

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

La contabilidad financiera es reconocida internacionalmente como una disciplina cuyo producto, la información financiera, facilita la toma de decisiones y el ejercicio del control en todos los ámbitos. En el caso de la administración y gestión pública, la contabilidad gubernamental, se constituye en una rama especializada de la contabilidad financiera que permite medir, registrar y comunicar en términos monetarios, las actividades del Estado y el resultado de la ejecución de sus proyectos.

En un régimen democrático, el gobierno tiene la obligación de ostentar su gestión en beneficio de la sociedad, y ésta sociedad tiene el derecho a conocer estos resultados. En este sentido, la contabilidad pública constituye un insoslayable paradigma de la gobernabilidad en el siglo XXI y, un elemento de transparencia para erradicar los fenómenos de corrupción de la administración pública.

En este orden de ideas, el artículo 141 de nuestra Carta Magna establece “la administración pública está al servicio de los ciudadanos y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.”

Es así como la contabilidad pública está inmersa en el sistema integrado de administración financiera del sector público, el cual comprende, además del sistema de contabilidad, los sistemas de presupuesto, crédito público, control interno, tributario, y administración de bienes.

Diversos países latinoamericanos han desarrollado importantes procesos de reforma de su sistema de administración financiera pública. El impulso masivo de la reforma de la administración financiera tiene lugar a principios de los años 90, con el inicio del proceso de reforma en Argentina y Paraguay. En la actualidad están instrumentando este tipo de reformas Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá y Venezuela. Es así como se afirma que la experiencia de Argentina en materia de desarrollo e implantación institucional de los subsistemas ha servido de referencia para otros países, incluyendo Venezuela.

En cuanto al desarrollo del sistema de contabilidad pública son pioneros los países de Argentina y Colombia. En este último, a partir de la Constitución de 1991, se creó inclusive la figura de la Contaduría General de la Nación, a cargo del Contador General de la Nación, por tanto más de una década de experiencia acumulada en este vecino país le ha permitido producir instrumentos valiosos, como el Plan General de Contabilidad Pública para la estructuración del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y, a decir de Romero (2007), un conjunto de regulaciones reglamentarias recogidas en resoluciones, circulares, procedimientos e instructivos que le han dado forma al sistema contable público colombiano.

Sin embargo, de manera tradicional y previo al proceso de reforma de la administración financiera, los sistemas contables de los países latinoamericanos fueron diseñados en función de las necesidades de los órganos de control, prescindiendo de los requerimientos de información pertinente, confiable y oportuna para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gerencia financiera pública. Venezuela no es ajena a esta realidad, razón que evidenció la necesidad de promover un cambio en la concepción de los sistemas de administración, registro y producción de información sobre la gestión financiera de los organismos públicos (Ministerio de Finanzas, 1999).

En nuestro país el diseño de los sistemas contables de la República estuvo en sus inicios prescrito por la Contraloría General de la República. Posteriormente la Ley Orgánica de la Contraloría General de República publicada en Gaceta Oficial No. 5.017 de fecha 13 de diciembre de 1995 (hoy derogada), encomendó esta labor al

Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio del Poder Popular para las Finanzas), el cual lo asumió a través de la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contaduría Pública.

Asimismo, en el año 1995 según decreto 2.695, se crea el Programa de Modernización de la Administración Financiera del Estado (PROMAFE), con la finalidad de facilitar la gestión de las finanzas públicas. Dicho programa está adscrito desde su creación al actual Ministerio del Poder Popular para las Finanzas y tiene como principales productos la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en adelante LOAFSP y el Sistema Integrado de Control y Gestión de las Finanzas Públicas (SIGECOF).

En el año 2000 se promulga la LOAFSP, instrumento que regula, entre otros aspectos, la administración financiera del sector público, incluidos el sistema de contabilidad y el control interno.

Por su parte, el SIGECOF es un software aplicado a la metodología de la administración financiera, diseñado con base en la normativa establecida en la LOAFSP y contenido de manuales funcionales para el registro de las transacciones vinculadas con la ejecución del presupuesto de ingresos y gastos, con las operaciones de crédito público, movimientos de la tesorería nacional, y demás operaciones financieras básicas que se realicen en el ámbito de la administración central, que afecten o puedan afectar la hacienda pública nacional. El mismo tiene por finalidad fortalecer las funciones de control del gasto público, simplificar y automatizar los sistemas que integran dicha administración financiera pública y agilizar los procesos administrativos (Programa de Modernización de la Administración Financiera del Estado [Página Web en línea] Disponible: <http://www.promafe.mf.gov.ve>).

El SIGECOF opera en la administración pública centralizada, y en la actualidad se está implantando en la administración pública nacional descentralizada, siendo uno de sus principales problemas la excesiva lentitud en abarcar a todos los entes y órganos del sector público, originada en parte, por dificultades de adaptación a las particularidades de la administración descentralizada y de otros niveles territoriales de gobierno.

La LOAFSP, en el marco de la vigente concepción de administración financiera y con ocasión del desarrollo teórico y funcional del sistema de contabilidad pública, consagra a la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) como órgano rector del Sistema de Contabilidad Pública, y con esta acción sustituye la figura de la Superintendencia Nacional de Control Interno y Contabilidad Pública. Entre sus atribuciones se tiene prescribir los sistemas de contabilidad para la República y sus entes descentralizados sin fines empresariales, mediante instrucciones y modelos que se publicarán en Gaceta Oficial.

Se resalta en esta Ley que los órganos de gobierno regional y municipal y los entes descentralizados adscritos a ellos, no son incluidos en el Sistema de Contabilidad Pública. No obstante, el artículo 139 de la LOAFSP establece que la ONCOP coordinará con los estados y municipios la aplicación del sistema de información financiera que se desarrolle, con lo cual se hace referencia al SIGECOF.

Por su parte, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2006), establece que “Los municipios o distritos están obligados a regirse por las normas generales de contabilidad, así como por las normas e instrucciones sobre los sistemas y procedimientos de contabilidad dictados por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, con el propósito de lograr una estructura contable uniforme, sin perjuicio de las variaciones necesarias que permitan el registro de sus operaciones, así como la regularización y coordinación de los procedimientos contables de cada Municipio” (Artículo 242)

A pesar de estas disposiciones, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal vigente, mantiene la potestad de este órgano de control para prescribir normas e instrucciones de contabilidad para los órganos y entes a quienes corresponde el ejercicio del Poder Público en los estados, municipios y sus entes descentralizados.

Es así como, para el Poder Público Estatal y sus entes descentralizados se mantiene la sumisión a las normas y procedimientos de contabilidad prescritos por el órgano rector del control fiscal.

Ahora bien, el uso de la contabilidad como instrumento de análisis de la gestión del sector público, implica una organización adecuada de la misma y requiere más que de una normativa, de la voluntad de formalización sobre la visión sistémica de ésta. En consecuencia, el sistema de contabilidad general como sistema de información, debe ser estructurado de acuerdo con sus elementos: cuentas, libros, asientos, formas y reportes contables, formalmente presentados, integrados y coherentes.

No obstante, una de las características de la gestión gubernamental en nuestro país es la debilidad que presenta en materia de información sobre la gestión financiera de los organismos públicos. En general, la misma está poco sistematizada, lo que origina información no apta para la toma de decisiones y el control interno y externo (Ministerio de Finanzas, 1999).

Es así como el PROMAFE reconoce como problemas relevantes presentes en los sistemas de información de los entes descentralizados los siguientes: a) estructuras organizacionales que no favorecen el ejercicio del control interno, b) manuales de organización y procedimientos desactualizados o inexistencia de los mismos, c) dispersión de recursos financieros, d) complejidad del sistema de control, e) requerimientos internos y externos de información insatisfechos y, f) carencia de instrumentos para la evaluación, por mencionar los más pertinentes a los efectos de la presente investigación. (Programa de Modernización de la Administración Financiera del Estado [Página Web en línea] Disponible: http://www.promafe.mf.gov.ve/pdf/presentacion_sistemaintegrado/entes.pdf).

Por lo anteriormente expuesto, el sistema de contabilidad general debe estar en estrecha vinculación con el sistema de control interno, como marco involucrado directamente en la protección de los recursos y del patrimonio público. Éste, en términos generales comprende todas las medidas adoptadas para cumplir con los objetivos que desde el punto de vista contable y administrativo permitan una clara y eficaz conducción de la organización.

Ahora bien, el control como pilar fundamental del Estado de Derecho Moderno debe garantizar el respeto del principio de legalidad, la fiscalización de los ingresos,

gastos y bienes públicos; es por ello que resulta indispensable que los sistemas de control tanto internos como externos funcionen para hacer transparente la función pública.

En este sentido, con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en 1999 y la promulgación de la Ley de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2001), se establece el Sistema Nacional de Control Fiscal, con la finalidad de integrar los diversos órganos, instrumentos y recursos que permitan cohesionar el control interno con el control externo en beneficio de la administración activa.

Hasta el año 2001, el órgano rector del control sobre la gestión del sector público ejercía el control fiscal orientándose más al control previo que al control posterior. El proceso de descentralización y desconcentración de la administración pública, puso en evidencia que el control previo funcionaba como factor de traba y no como elemento dinámico que permita fluidez a las operaciones de la misma; por cuanto inmoviliza a la administración activa, mientras el órgano de control fiscal externo da su visto bueno tanto al compromiso como al pago.

De allí, que se detectó la necesidad de fortalecer el control interno como medio idóneo para garantizar la transparencia de la administración pública, para lo cual se desarrolló un amplio marco de regulación y, se adoptó la tendencia mundial de autocontrol institucional, es decir, que son los mismos organismos (administración activa) los responsables de la gestión de los recursos, sin perjuicio del control externo que sobre ellos puedan ejercer otros órganos.

En virtud de ello, el nuevo marco legal abstiene a los órganos de control externo de realizar el control previo, pasando éste a formar parte del control interno ejercido por la administración activa, bajo la rectoría de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna (SUNAI); además le otorga rango superior al control de gestión y de resultados para evaluar la gestión de la administración pública y el manejo de sus recursos.

Por su parte, la Ley de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2001), establece que el control interno es un sistema que

comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a la ley, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad en sus operaciones, estimular la observancia de las políticas preescritas y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas (artículo 35).

De acuerdo con las Normas Generales de Control Interno (1997), dictadas por la Contraloría General de la República, *el control interno contable* comprende las normas, procedimientos y mecanismos, concernientes a la protección de los recursos y a la confiabilidad de los registros de las operaciones presupuestarias y financieras, así como a la producción de información atinente a las mismas (artículo 6).

Por otro lado, Mantilla (2007) presenta la definición de control interno, según el Informe del *Committee on Sponsoring Organisations of the Treadway Commission's* (COSO), “como un proceso realizado por el consejo de directores, administradores y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías: efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.” (p. 4)

En el año 2001 la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) decidió actualizar la guía sobre las Normas de Control Interno (1992), tomando en consideración el Informe COSO. En el año 2004 se aprueba la Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público, en ésta se define el control interno como:

Un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- ✓ Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones
- ✓ Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad
- ✓ Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables
- ✓ Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño. (p. 6)

En este orden de ideas, está ampliamente aceptado que mientras mayor sea la certidumbre sobre las tareas a realizar, mientras más claros y explícitos estén los procedimientos y normas, mayores serán las posibilidades de realizarlas con criterios de eficacia y eficiencia. Desde este punto de vista, la documentación de normas y procedimientos contables, a través de manuales, permite, de acuerdo con Gómez (1997): “ a) uniformar y controlar el cumplimiento de las rutinas de trabajo, b) simplificar la responsabilidad por fallas y errores, c) facilitar las labores de auditoría y control interno, d) evitar duplicaciones y reducir los costos al aumentar la eficiencia en general.” (p. 126)

En concordancia con la premisa anterior, las normas citadas establecen en el artículo 28, la obligatoriedad de diseñar un manual contable:

Debe elaborarse un Manual de Contabilidad, a los efectos de asegurar el correcto ordenamiento y clasificación de las transacciones, que incluya un catálogo de cuentas acorde con el plan de cuentas prescrito para la Administración Pública, las instrucciones actualizadas para la utilización de las mismas, la definición de los registros auxiliares a utilizar, la estructura de los informes financieros y finalmente, que describa el funcionamiento del sistema de contabilidad.

No obstante, obviando la normativa presentada y según datos suministrados mediante entrevistas no estructuradas aplicadas por la autora a los funcionarios que laboran en la Oficina de Contabilidad de los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales adscritos a la Gobernación del Estado Mérida, se pudo evidenciar que en su mayoría dichos entes no disponen de un ordenamiento contable propio formalmente establecido, que: a) estandarice los elementos del sistema de contabilidad general y que a su vez facilite al gobierno estatal construir agregados, series, estadísticas de comportamiento, b) haga posible la verificación en la aplicación de políticas y c) verifique la certeza de producir información financiera que cumpla con las características cualitativas que las normas de contabilidad generalmente aceptadas estipulan, entre otros aspectos.

En este sentido, Cuicas (2000) expresa lo siguiente:

Aunque existe un plan único de cuentas pareciera que los criterios aplicados por los Contadores Públicos de institutos y fundaciones dependientes de la

Gobernación del Estado Mérida dificultan el registro de las operaciones de estos entes en el Balance General del Estado. (p. 27)

A pesar de los avances que se han logrado en materia jurídica y estructural, en los últimos años, para mejorar el sistema de la administración financiera del sector público, esa afirmación aún tiene vigencia y confirma que la ausencia de normas contables explícitas obstaculiza el proceso de consolidación de la información financiera en la Gobernación del Estado Mérida, sin mencionar la incidencia de esta situación sobre la calidad y confiabilidad de la información contenida en los estados financieros.

Por tanto se presume que no sólo el proceso de toma de decisiones, sino también el ejercicio del control interno y externo podrían verse afectado con la ausencia de un manual de contabilidad que permita la integridad y la integración dentro del sector gobierno, en materia contable. A decir de Cuicas (2000):

La información contenida en los estados financieros de los institutos y fundaciones, es utilizada para la consolidación del Balance General del Estado, pero no es analizada e interpretada, por desconocimiento de los hechos de la administración, lo que impide hacer demostraciones de situaciones importantes a través de observaciones críticas. (p. 27)

Es evidente entonces, la necesidad de un sistema de contabilidad general integral basado en las teorías de control interno público, para lograr la eficiencia, eficacia, economía y transparencia en el ejercicio de la gestión pública, específicamente en los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales del poder público estatal.

En este sentido, los fondos regionales de financiamiento, constituidos como institutos autónomos del poder público estatal, forman parte de los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales definidos en el numeral 1 del artículo 7 de la LOAFSP; y tienen por objeto principal promover el desarrollo y consolidación de los diferentes sectores económicos a través de un financiamiento crediticio y oportuno que genere empleo y productividad en el sistema socioeconómico de los estados.

Lo anterior plantea la necesidad de analizar la situación presente en los fondos regionales de financiamiento, con la finalidad de proponer estrategias de integración para el sistema de contabilidad general, basadas en las teorías de control interno público. En virtud de ello, se esboza una investigación orientada por la siguiente interrogante general:

¿Cuáles estrategias de integración del sistema de contabilidad general, basadas en las teorías de control interno público, pudieran orientar el desempeño de la gestión financiera y el ejercicio del control en los fondos regionales de financiamiento?

De esta forma, el estudio intentará dar respuesta a las siguientes interrogantes específicas:

- a) ¿Cuál es la normativa que rige los sistemas de contabilidad y control interno dentro de la administración financiera del sector público, en particular, a los fondos regionales de financiamiento?
- b) ¿Cómo debe estar estructurado el sistema de contabilidad general en los fondos regionales de financiamiento?
- c) En función de la normativa de control interno, ¿cuál es el estado actual del sistema de contabilidad en los fondos regionales de financiamiento, en particular, el adscrito a la Gobernación del Estado Mérida?
- d) ¿Cuáles estrategias pudieran considerarse para integrar el sistema de contabilidad general en los fondos regionales de financiamiento, basadas en las teorías de control interno público?

Dar respuesta a estas preguntas implica observar como unidad de estudio al Fondo Merideño para el Desarrollo Económico Sustentable (FOMDES), fondo regional de financiamiento adscrito a la Gobernación del Estado Mérida.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Diseñar estrategias de integración del sistema de contabilidad general en los fondos regionales de financiamiento, basadas en las teorías de control interno público.

Objetivos Específicos

1. Identificar la normativa que rige los sistemas de contabilidad y control interno de los fondos regionales de financiamiento.
2. Determinar los elementos del sistema de contabilidad general en los fondos regionales de financiamiento.
3. Examinar el sistema de contabilidad del fondo regional de financiamiento, adscrito a la Gobernación del Estado Mérida, en función de la normativa de control interno.
4. Formular estrategias de integración del sistema de contabilidad general en el fondo regional de financiamiento adscrito a la Gobernación del Estado Mérida, basadas en las teorías de control interno público.

Justificación de la Investigación

Uno de los principales retos de los gobiernos en todos los niveles territoriales (nacional, estatal y municipal) es manejar sus actuaciones con transparencia. Para adecuarse a este postulado y al principio de rendición de cuentas, que sobre la gestión fiscal y la administración pública el constituyente estableció, la contabilidad pública representa una herramienta invaluable.

Por otra parte, el control social, político y administrativo, así como la toma de decisiones encuentran en la contabilidad pública, la información financiera de calidad, oportuna y confiable sobre las operaciones y proyectos. Ésta premisa es válida sólo si el sistema de contabilidad general opera en función de una normativa única y bajo una visión holística.

En este sentido, será aporte de este trabajo, diseñar estrategias de integración del sistema de contabilidad general en los fondos regionales de financiamiento, basadas en las teorías de control interno público, de forma tal, que permita unificar bajo un mismo sistema y una misma base de datos toda la información necesaria para, en lo interno, facilitar el control y auditoría interna de los entes y de éstos hacia afuera,

reflejar con suficiente transparencia, veracidad y oportunidad la gestión que tienen encomendada como organismos del sector público.

Estas estrategias persiguen integrar el sistema de contabilidad general, tomando como fundamento las normas de control interno, con el objetivo de lograr la eficiencia, eficacia y transparencia en la gestión de los fondos regionales de financiamiento, por consiguiente, apunta a la búsqueda de la excelencia administrativa y de control enmarcado dentro del plan de modernización total de la administración pública del Estado Venezolano.

El diagnóstico del sistema de contabilidad del fondo regional de financiamiento del Estado Mérida beneficiará, en principio, al mismo ente y a su órgano de adscripción, la Gobernación del Estado Mérida, en tanto que le permitirá contar con un instrumento base para aplicar los correctivos necesarios a fin de establecer estrategias de integración de los sistemas de contabilidad orientados a cumplir con los objetivos de la contabilidad pública.

Asimismo, la investigación puede ser de utilidad para que otras gobernaciones y fondos regionales de financiamiento cumplan de manera eficaz con la obligación de rendir cuentas.

Por último, el estudio se constituirá en antecedente para posteriores investigaciones, pues representa una forma de enriquecer el banco de datos sobre estudios de contabilidad, gestión y control en el sector gubernamental.

Alcance de la Investigación

El estudio versado en el diseño de estrategias de integración del sistema de contabilidad general en los fondos regionales de financiamiento, basadas en las teorías de control interno público, está delimitado a diagnosticar el sistema de contabilidad general del ente tomado como unidad de estudio, Fondo Merideño para el Desarrollo Económico Sustentable (FOMDES), tomando como fundamento las teorías de control interno público, con la finalidad de formular estrategias de

integración que permitan a la administración pública descentralizada contar con un sistema de información que:

- ✓ Agilice los trámites de la administración financiera mediante su informatización.
- ✓ Mejore el sistema de toma de decisiones de los fondos regionales de financiamiento y de los órganos rectores.
- ✓ Integre los sistemas de administración financiera con los sistemas administrativos conexos, los sistemas de control interno y externo.
- ✓ Optimice la gestión administrativa a través del registro simultáneo y automático de la información de ejecución presupuestaria de recursos y egresos, efectuándose dicho registro una sola vez en el lugar más cercano donde se producen las transacciones, para obtener a través del procesamiento electrónico de la información, las salidas requeridas.
- ✓ Facilite el control fiscal.

La investigación comprende el estudio teórico, análisis y aplicación de principios, funciones, normas, leyes, procedimientos y técnicas aplicadas en los sistemas de contabilidad general en el sector público, así como en los sistemas de control interno. Ha cumplido una serie de pasos que abarcan las diferentes fases de un estudio proyectivo, determinando inicialmente el problema al cual se llegó una vez agotada la fase exploratoria donde se limita el tema de estudio, estableciendo los objetivos tanto general como específicos. Posteriormente, se desarrolló el marco teórico en donde se profundizaron los conceptos, teorías, procedimientos, normas e ideas que justifican el trabajo de investigación y explicaron los principios que fundamentan la propuesta. Además se establecen los lineamientos y pautas metodológicas que permitieron cumplir con el objetivo que persigue esta investigación, haciendo uso de técnicas estadísticas pertinentes que garanticen la confiabilidad de los resultados. Asimismo, se recolectaron los datos y se procedió al análisis de éstos con la finalidad de proponer estrategias de integración del sistema de contabilidad general en los fondos regionales de financiamiento, basadas en las teorías de control interno público.