumplimiento. Se refiere al acatamiento de toda la normativa y legislación a la que está sujeta la organización.

Componentes del Control Interno en el marco del Informe COSO

Ambiente de Control

Esto se refiere al entorno donde las personas desarrollan su trabajo. Son muchos los factores que influyen en el ambiente de control. Podemos enunciar los siguientes factores (Castello, 2006):

- Estilo de Dirección. Se refiere a la actitud de los directivos con los controles implementados en la organización.
- Estructura de la Organización, existencia de reglamentos y manuales de procedimiento. En organizaciones donde está claramente constituido su Organigrama y formalizada las funciones de cada puesto de trabajo como los procedimientos de cada tarea, es más propensa al cumplimiento de sus objetivos y favorece al ambiente de control.
- Integridad de las personas, valores éticos, competencia profesional. Este factor depende de la existencia de códigos de conducta, prácticas

incompatibles, relaciones entre empleados, clientes, proveedores acreedores etc.

- Asignación de responsabilidades y Desarrollo de Personal.
- Documentación de Políticas y decisiones, formulación de programas e indicadores de rendimiento.
- Existencia de Consejos de Administración y/o Comités de Auditorías.

En relación a manuales de procedimiento, en la Agencia Córdoba Deportes existe el relativo a compras y contrataciones. Este manual, a pesar de regular la mayoría de las acciones administrativas cotidianas, esta poco internalizado en los empleados del Sector Compras.

El organigrama está diseñado hasta el nivel de funcionarios y Jefaturas de empleados de planta permanente. Hay una descripción de las funciones de cada puesto de trabajo.

Este organigrama adolece de mayor descripción de puestos menores, ello sumado a la escasez de jefaturas de empleados de planta permanente, conlleva a una gran desconexión entre funcionarios y empleados. A su vez, estos empleados al no tener bien definidos sus puestos de trabajos, exhiben una falta de interés y compromiso con las distintas tareas y responsabilidades

Evaluación de Riesgos

Toda organización está expuesta a riesgos. Los riesgos son todas aquellas circunstancias que impide lograr los objetivos. Para identificar los riesgos, las organizaciones deben tener claramente definidos sus objetivos, de todo el conjunto y de cada sector o área de la entidad.

La evaluación del riesgo se inicia con la clara y detallada definición de los objetivos. De esta manera, los riesgos asociados a cada objetivo, pueden identificarse y evaluar su potencial impacto. Con la evaluación de los riesgos podemos definir la manera de gestionarlos (Morales Morales, 2017).

La matriz de riesgos es una herramienta muy útil para ponderar y gestionar riesgos. La matriz se compone de dos vectores, uno de impacto y otro de probabilidad, cuya combinación define el riesgo de un factor en particular. Su elaboración requiere amplio conocimiento del negocio, esto posibilitará la definición de factores clave para confeccionar el esquema matricial. La matriz de riesgo es un análisis subjetivo, sin embargo, permite disminuir el nivel de subjetividad siempre que la parametrización y asignación de valores a los indicadores de probabilidad e impacto esté debidamente fundamentada (Albanese, 2012 citando a Ríos, 2004 y a Wolinsky, 2003).

En el ámbito del sector público, la evaluación de riesgos debe ser un proceso permanente para posibilitar la adaptación continua del sistema de control de interno (Ablan Bortone, N. & Méndez Rojas, Z. E. 2010).

Una vez identificados los riesgos a nivel organización, por áreas y por procesos, se debe proceder a su análisis. Lo anterior incluye, una estimación de su importancia, probabilidad de ocurrencia, cuantificación de la pérdida y las medidas adoptadas para mitigarlo (Castello, 2006).

En la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes no existe una clara definición de los objetivos en su conjunto y de las áreas que gestiona.

Actividades de Control

Son todas las acciones y procedimientos que ayudan a asegurar que se cumplan los objetivos. Son establecidas a efectos de garantizar que las metas de la organización se alcancen.

Las actividades de control consideradas en la estructura conceptual integrada COSO son las siguientes (Rivas Márquez, 2011):

Revisiones de alto Nivel. Se refiere a la comparación del desempeño y valores presupuestados.

Procesamiento de Información: Son controles enfocados a verificar la precisión e integridad de los valores ingresados al sistema de gestión.

Actividades Administrativas. Los administradores son los que deben planificar y dirigir las actividades.

Controles físicos. A efectos de cotejar las cantidades y el estado con los registros asentados

Indicadores de desempeño. Se refiere a relacionar conjuntos de datos a efectos de detectar inconsistencias.

Separación de Funciones. Son realizadas a efectos de reducir errores o acciones inapropiadas.

Lamentablemente en la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes se realizan pocas actividades de control. Lo anterior, se relaciona con la falta de un claro detalle de objetivos y de evaluación de los riesgos a los que se está expuesto. Por ejemplo, en el área Compras muchas veces no se controla la mercadería recibida, la misma suele ser recibida en otras áreas, directamente en el área que solicito la mercadería.

Información y Comunicación

La información que genera una organización es un recurso muy valioso. La misma se refiere a todos los aspectos en donde la organización está involucrada, y contempla además todos los factores externos que la influyen.

Según Castello (2006), los sistemas de información generan reportes que contienen datos operativos, financieros y los correspondientes al cumplimiento y que posibilitan la dirección y el control del negocio.

Esta información debe fluir en todos los sentidos dentro de la organización, de manera vertical u horizontal, logrando una consistente comunicación interna. Además, la comunicación externa debe estar satisfactoriamente desarrollada,

esto se refiere a la relación con cliente, proveedores o cualquier organización ajena.

El sistema contable que se utiliza en sistema la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes, genera reportes que muchas veces son difíciles de leer. Por ejemplo, al ingresar facturas al sistema de gestión contable no se detallan observaciones. Por ende, los reportes brindados conllevan una gran dificultad de relacionarlos con otros, transformándose solo en un conjunto de datos.

En cuanto a la comunicación interna podemos afirmar que la misma se desarrolla dentro de estándares normales. Respecto a comunicación externa con clientes y proveedores, al no disponer de teléfono fijo suele complicarse contactarse con la Agencia Córdoba Deportes. Existen teléfono corporativos o casillas de mails que no son revisados con periodicidad por el personal.

Actividades de Supervisión

Este componente implica que el control interno debe evaluarse para determinar si es el adecuado y si funciona correctamente, además si a través del tiempo es necesario realizar ajustes de acuerdo a las evoluciones que se van desarrollando en la organización.

El Sistema de control interno puede supervisarse mediante acciones continuas de los administradores o por evaluaciones separadas (Rivas Márquez, 2011).

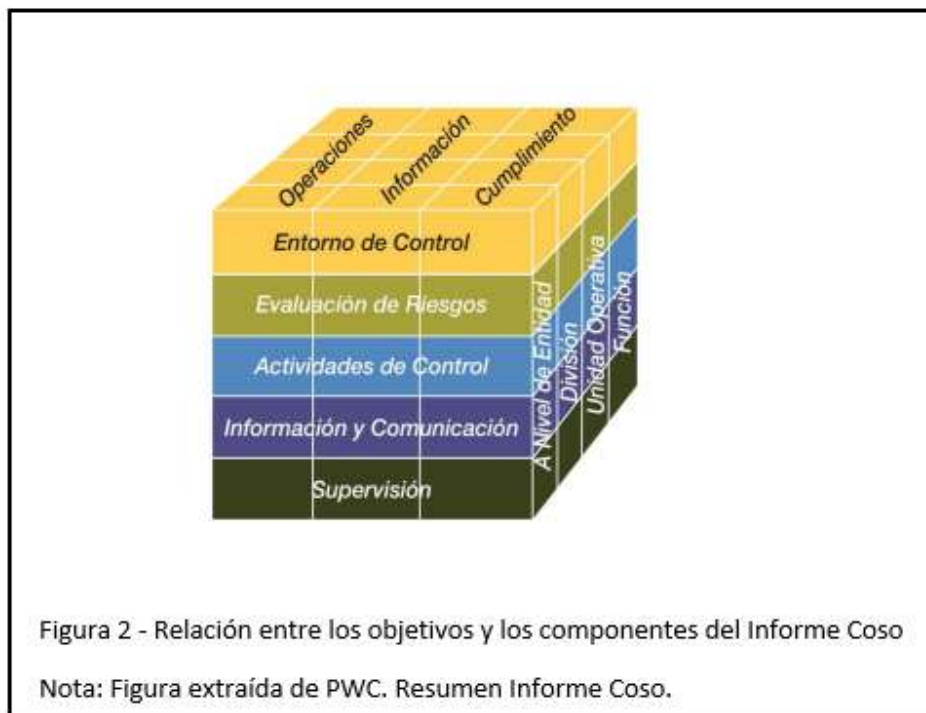
Los resultados de las tareas de supervisión son evaluados por la dirección, y son útiles para la toma de decisiones acerca de la implementación de ajustes en el sistema de control interno.

En la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes, al no tener un fortalecido sistema de control interno desarrollado imposible evaluar el mismo.

Relación entre los Objetivos y los Componentes del Informe Coso

Como vemos en la figura nro. 2 existe una relación directa entre los objetivos de la organización y los componentes del Control interno según el informe Coso. A su vez, los objetivos son planteados a distintos niveles de organización.

Hasta aquí, se analizaron teóricamente los componentes del control interno según el informe Coso en la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes. Como conclusión, podemos afirmar que no existe un desarrollado sistema de control interno. Solamente se constatan controles esporádicos, aislados y que carecen de un análisis profundo de todos los riesgos a los que está expuesta la organización.



Estudio descriptivo sobre el Sistema de Gestión Contable y Control Interno de la Agencia Córdoba Deportes SEM y cumplimiento del Marco teórico

Unidad de Análisis

El análisis se centra en la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes. Esta Dirección es la encargada de administrar dentro de la entidad, los Subsistemas de Administración financiera enunciados en la Ley Nro. 9086 Art. 8. Además, tiene a su cargo todo lo relativo a Compras y Contrataciones.

La Dirección de Administración está compuesta por cuatro áreas diferenciadas, ellas son, Presupuesto, Contabilidad, Tesorería y Compras y Contrataciones. Está integrada por veintidós (22) personas repartidas en las distintas áreas.

Estructura organizativa de la Agencia

La Agencia Córdoba Deportes funcionalmente depende del Ministerio de Desarrollo Social. Tiene a su cargo la función de promover el deporte como instrumento de integración social, fomentar el perfeccionamiento de los deportistas, facilitar el acceso al deporte a personas con discapacidad, contribuir al fortalecimiento de los clubes de Córdoba, entre otras (<https://deportes.cba.gov.ar/>).

La Agencia Córdoba deportes administra el Polo deportivo Kempes. El mismo, está compuesto por el estadio de fútbol Mario Alberto Kempes, cancha profesional de Hockey, cancha de tenis, circuito de ciclismo, cancha de Básquet, pista de atletismo, dos natatorios, uno olímpico de 50 metros y otro cubierto de 25 metros, gimnasio de box y musculación. Además, posee ocho centros deportivos en territorio provincial y un Centro médico de alto rendimiento para el acompañamiento de deportistas. Por último, administra el Parque del Kempes como área de esparcimiento.

Además de la Dirección de Administración, la Agencia Córdoba Deportes cuenta con otras Direcciones como son, Deporte Federado, Deporte Social, Deporte femenino, Proyectos especiales y Asuntos Institucionales.

Recursos Humanos

La Agencia Córdoba Deportes cuenta con trescientos ochenta y nueve empleados (389). Como la Agencia es una persona de derecho público, sus trabajadores se rigen por el Estatuto de los Empleados Públicos Ley Provincial Nro. 7233.

En la Dirección de Administración se constata una muy escasa profesionalización en la rama de Ciencias Económicas. En áreas similares en otros organismos públicos, la proporción aproximadamente equivale a un 65% de profesionales en Ciencias Económicas y un 35% en otras profesiones o sin profesión. En la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes existe un solo Contador Público y un Licenciado en Administración de Empresas.

Sistema de Gestión Contable

El sistema contable utilizado es el Sistema único de administración financiera (Suaf) versión Agencias. Este sistema como ya se ha comentado incorpora la contabilidad privada en el módulo contable, siendo esta la principal diferencia con el sistema Suaf versión administración central.

El sistema posee 6 módulos, Presupuesto, Contable, Tesorería, Compras, Ingresos y Reportes.

Descripción de las tareas realizadas en cada Módulo

Módulo Presupuesto. Todos los fondos que son asignados a un organismo público representan el presupuesto asignado. Dicho presupuesto es asignado para gastos, donde se diferencian dos grandes categorías, Gastos Corrientes

y Gastos de Capital. Dentro de un organismo se definen categorías programáticas, que representan grupos de gastos. A su vez, dentro de esas categorías programáticas los gastos se clasifican por objeto, asignándose códigos denominados *Principal*, *Parcial* y *Sub Parcial* (Clasificación por objeto del gasto).

El Ministerio de Finanzas, en ocasión de preparar el presupuesto anual del Gobierno provincial, envía a cada organismo los *techos presupuestarios* (Límites) para gastos corrientes y para gastos de capital. Este presupuesto es discriminado en todas las categorías programáticas de la Agencia y a su vez en las distintas *partidas* de cada programa. Durante el año, a medida que se ejecuta el presupuesto, se pueden realizar modificaciones presupuestarias, cuando los créditos originalmente asignados a programas y partidas son insuficientes, tomando el remanente o sobrante de otros ítems. A su vez, cuando los créditos originalmente asignados se incrementan, se realizan rectificaciones presupuestarias para reflejar ese mayor crédito presupuestario otorgado.

Existe un reporte denominado *Ejecución Presupuestaria* que nos brinda información acerca de los importes insumidos de crédito presupuestario, en cada etapa presupuestaria del gasto.

Módulo Compras y Contrataciones. Este módulo es el utilizado para ir registrando los avances de las Compras y Contrataciones. Aquí se registra la etapa del Compromiso definitivo, con la emisión de órdenes de Compra y/o de Contratación. Para esto, la Agencia Córdoba Deportes dispone de un régimen de Compras y Contrataciones propio. Está previsto en las resoluciones Nro. 217/2017 y 417/2017 de la Agencia. Sin embargo, además de las resoluciones citadas, se aplican supletoriamente a ellas, la Ley Provincial Nro. 10155/2013 Régimen de Compras y Contrataciones de la Administración Pública Provincial y Ley Provincial Nro. 8614/1997 de Obras Públicas de la Provincia de Córdoba.

Respecto a la etapa del compromiso preventivo, como ya se dijo en este estudio, es anterior al compromiso definitivo y el sistema Suaf no da la posibilidad de registrarlo. Dicha etapa se lleva en un Excel a efectos de generar informes internos.

Módulo Contable. Contempla tanto la contabilidad pública como privada. En materia de contabilidad pública, en este módulo se registra la etapa presupuestaria del gasto más importante, el devengado. Esta etapa se produce cuando el servicio está prestado o los bienes han sido entregados. El documento de respaldo es la factura o certificado de obra. El devengado se genera relacionado a la etapa anterior, es decir al compromiso definitivo surgido de la orden de compra o de contratación. Además, el devengado genera asiento contable en el libro diario. Además, registra la etapa de ordenado a pagar y remite los documentos de respaldo a tesorería.

Por último, desde este módulo tenemos la posibilidad administrar el plan de cuentas y de cargar asientos en el libro diario que no tengan relación con la ejecución presupuestaria de gastos de la Ley Nro. 9086, como por ejemplo el registro de las amortizaciones y depreciaciones.

Módulo Tesorería. En este módulo se registra la etapa del pagado. Una vez que los documentos de respaldo de la etapa devengado y ordenado a pagar son remitidos a tesorería, se procede a efectuar la liquidación. Dicho término, implica deducir aquellos conceptos que correspondan según la naturaleza del pago. Por ejemplo, si es un certificado de obra se puede deducir el porcentaje correspondiente a fondo de reparo establecido en la Ley de obras públicas o el aporte a la caja de arquitectos e ingenieros. También, significa aplicar las retenciones impositivas de los impuestos donde la Agencia Córdoba Deportes está designada como agente de retención. Una vez liquidada la orden de pago, el saldo al proveedor es puesto a disposición del beneficiario a través de transferencia bancaria.

Módulo Ingresos. Este módulo es el utilizado para registrar los ingresos propios de la Agencia, reflejando las etapas enunciadas en la Ley Nro. 9086 para los recursos, Devengado y Recaudación.

Reportes. De aquí podemos extraer los informes necesarios para la toma de decisiones y están agrupados por temáticas. Por ejemplo, para la Contabilidad privada el sistema Suaf nos ofrece Libro Diario, Libro Mayor, Balance de Sumas y Saldos, Estado de Resultados, Libro Iva compras y ventas, etc. En materia de Contabilidad Pública nos brinda, listado de devengados (Etapa devengado), listado de órdenes de compra y contratación (Etapa compromiso definitivo), listado de órdenes de pago (Etapa ordenado a pagar), listado de comprobantes pagados (Etapa pagado). El libro de ejecución contiene todas las categorías programáticas con el detalle de sus partidas presupuestarias y los créditos afectados en cada etapa del gasto.

Sistema de Control Interno

A continuación se describe el sistema de control interno relevado en cada área de la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes. Se aclara que los controles descriptos y el análisis de su aplicación surgen de entrevistas y observaciones realizadas.

Área Compras y Contrataciones

Esta área está conformada por seis integrantes. Una particularidad observada inmediatamente es que no existe un jefe directo. Todo el personal responde a las directivas emanadas de un jefe de otra área que asume intermitentemente el rol. Entre los integrantes del área no existe una clara definición de las funciones de cada uno, sin embargo, hay una asignación pactada entre ellos de las tareas más habituales. También se evidencia una gran dependencia de directivas básicas para el desarrollo de las actividades diarias, incluso en cuestiones donde ya tienen incorporado los conocimientos. Ello, se debe al

temor de cuestionamientos en el desempeño de su labor. Cada integrante esta focalizado en su grupo de tareas, resultando inflexible ante la posibilidad de que un trabajador pueda reemplazar a otro. Por ejemplo, uno de los integrantes es el encargado de impulsar las contrataciones de obras o de servicios de prestaciones continuas. El mismo, es personal de riesgo ante covid-19 y posee dispensa de concurrir al trabajo. Las tareas asignadas a esta persona no pudieron ser cubiertas por otra, manifestándose un gran rechazo a asumir las funciones vacantes.

Entre las principales funciones del área podemos mencionar la gestión de todo el proceso de compras y contrataciones, inventario los bienes adquiridos con el control los existentes y registro de los potenciales proveedores.

Controles manuales observados.

- Revisión de los precios obtenidos en los presupuestos proporcionados por los potenciales proveedores. En este caso, muchos presupuestos son obtenidos por el área solicitante del bien o servicio. Allí, es cuando más riguroso se torna este control. Mayormente se cumple.
- Recuento de la mercadería entregada. Muchas veces la mercadería es entregada en las áreas solicitantes de las mismas. Por ello, este control se encuentra limitado.
- Constatación del servicio obtenido. En relación de servicios, algunas veces, son prestados en lugares distantes o de difícil acceso para el personal de compras y contrataciones. Ello, dificulta la posibilidad de corroborarlo. El control muchas veces es limitado.
- Revisión de la relación entre las actividades económicas declaradas en organismos fiscales por los proveedores y los bienes y servicios presupuestados. Este control se cumple con los proveedores nuevos. No presenta dificultad para realizarlo. Se cumple mayormente.

- Constatación de inexistencia de incompatibilidades de Proveedores para contratar con la Agencia. Este control no se está realizando en el proceso de compras y contrataciones.
- Revisión de las condiciones de compras o contrataciones manifestadas en los pliegos de contratación. En muchas oportunidades, no existe una adecuada planificación en la compras y contrataciones que requieren el desarrollo de pliegos de contratación. Ello, hace que se utilicen pliegos modelos sin una correcta adecuación a la compra o contratación para la deben servir. Parcialmente se cumple.
- Inventario de los bienes recibidos. Actualmente no se está cumpliendo. Los bienes no están inventariados.

Controles de Sistema

- Constatación de la actualización de los datos impositivos en el registro de proveedores. Este control no se realiza en la instancia de compras y contrataciones. Mas bien, es un control de sistema que se realiza automáticamente al momento de disponer el pago al proveedor.
- Verificación de inexistencia de proveedores que a su vez sean empleados de la Provincia de Córdoba. Este control de sistema se cumple siempre. Se verifica al momento de generar el documento orden de compra u orden de contratación.

Área Presupuesto

Esta área es la encargada de supervisar la marcha en la ejecución de los gastos autorizados en la Ley de Presupuesto. Además, monitorea la recaudación de los ingresos proyectados. Está conformada por dos integrantes, siendo uno de ellos el jefe de área. Las principales funciones están orientadas hacia la elaboración de informes para la toma de decisiones internas y de reportes mensuales al órgano rector en materia de presupuesto en el Ministerio de Finanzas. No se detecta en esta área grandes

inconvenientes en cuanto a su funcionamiento. Sin embargo, podría afirmarse que existe cierto desinterés del personal en cumplir sus funciones y responsabilidades en termino e indicios de desobediencia a las instrucciones impartidas por el Director de Administración.

Controles Manuales observados.

- Monitoreo de los importes afectados en cada programa presupuestario y partidas. Este control se cumple. El monitoreo consiste en detectar desvíos importantes en los importes afectados en las partidas. Los errores más frecuentes detectados son, por ejemplo, detectar afectaciones de gastos de capital en partidas de gastos corrientes y viceversa.

Controles de Sistema.

- Limitación de los importes afectados en partidas presupuestarias. Este control debería funcionar perfectamente, ya que al ser de sistema y de fácil aplicación, no existen inconvenientes para su correcta aplicación. Sin embargo, no es así, el sistema permite en ocasiones la afectación de gastos más allá del crédito asignado a las partidas. Es subsanado con controles manuales.

Área Contable

Está conformada por ocho integrantes. También se constata la ausencia de un jefe directo, ello conlleva a las mismas dificultades que en el área compras y contrataciones. Las dificultades que podemos enunciar es la falta de detalle de las funciones, falta descripción de puestos de trabajo y falta de proactividad de los integrantes, salvo excepciones.

Entre los principales procesos podemos enunciar, registrar la etapa devengado de los comprobantes recibidos con motivo de las compras y

contrataciones, emitir órdenes de pago, registrar contablemente los fondos percibidos, monitorear y componer cuentas contables, realizar conciliaciones bancarias, entre otras.

Controles manuales observados.

- Correspondencia entre las actividades económicas de los proveedores y lo facturado. Este control no se está aplicando. Se presupone que este control se efectúa en el área Compras y Contrataciones.
- Control de la afectación presupuestaria otorgada a los comprobantes. Este control ante la ausencia de un jefe directo se cumple escasamente.
- Control de la cuenta contable asignadas a los comprobantes. Para este control ocurre lo mismo que en el punto anterior.
- Conciliaciones bancarias. Son llevadas con gran retraso temporal y las diferencias no son investigadas y subsanadas en el momento de detectarse. En su mayoría son resueltas a fin de año, dejando pasar tiempo valioso para lograr una corrección exitosa.

Controles Mixtos

- Validez de comprobantes en Afip. Lamentablemente este control no se realiza. Con la masificación de los comprobantes electrónicos, se presupone que todos son válidos. Tampoco se consulta la base de datos de comprobantes apócrifos de Afip.
- Revisión situación fiscal regularizada en DGR Córdoba. Esta consulta se realiza siempre. Es obligatoria según Resolución Nro. 126/2016 del Ministerio de Finanzas para comprobantes superiores a \$60.000 (3 veces el Índice uno de la Ley de Presupuesto año 2021), salvo excepciones. El Tribunal de Cuentas de la Provincia verifica siempre este requisito.

Controles de Sistema.

- No duplicidad de comprobantes devengados. Lamentablemente este control básico no está configurado en el Sistema Suaf Agencias. Se ha verificado en reiteradas oportunidades el pago duplicado de comprobantes. Al controlar la carga en el sistema, se constata que están cargados exactamente con los mismos datos y el sistema lo permite.
- Constatación de la actualización de los datos impositivos de los Proveedores. Este control podríamos decir que se cumple parcialmente. Existe un registro de proveedores donde la carga de los mismos se mantiene activa durante 180 días. Luego de ese plazo, la situación del proveedor cambia a pendiente, y obliga a ratificar todos los datos cargados para el mismo. Suele ocurrir durante ese plazo, que el proveedor cambia de condición impositiva, por ejemplo, del régimen simplificado para pequeños contribuyentes pasa al régimen general. En este último caso, puede ocurrir que el sistema permita cargar un comprobante tipo "A" a un contribuyente que en el registro de beneficiarios de pago está cargado como perteneciente al régimen simplificado (Monotributo).

Tesorería

Está conformada por cinco personas. Del mismo que ocurre en el Área Compras y contrataciones y en Contable, la ausencia de un jefe directo desestabiliza el funcionamiento interno. Entre las principales competencias del área podemos enunciar, efectuar la liquidación de órdenes de pago a los proveedores, actuar como agente de retención en los impuestos designados por organismos fiscales, recibir valores por los servicios prestados por la Agencia, gestionar la recaudación de ingresos por contratos de concesión,

publicidad, alquiler de espacio aéreo, u otros, y archivo de los antecedentes que respaldan los pagos realizados.

Controles Manuales observados.

- Revisar antes de librar los fondos a los proveedores que estos no hayan cedido las acreencias. Este control no se realiza.
- Al momento de cancelar certificados de obra, revisar antes de librar los fondos a los proveedores que no existan deducciones a efectuar en virtud de la Ley de Obras Públicas Nro. 8614/1997 (Fondo de reparo, Fondo de Inspección, Aportes Caja de Profesionales). Este control no se realiza.
- Revisar antes de librar los fondos a los proveedores que no existan embargos por orden judicial a realizar. Este control no se realiza.
- Revisar la pertinencia y los importes retenidos de impuesto a los sellos (cálculo manual). Existe poca actualización acerca de las novedades impositivas en relación a este impuesto.
- Revisar las acreencias y la recaudación de las mismas en virtud de contratos de concesión, publicidad, alquiler de espacio aéreo, etc. No se lleva un registro o control de los conceptos a facturar. En varias ocasiones, es la contraparte quien solicita que se emita la factura correspondiente.
- Revisar que los fondos transferidos sean finalmente acreditados a los beneficiarios y no sean rechazados y devueltos en la cuenta bancaria de la Agencia. Es un control básico que se cumple parcialmente. Simplemente se descarga un comprobante diario que emite el Banco de Córdoba acerca de las transferencias del día anterior. Sin embargo, no se controla que todas hayan impactado correctamente.
- Consultar diariamente los movimientos en las cuentas bancarias. No se realiza. Muchas veces se acreditan fondos que son detectados varios meses posteriores.

Controles Mixtos

- Revisar los importes automáticamente retenidos en concepto de impuestos al actuar como agente de retención (Iva, Ganancias, Ingresos Brutos y Seguridad Social). Este cálculo lo realiza el sistema. Sin embargo, en ocasiones, el sistema realiza cálculos que no guardan proporción con los comprobantes a abonar. Además, se debe deducir el IVA al momento de practicar la retención en la base imponible. En términos generales, siempre se deduce el 21%, sin importar el concepto facturado. Este control no se cumple.

Controles de Sistema.

- Constatación de la actualización de los datos impositivos de los Proveedores. Al efectuar la liquidación al proveedor, muchas veces nos encontramos que ante una factura "C" el sistema nos induce a realizar retenciones como si fuera un proveedor inscripto en el régimen general. Este control no está funcionando.

Podemos expresar que, si bien hemos detallado varios controles en la Dirección de Administración, muchos directamente no funcionan o tienen aplicaciones parciales, o desarrollados con intermitencia. Los controles enunciados, si bien están en el conocimiento del equipo de trabajo, su responsabilidad no está asignada a personas o grupos de ellas, lo que entorpece y dificulta su realización. Finalmente, como conclusión, podemos afirmar que el control interno es débil y se necesitan intervenciones para lograr mejoras y aumentar su efectividad.

Lineamientos para el diseño de un Sistema de Control Interno para la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes Sociedad de Economía Mixta

Matriz de riesgos. En la tabla nro. 3, se presenta un cuadro de doble entrada que servirá para graduar en una escala entre 1 a 5 la probabilidad de ocurrencia y el impacto o consecuencia de distintos hechos que generan riesgos a los que está expuesta la organización. En conjunto, entre probabilidad y consecuencia, cada riesgo puede ponderarse en una escala entre el valor 1 a 25.

Tabla Nro. 3 - Ponderación de riesgos

Ponderación del Riesgo		Consecuencias				
		Mínimas (1)	Menores (2)	Moderadas (3)	Mayores (4)	Muy mayores (5)
Probabilidad	Casi improbable (1)	1	2	3	4	5
	Poco probable (2)	2	4	6	8	10
	Probable (3)	3	6	9	12	15
	Muy probable (4)	4	8	12	16	20
	Casi seguro (5)	5	10	15	20	25

Nivel de Riesgo	Bajo	Medio	Alto	Muy alto
	1 a 4	5 a 9	10 a 14	15 a 25

Nivel mínimo de riesgo por ítem	1
Nivel máximo de riesgo por ítem	25

Tabla Nro. 4 – Matriz de riesgos área Compras y Contrataciones.

Área Compras y Contrataciones					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que los bienes no sean entregados	Existe una limitación para ejercer el control ya que muchas veces los bienes son entregados en las dependencias de las áreas solicitantes. Riesgo de fraude.	3	4	12	Establecer un punto de control en la entrega de mercadería. Exigir remito. Acompañar con nota de responsabilidad del funcionario que recibió los bienes.
Que los servicios contratados no sean realizados	Existe una limitación para ejercer el control ya que muchas veces los servicios son realizados en lugares distantes, de difícil comprobación. Riesgo de fraude.	3	4	12	Establecer un punto de control . Exigir orden de trabajo o de servicio. Acompañar con nota de responsabilidad del funcionario que recibió la prestación de servicio.
Que se soliciten más productos de los que hacen falta	Puede ocurrir que el área solicitante requiera más productos que lo necesario. Riesgo de fraude.	3	4	12	Administrar los bienes requeridos para determinado fin. Entregar gradualmente la mercadería.
Que la orden de compra se realice por conceptos y/o montos erróneos	Se ha observado que se realizan órdenes de compra por conceptos distintos a los realmente adquiridos o contratados, y/o diferencias en los precios.	3	2	6	Capacitación al personal. Establecer un punto del control .

Tabla Nro. 4 – Matriz de riesgos área Compras y Contrataciones (Continuación).

Continuación área Compras y Contrataciones					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que la afectación preventiva se realice por conceptos y montos erróneos (Etapa del gasto compromiso preventivo registrada en Excel).	No existe un punto de control preestablecido. El control que se realiza es intermitente.	4	2	8	Capacitación al personal. Establecer un punto del control .
Que los pliegos de contratación no se adapte a la obra o servicios a contratar	Se utilizan pliegos modelos y no siempre son adaptados al objeto de la contratación.	4	4	16	Establecer un punto del control .
que los productos sean defectuosos	Al estar el control de recepción de mercadería limitado puede ocurrir recibir mercadería defectuosa	2	4	8	En el área compras y contrataciones verificar la mercadería en el mismo momento de la entrega. Establecer un punto del control .
que no se cumpla el proceso de compras y contrataciones	Muchas veces el área solicitante directamente gestiona la compra de bienes o servicios sin dar intervención a Compras y Contrataciones. Riesgo de Fraude.	4	3	12	Devolver las actuaciones.

Tabla Nro. 4 – Matriz de riesgos área Compras y Contrataciones (Continuación).

Continuación área Compras y Contrataciones					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que se abone más de lo que indica la contratación	Es usual no llevar un control estricto de lo abonado en los contratos de prestación continua.	2	5	10	Establecer un punto del control .
No promover la competencia de precios de los proveedores habituales	Existe un listado de proveedor habituales. Se contrata siempre con los mismos. No se estimula la competencia de precios.	4	3	12	Acción de mejora. Solicitar cotizaciones de precios a los proveedores juntamente con proveedores nuevo para fomentar la competencia de precios.
Que el presupuesto de contrataciones no sea representativo	Muchas veces no existe un análisis adecuado del presupuesto oficial. Requiere especial atención las contrataciones de obras y de prestación de servicios continuos.	3	5	15	En contrataciones de obras dar intervención al Ministerio de Obras Públicas y en servicios de prestación continuas buscar especialistas idóneos para el análisis del presupuesto. Establecer un punto del control .
Que los pliegos no contemplen clausulas necesarias ejemplo póliza de anticipo financiero	Se ha detectado muchas contrataciones que prevén el pago de anticipos financieros y en sus pliegos no se exige una garantía de anticipo financiero. Cabe aclarar que la Ley de Administración Financiera Nro. 9086, exige tener constituida garantía previo al otorgamiento de anticipos.	4	5	20	Solicitar igualmente el anticipo financiero ya que esta establecido en la Ley de Administración Financiera Nro. 9086. Establecer un punto del control en Tesorería .

Tabla Nro. 4 – Matriz de riesgos área Compras y Contrataciones (Continuación).

Continuación área Compras y Contrataciones					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que no se soliciten muestras	Existen ocasiones en que los productos están sujetos a grandes variaciones de calidad y por ende, de precio. Por ello, se sugiere requerir muestras para evitar que el precio sea el único determinante de selección de ofertas.	3	4	12	Establecer un responsable de revisión de los pliegos de contratación.
que los potenciales adjudicatarios no hayan presentado todo lo solicitado en los pliegos.	Los pliegos de contratación exigen presentar documentación legal de la empresa, garantías, declaraciones juradas, entre otros, que deben ser cumplidos para ser admitidos al proceso de contratación y para ser adjudicatarios.	4	4	16	Establecer un punto del control .

Riesgo total del área	171
Riesgo mínimo del área	14
Riesgo máximo del área	350
Nivel aceptable del área en conjunto	140

El nivel de riesgo del área es **alto**, ya que supera el umbral determinado como aceptable. Se debe prestar especial atención allí, debido a que, en dicha área se inician las actuaciones administrativas de los procedimientos de compras y contrataciones. Luego, como se verá más adelante en el área Contable y Tesorería, el procedimiento administrativo parece encauzarse en diversos controles presentando un riesgo menor.

Tabla Nro. 5 – Matriz de riesgos área Presupuesto.

Área Presupuesto					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que no se adviertan los límites al presupuesto	Como ya se dijo en este estudio, existe un presupuesto para gastos corrientes y para gastos de capital. En ocasiones los funcionarios desconocen la dimensión del presupuesto. Se comprometen más allá de los límites, también en proyectos distintos de los fines para los cuales fueron otorgados los créditos.	3	4	12	Acción de mejora. Mantener permanentemente informado a los funcionarios de alto nivel.
Que no se realicen los trámites necesarios para recibir prioridades financieras	El presupuesto, tanto de gastos corrientes como de capital, se materializa financieramente mes a mes y en cupos trimestrales. La Dirección de Presupuesto del Ministerio de Finanzas habilita el cupo presupuestario trimestral. Con ello, mes a mes se solicita a Tesorería General el envío de fondos. Todo este circuito requiere instancias administrativas que de no cumplirse impide la llegada de fondos a la Agencia Córdoba Deportes.	2	5	10	Establecer un responsable del circuito.
Que no se informen las prioridades financieras	Se relaciona al punto anterior. Uno de los requisitos para la llegada de fondos a la Agencia, es el envío a Tesorería General de un informe con todas las acreencias a cancelar en el mes. Tesorería General evalúa el informe y aprueba total o parcialmente los fondos solicitados de acuerdo a la evolución de la recaudación de la Provincia.	2	5	10	Establecer un responsable del informe.

Tabla Nro. 5 – Matriz de riesgos área Presupuesto (Continuación).

Continuación Área Presupuesto					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que no se soliciten los fondos	Como último paso del circuito para la llegada de fondos. Una vez aprobadas las prioridades financieras por Tesorería General, se debe solicitar en Suaf que los mismos sean enviados.	2	5	10	Establecer un responsable.
Que no se realice el informe mensual a la Contaduría general de la Provincia	Este informe se refiere a remitir el informe generado en Suaf "Ejecución presupuestaria" y "Balance de sumas y saldos".	2	3	6	Asignar responsabilidad al Jefe de Área Presupuesto.

Riesgo total del área	48
Riesgo mínimo del área	5
Riesgo máximo del área	125
Nivel aceptable del área en conjunto	50

El nivel de riesgo del área Presupuesto es menor al umbral determinado. Sin embargo, se considera que el riesgo es **medio**, ya que no es lo suficientemente inferior para considerarlo bajo. Un aspecto a tener en cuenta, es que los riesgos enunciados, no presentan una alta probabilidad de ocurrencia, pero si un gran impacto en caso de ocurrir.

Tabla Nro. 6 – Matriz de riesgos área Contable.

Área Contable					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que no se asigne la partida presupuestaria correcta.	No siempre son controladas las partidas asignadas en las Ordenes de pago.	4	1	4	Acción de mejora. Capacitar al personal.
Que no se asigne la cuenta contable correcta.	No siempre son controladas las cuentas contables asignadas en las Ordenes de pago.	4	2	8	Capacitar al personal. Establecer punto de control para la revisión de partida presupuestaria, cuenta contable y monto de las ordenes de pago.
No detectar los ingresos en las cuentas bancarias.	Las cuentas bancarias no son consultadas diariamente ni semanalmente.	4	2	8	Establecer un punto de control .
No registrar los ingresos en sistema Suaf ni emitir la facturación correspondiente.	Existen ingresos varios de Escuelas deportivas que no son correctamente contabilizados ni facturados. Ello, se origina en que las cuotas de dichas escuelas se cobran con transferencia bancaria. Al ser gran cantidad de transferencias recibidas a diario y mensualmente, se pierde el control.	4	2	8	Acción de mejora. Cobrar las cuotas de las Escuelas deportivas con tarjeta de debito y crédito.
Que no se realicen las Ordenes de pago en el plazo previsto en la Ley 9086	Según la Ley de Administración Financiera Nro. 9086, cuando se registra la etapa presupuestaria devengado, dentro del plazo de siete días se debe registrar la etapa de ordenado a pagar. Sin embargo, se observa que esto no se cumple.	5	2	10	Ordenar cumplir con el plazo establecido por la Ley de Administración Financiera Nro. 9086.

Tabla Nro. 6 – Matriz de riesgos área Contable (Continuación).

Continuación Área Contable					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que las ordenes de pago se realicen en ejercicios de años cerrados.	No solamente se advierte que no se cumple el plazo de los siete días enunciados en el punto anterior. Además, se observa que se generan ordenes de pago de ejercicios presupuestariamente cerrados. Por ejemplo, de ejercicio 2020 e incluso 2019.	5	2	10	Acción de mejora. Ordenar cumplir con el plazo establecido por la Ley de Administración Financiera Nro. 9086.
Que no se realicen las conciliaciones bancarias en un plazo de tiempo acorde.	Las conciliaciones bancarias no se realizan todos los meses, existe un desfase que incluso llega a los 6 meses.	4	3	12	Ordenar realizar las conciliaciones bancarias mensualmente. Establecer un punto de control.

Riesgo total del área	60
Riesgo mínimo del área	7
Riesgo máximo del área	175
Nivel aceptable del área en conjunto	70

El área Contable presenta un nivel de riesgo **medio**. El nivel es menor al umbral determinado, pero no lo suficientemente inferior. Se destaca, que a contrario de lo que sucede en el área Presupuesto, hay una mayor probabilidad de ocurrencia de los riesgos expuestos, aunque las consecuencias son menores.

Tabla Nro. 7 – Matriz de riesgos área Tesorería.

Área Tesorería						
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar	
Determinación incorrecta de la retención de Impuesto a los sellos.	La retención del impuesto a los sellos, se calcula manualmente. Sin embargo, se detecta una desactualización en las últimas novedades impositivas. Por ejemplo, se retiene el impuesto en contratos de obras públicas, los cuales están exentos de acuerdo al Código Tributario Provincial.	4	3	12	Acción de mejora. Capacitación permanente del personal en la novedades impositivas.	
Depositar en una cuenta incorrecta.	Los cbu de los proveedores para efectuar las transferencias, son cargados manualmente en el software proporcionado por el Banco de Córdoba. Sin embargo, el sistema Suaf brinda la posibilidad de exportar grupos de transferencias con los datos de cbu directamente exportados del sistema, lo que reduce considerablemente el margen de error.	2	5	10	Acción de mejora. Ordenar utilizar las funcionalidad del sistema Suaf.	
No descargar el comprobante de las transferencias realizadas.	No se realiza de manera consistente y los aplicativos del Banco de Córdoba ofrecen las constancias de transferencia por el termino de siete días, luego la información se pierde.	3	3	9	Punto de Control. Establecer un responsable de la descarga.	
Determinación incorrecta de la retención de los Impuestos donde la Agencia actúa como agente de retención.	El sistema presenta errores para el cálculo automático. El operador debe seleccionar una serie de opciones para que se realice el calculo y se carece de una adecuada capacitación.	2	3	6	Establecer un punto de control.	
Que se realice un pago a un proveedor que haya cedido su acreencia.	No se realizan controles.	2	4	8	Establecer un punto de control.	

Tabla Nro. 7 – Matriz de riesgos área Tesorería (Continuación).

Continuación Área Tesorería					
Riesgo	Observaciones	Probabilidad	Consecuencia	Impacto	Acciones a realizar
Que se realice un pago a un proveedor cuya acreencia este sujeta a embargo.	No se realiza controles.	2	4	8	Establecer un punto de control .
Hurto o extravío de documentación respaldatoria de gastos.	La Tesorería, al ser generalmente la ultima área interviniente del circuito de pagos, es la encargada del archivo de las comprobantes respaldatorios de gastos. Sin embargo, se realiza de manera desordenada y sin requisitos para su procedencia.	2	4	8	Establecer un punto de control sobre las actuaciones con requisitos mínimos para su archivo. Como acción de mejora , proceder al escaneo de los antecedentes, a fin de lograr disponibilidad de los antecedentes a todos los requirentes y mitigar el extravío de los mismos. Existe riesgo de fraude , por el hurto de documentación sensible.

Riesgo total del área	61
Riesgo mínimo del área	7
Riesgo máximo del área	175
Nivel aceptable del área en conjunto	70

Por último, el área Tesorería también presenta un riesgo **medio**. Los riesgos no son los suficientemente bajos. Existe posibilidad de fraude en el área, aunque resulta difícil no dejar rastros. Ello, disminuye la ponderación de los riesgos a nivel aceptables.

Principios fundamentales del informe COSO para implementar un efectivo control interno.

El informe COSO enuncia diecisiete principios fundamentales asociados a cada componente del sistema de control interno. A efectos de alcanzar un efectivo control interno, la organización debe procurar aplicar todos ellos. A continuación, se analiza la aplicación de dichos principios para la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes SEM.

Entorno de Control

1. La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos.

En la Dirección de Administración se debe procurar siempre hacer lo correcto desde el punto de vista administrativo. Ello, debe tener su génesis en el Director y posibles mandos medios a definirse, para que desde allí, fluya al personal integrante de todas las áreas. Por ejemplo, el procedimiento de compras y contrataciones y los controles implementados deben cumplirse siempre, sin excepciones. La inobservancia frecuente genera en el resto del personal, un relajamiento hacia los procedimientos y controles.

Propuesta. Actuar con integridad y compromiso a los valores éticos por parte del Director y mandos medios a definirse.

2. El consejo de administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno.

Propuesta. El Director de administración y los mandos medios a definirse, deben ejercer la supervisión del funcionamiento del sistema de control interno. A su vez, el resto del personal debe percatarse de esta acción de supervisión a efectos de propender a la efectiva aplicación de los controles.

3. La dirección establece, con la supervisión del consejo, las estructuras, las líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos.

Como ya se enuncio en este estudio, la estructura organizativa de la Dirección de Administración adolece de mandos medios. Resulta imprescindible contar con una estructura de mandos medios a fin de mejorar el control interno y funcionamiento de las áreas.

Propuesta. Establecer una estructura de mandos medios.

4. La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en alineación con los objetivos de la organización.

En la Dirección de Administración, los profesionales mejor capacitados son los orientados en la rama de Ciencias Económicas. Los niveles de profesionalización en todas las áreas son demasiados bajos, y existen antecedentes del desprendimiento de recursos humanos valiosos. Debe generarse un giro en la estrategia que permita atraer este tipo de profesionales y retenerlos.

Propuesta. Orientar la captación de personal hacia profesionales en Ciencias Económicas y generar instrumentos de motivación para retenerlos.

5. La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.

De la evaluación del Sistema de Control Interno existente, surgen controles que si bien están definidos no hay un responsable de ejecutarlos. Además, con los resultados de la elaboración de la Matriz de Riesgos, surgen nuevos controles a implantar, donde también debe asignarse responsables de su ejecución.

Propuesta. Asignar a los mandos medios a definirse, la responsabilidad de ejecución de los siguientes puntos de control enunciados en el punto 10. Los mandos medios, a su vez delegan la aplicación al resto del personal.

Evaluación de Riesgos

6. La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.

Según el informe COSO, podemos diferenciar tres tipos de controles. Los objetivos operativos son los que se refieren a la eficacia y eficiencia de las operaciones. Los objetivos de información se refieren a la información financiera y no financiera interna y externa de la organización. Por último, los objetivos de cumplimiento de están orientados a satisfacer las previsiones de Leyes y Normativas a la que está sujeta la organización.

Propuesta. Objetivos de la Dirección de Administración de la Agencia Córdoba Deportes SEM.

Objetivos Área Compras y Contrataciones

- Registrar correctamente las etapas presupuestarias de gastos de Compromiso preventivo y definitivo - Ley Provincial Nro. 9086.
- Cumplimentar con el régimen de compras y contrataciones de la Agencia.

Objetivos Área Presupuesto

- Disponer de recursos presupuestarios y financieros para afrontar los compromisos de la Agencia.

Objetivos Área Contable

- Registrar correctamente las etapas presupuestarias de gastos de Devengado y Ordenado a Pagar - Ley Provincial Nro. 9086.

- Registrar correctamente las etapas presupuestarias de ingresos de Devengado y Recaudación - Ley Provincial Nro. 9086.
- Llevar registro de un Sistema de contabilidad privada.

Objetivos Área Tesorería

- Registrar correctamente la etapa presupuestaria de gastos de Pagado - Ley Provincial Nro. 9086.
- Gestionar la recaudación de las acreencias de la Agencia.
- Determinar la integridad de los comprobantes y documentación que respaldan gastos

7. La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza como base sobre la cual determinar cómo se deben gestionar.

Propuesta. Ver matriz de Riesgos por Área que contiene acciones de mejora y establecimientos de puntos de control.

8. La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos.

Propuesta. Ver matriz de riesgos por Área. En ella, se identifican posibles fraudes en solicitudes de compra de bienes que finalmente no sean entregados, pero si abonados al Proveedor. De igual modo, puede ocurrir con la contratación de servicios de prestación única, es decir, que dichos servicios no sean prestados y si abonados. También existe riesgo de fraude, cuando se soliciten compra de bienes para la realización de trabajos internos y dicha solicitud, contenga cantidades en exceso que puedan ser apropiados por empleados u otras personas. Por último, existe riesgo de fraude en el Área de Tesorería, aunque se considera que difícilmente puedan eliminarse las pistas del accionar lo que reduce su probabilidad de ocurrencia a niveles aceptables.

9. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.

Uno de los cambios que se visualizan próximos a concretarse, es la modificación de la legislación aplicable para compras y contrataciones en la Agencia Córdoba Deportes Sem. Como ya se ha enunciado, la Agencia tiene un régimen propio de compras y contrataciones, el previsto en la Resoluciones internas nro. 217/2017 y 417/2017.

En los próximos meses, está previsto la derogación de dichas resoluciones. Se aplicará como norma principal la Ley de Compras y Contrataciones de la Provincia Nro. 10155/2013 (Aplicable para Compra de Bienes y Locación de Servicios) y la Ley de Obras Públicas Nro. 8614/1997. Ambas leyes, en la actualidad se aplican de manera supletoria para todo aquello no previsto en las Resoluciones internas de la Agencia. Cabe destacar, que los procedimientos de contratación de la Ley Nro. 10155/2013 y 8614/1997 son sustancialmente distintos. Incluso, prescriben procedimientos electrónicos de selección de proveedores, mecanismos ausentes en los procedimientos de la Agencia.

Todo ello, forzará a la implementación de bastantes acciones de capacitación en el personal, como así también, a replantear todo el sistema de control interno en el Área Compras y Contrataciones.

Actividades de Control

10. La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos.

Propuesta. A continuación, se detallan los puntos de control a implementarse en cada área de la Dirección de Administración. Los mismos, surgen del

sistema de control interno existente y de la evaluación de riesgos a través de la matriz proporcionada.

Área Compras y Contrataciones

Circuito de compras directas de bienes y/o servicios de prestación única.

- Revisión de la correspondencia de los datos impositivos con el objeto de las propuestas de potenciales proveedores.
- Análisis de los precios presupuestados.
- Revisión de los datos consignados en la afectación presupuestaria y orden de compra.
- Constatación de la recepción de los bienes adquiridos o la prestación efectiva de los servicios. Incluye control de productos defectuosos.

Locaciones de obra o de Servicios de prestación continua

- Validar el presupuesto oficial por especialista en el objeto de contratación.
- Adecuación de las condiciones establecidas en pliegos al objeto de la contratación. Conceptos a tener en cuenta: garantía de contrato, otorgamiento de anticipo financiero y su garantía, solicitud de muestras y criterios de selección.
- Revisión del cumplimiento de los requisitos establecidos en pliegos del potencial adjudicatario.
- Registro de los importes abonados parcialmente hasta completar el total de la contratación.

Área Presupuesto

- Monitoreo de los importes afectados a cada Programa. Emitir alertas por desvíos importantes y por insumos cercanos al límite de crédito.

Área Contable

- Validez de comprobantes en Afip.
- Verificar situación fiscal en DGR Córdoba.
- Revisión del documento Orden de Pago (Etapa presupuestaria del gasto, ordenado a pagar). Debe incluir revisión de afectación presupuestaria, cuenta contable e importes.
- Monitorear el ingreso de fondos en las cuentas bancarias a efectos de proceder a su contabilización.
- Conciliaciones bancarias (en tiempo)

Área Tesorería

- Revisión de retenciones impositivas.
- Revisión de cesiones de crédito y embargos.
- Revisión de deducciones aplicables de la ley de obras públicas, entiéndase, Anticipo financiero, fondo de reparo, Fondo de inspección y Aporte caja de profesionales.
- Control de importes transferidos y descarga de comprobantes.
- Revisión de acreencias surgidas de contrataciones donde la Agencia sea beneficiaria y estimular su recaudación.
- Requisitos mínimos para proceder al archivo de documentación respaldatoria de gastos.
- Monitorear regularmente el ingreso de fondos en las cuentas bancarias de la Agencia.
- Exigir siempre garantía de anticipo financiero.

11. La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de entidad sobre la tecnología para apoyar la consecución de los objetivos.

Propuesta. Con la aplicación de la Ley 10155/2013 y 8614/1997 se aplicarán procedimientos electrónicos de selección de proveedores. Ello, además de brindar mayor transparencia a los procedimientos de selección, promete mayor competencia de precios. En dichos procedimientos electrónicos, las invitaciones a los procesos se cursan a todas las empresas registradas en la página web creada al efecto. Esto último, está en contratase con una muy limitada cantidad de empresas a las que se cursan invitaciones en la actualidad.

12. La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y procedimientos que llevan dichas políticas a la práctica.

Propuesta. Fomentar el desarrollo de un conjunto de actividades de control que no incluyan las actividades permanentes desarrolladas en el Sistema de Control Interno a implementar.

Información y Comunicación

13. La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.

Propuesta. Propender a generar información relevante para el funcionamiento de todas las áreas. Como, por ejemplo, los siguientes informes:

- Informe sobre las contrataciones de obra y de prestación de servicios continuos con el porcentaje de avance, plazo de obra, pagos parciales realizados, etc.

- Informe sobre los contratos de Concesión otorgados por la Agencia, de Publicidad, de Alquiler de espacio aéreo con detalle sobre plazo de contrato, pagos recaudados, etc.

14. La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.

Propuesta. Comunicar los objetivos y la responsabilidad de los puntos de control definidos.

15. La organización se comunica con los grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno.

Considerando que los lineamientos para implementar un sistema de control interno están planteados para la Dirección de Administración, podemos considerar como grupo de interés externo, exclusivamente para este punto, al resto de las áreas que conforman la Agencia. Estas áreas, definidas como grupos de interés externo, muchas veces por cuestiones de falta de previsión presionan a la Dirección de Administración en los plazos para concretar contrataciones y comienzan disputas por responsabilidades. Es decir, por falta de previsión se pierde tiempo valioso en el origen de las contrataciones, que posteriormente se pretende acortar en la Dirección de Administración, eludiendo pasos administrativos y puntos de control definidos internamente.

Propuesta. Comunicar al resto de la organización los circuitos administrativos y los puntos de control definidos, con estimación del tiempo necesario para llevarlos a cabo.

Actividades de Supervisión

16. La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento.

Propuesta. Evaluar por la Dirección los distintos puntos de control, a efectos de verificar si los mismo están funcionando correctamente.

17. La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, incluyendo la alta dirección y el consejo, según corresponda.

Propuesta. Comunicar las deficiencias a los responsables en la ejecución de los puntos de control propuestos.

Conclusiones

El sistema de gestión contable analizado es el Sistema único de administración financiera (Suaf). Este sistema, es el utilizado por las dependencias del Gobierno de la Provincia de Córdoba. Existen dos variantes, el utilizado por los organismos de la Administración central y el utilizado por las entidades descentralizadas, como es el caso de la Agencia Córdoba Deportes. En este estudio, se los diferenció como Suaf Administración Central y Suaf Agencias.

El Suaf Agencias introduce todas las funcionalidades que permiten llevar una contabilidad privada. Además, incluye todas las provisiones necesarias para llevar adelante una contabilidad pública, en este caso, cumplir con la Ley de Administración financiera Nro. 9086. Por lo expuesto, en Suaf Agencias se entrelazan la Contabilidad pública y la Contabilidad privada con todos sus conceptos y particularidades.

Del análisis del sistema de control interno, se describen los controles en torno a la Dirección de Administración. Estos controles, están en conocimiento de

los trabajadores, sin embargo, nadie toma la responsabilidad de aplicarlos. Además, al no existir mandos medios, tampoco están asignadas estas responsabilidades. Solo se aplican controles básicos. Mediante entrevistas y observaciones, se logró relevar los controles existentes y se realizó un nuevo análisis de riesgos. Partiendo de ello, y de la metodología del Informe COSO, se proponen lineamientos para el rediseño del sistema de control interno existente.

Bibliografía

- Ablan Bortone, N. & Méndez Rojas, Z. E. (2010). Los sistemas de Control Interno en los entes descentralizados estatales y municipales desde la perspectiva COSO. *Visión Gerencial*, (1), 5-17.
- Albanese, D. E. (2012) Análisis y evaluación de riesgos: Aplicación de una matriz de riesgo en el marco de un plan de prevención contra el lavado de activos. *Revista Administração e Contabilidade*, **9** (3), 206-215.
- Decreto Ley Nro.15349/1946.
- Decreto Reglamentario Nro. 150/2004.
- Estatuto interno de la Agencia Córdoba Deportes SEM - Ley Provincial Nro. 9454/2007 Anexo III.
- Castello, R. (2006). Auditoría en entornos informáticos (2da. Ed.). Córdoba, Argentina. Versión Digital.
- Carmona González, M. & Barrios Hernández, Y. (2007). Nuevo paradigma del Control Interno y su impacto en la gestión pública. *Economía y Desarrollo*, **141** (1), 152-171.
- Código Civil y Comercial de la Nación - Ley Nro. 26994.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013) Informe COSO III.

- Frasser, C. (2015). La constitución de una sociedad de economía mixta por parte de una universidad pública. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, (13), 135-159.
- Ley de Administración Financiera y del Control Interno de la Administración General del Estado Provincial – Ley Provincial de Córdoba Nro. 9086.
- Ley General de Sociedades Nro. 19550.
- Morales Morales, O. (2017). El sistema de control interno en las posadas turísticas del estado Mérida. *Venezuela Economía*, **17** (44), 99-127.
- Montaña, A. (2015). La incorporación de agencias en la estructura administrativa colombiana del orden nacional. Una confrontación axiológica de dos modelos organizacionales de la administración pública. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, (13), 27-43.
- Quinaluisa Morán, N. V., Ponce Álava, V. A., Muñoz Macías, S. C., Ortega Haro, X. F. & Pérez Salazar, J. A. (2018). El control interno y sus herramientas de aplicación entre COSO y COCO. *Cofin Habana*, **12** (1), 268-283.
- Rivas Márquez, G. (2011). Modelos contemporáneos de control interno - Fundamentos teóricos. *Observatorio Laboral*, **4** (8), 115-136.
- Sanclemente Arciniegas, J. (2019). El Estado accionista: gobierno de las empresas públicas en Colombia y Francia. *Revista Derecho del Estado*, (42), 249-278.
- Sarria, C. (2015). ¿Las agencias son unidades administrativas especiales? *Revista Digital de Derecho Administrativo*, (13), 237-252.

Webgrafía

- <https://deportes.cba.gov.ar/> (Fecha de consulta 11/06/2021).