

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Una vez descrito el problema y precisados los objetivos generales y específicos que definen la investigación, es necesario establecer los aspectos teóricos que sustentaron el estudio en cuestión.

Dentro del marco teórico se muestran las bases de las diversas teorías y conceptos relativos a la contabilidad pública, control interno y sistemas de contabilidad que orientan el sentido de esta investigación, con el propósito de brindar al estudio un sistema coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que permitan integrar el problema a un ámbito donde éste cobre sentido.

En este contexto, en el marco teórico se orienta la investigación a partir de la consideración de teorías, conceptos y bases legales y normativas de la contabilidad del sector público venezolano y el control interno.

Antecedentes de la Investigación

En Venezuela, de acuerdo a la revisión preliminar de trabajos de investigación y de textos relacionados con el tema abordado, aún no se ha desarrollado con carácter científico investigación alguna que apunte hacia los objetivos de este estudio.

No obstante, autores e investigadores han escrito con relación a los sistemas de contabilidad general, la contabilidad pública y el control. Se han seleccionado como antecedentes fundamentales de esta investigación los siguientes:

Bastidas (2003), en su obra *Contabilidad y Gestión en el Sector Público Venezolano*, centra el análisis en la idea de diseñar un módulo instruccional orientado a los presentes, potenciales y futuros gerentes de las organizaciones públicas.

Presenta cinco capítulos estructurados en orden lógico, desde la concepción de la gerencia en el sector público considerando como punto de partida el sistema de planificación nacional, para luego detallar la ejecución de los planes y sus presupuestos, origen habitual de la contabilidad pública, hasta llegar a las normas de auditoría y control en la administración pública.

Dos capítulos del trabajo son particularmente importantes como antecedentes de esta investigación. El que se refiere al sistema contable para los entes públicos descentralizados, en el cual desarrolla la aplicación del plan único de cuentas emitido por la Oficina Nacional de Presupuesto (ONAPRE) y los principales reportes de tipo financiero empleados como indicadores de la gestión pública. Otro capítulo se relaciona con el marco legal y normas de control aplicable a los organismos del sector público en aspectos presupuestarios y contables. En éste sintetiza los principales dispositivos legales concernientes al ciclo presupuesto-contabilidad- control.

El estudio de Bastidas (2003), confirma la necesidad de diseñar sistemas contables y de control para los entes descentralizados del sector público, que permitan la toma de decisiones y el control en la gestión pública, además de proporcionar a ésta investigación aspectos conceptuales necesarios para su desarrollo.

Patiño (2004), realizó una investigación intitulada: “Diseño de un Sistema Estratégico de Control de Gestión Pública”. Caso: Contraloría General del Estado Mérida”. En ella plantea que el control y la evaluación de la gestión en el contexto de la función pública, implica desarrollar sistemas para ponderar adecuadamente los elementos cualicuantitativos de la gerencia, que sea capaz de asimilar la multiplicidad de objetivos y la heterogeneidad de las acciones que realizan las instituciones públicas. Esto significa propiciar el diseño de sistemas de contabilidad como fundamento de medición del aspecto cuantitativo, articulados al sistema de control interno.

Cuicas (2000) presentó un “Diagnóstico sobre el Sistema de Contabilidad Fiscal de la Gobernación del Estado Mérida”. El estudio se basó en una investigación de

tipo exploratorio-descriptivo para describir, analizar y evaluar la situación actual que existe en la Gobernación del Estado Mérida y emitir recomendaciones.

Como conclusiones resaltantes señala que el sistema de contabilidad fiscal empleado en la Gobernación del Estado Mérida no es eficiente debido a que fundamentalmente suministra información para cumplir con las leyes, normas y principios. Pero no es utilizada para la toma de decisiones, no permite salvaguardar el patrimonio del Estado Mérida, y no sirve de base para constatar la responsabilidad de los administradores. El sistema de contabilidad fiscal tiene algunos inconvenientes, los cuales impiden que opere con eficiencia y eficacia, siendo principalmente la falta de integración de los subsistemas financieros y la inexistencia de un cuerpo normativo y procedimental actualizado y formalmente establecido.

Al relacionar estos planteamientos con la presente investigación se deduce la ausencia de documentación relativa a los elementos y procesos del sistema contable en los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales adscritos a la Gobernación del Estado Mérida, lo cual tiene connotación no sólo desde el punto de vista legal, sino también para la gestión pública.

Cordero (2005) realizó un estudio titulado “Importancia del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF) en los Procesos Administrativos-Financieros del Subsistema de Contabilidad en las Universidades Públicas Nacionales”. Se enmarcó en una investigación analítica de tipo documental, para lo cual utilizó la información de las cuatro (4) universidades que conforman el plan piloto para aplicar progresivamente el SIGECOF, utilizó como instrumento de recolección de datos una matriz de análisis relacional.

El autor presentó, entre otras, las siguientes estrategias de implementación del sistema: a) adecuar los procesos administrativos de las universidades con incidencia presupuestaria y/o financiera, b) formar los facilitadores y usuarios del mismo, así como su difusión en la comunidad universitaria, c) adecuar los procesos administrativos obtenidos del SIAD (Sistema Integrado de Administración) en base a los manuales del SIGECOF. Asimismo, señaló entre las ventajas que ofrece la implementación del sistema en las universidades nacionales: a) genera información

oportuna y confiable para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión universitaria en cuanto a control político y administrativo, b) asegura la absoluta transparencia de las cuentas.

Por su parte, Hernández (2005), en su investigación titulada “Análisis del Proceso de Transferencia del Control Previo de la Contraloría Municipal a la Administración Activa del Municipio Iribarren del Estado Lara”, determinó, a través de un estudio de campo de carácter descriptivo, que el proceso de transferencia del control previo de la Contraloría Municipal a la Administración Activa del Municipio Iribarren estuvo enmarcado en fundamentos legales, la Contraloría Municipal adaptó su estructura de acuerdo con la supresión y creación de unidades orgánicas para los fines de control, de igual manera la administración activa del municipio instauró un sistema de control interno que le permitió ejecutar las nuevas competencias recibidas producto de este proceso, sin embargo, no aplica en su totalidad el control previo a algunas actividades transferidas, asimismo, las actividades de enajenación de terrenos ejidos y rescate de terrenos ejidos en enfiteusis no han sido transferidas a la administración activa, ya que el control previo sigue siendo ejecutado por la Contraloría Municipal.

Por otro lado, Marcuzzi (2002) efectuó un “Análisis de los Sistemas de Contabilidad General en las Empresas del Sector Hotelero Tres Estrellas Ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida”. Esta investigación se basó fundamentalmente en un estudio de campo de tipo analítico, sustentada en un análisis documental y una verificación del manejo de los sistemas de información contable en las empresas del sector hotelero del Estado Mérida.

Como conclusiones de este estudio el autor señala que aún y cuando algunos de los elementos que conforman los sistemas de contabilidad general están presentes en las empresas objeto de estudio, no son utilizados de manera eficiente y eficaz para la obtención de la información contable como herramienta para la toma de decisiones en el sector hotelero.

Bases Teóricas

El cometido que cumplirán las bases teóricas en esta investigación es situar el problema objeto de estudio dentro de un conjunto de constructos, lo más sólidos posibles, a fin de orientar el estudio y ofrecer una conceptualización adecuada de los términos utilizados.

Los fundamentos teóricos que permiten respaldar, conceptuar, analizar y explicar los diferentes postulados teóricos que sustentan este estudio, se presentan en los siguientes enunciados:

Generalidades sobre la Administración Pública

En la actualidad la mayor parte de los Estados del mundo han constituido su estructura gubernamental según la teoría de división de poderes; que fue la respuesta que Charles Louis de Secondat, Baron de Montesquieu encontró para ofrecer una solución al absolutismo imperioso que privó en Europa hasta finalizar la edad media.

Esta teoría consiste en una organización de las funciones del Estado en la cual la titularidad de cada una de ellas es confiada a un órgano u organismo público distinto. Junto a la constitución de los derechos fundamentales, la separación de poderes es el principio que caracteriza el Estado de Derecho Moderno.

Montesquieu explica en su obra que la diversidad de actividades que el monarca efectúa al realizar su gobierno, se encuentran bien definidas, y pueden resumirse en tres: la actividad legislativa, la actividad ejecutiva y la actividad judicial. En este sentido, para evitar el absolutismo, y en consecuencia las arbitrariedades cometidas por los reyes, lo ideal es que esas tres actividades, quedaran encomendadas para su ejercicio, en tres órganos, el Congreso (la legislativa), el rey (la ejecutiva), y la Suprema Corte de Justicia (la judicial), y que es a esto a lo que se conoce usualmente como división de poderes.

En Venezuela, el artículo 136 de la Carta Magna publicada en Gaceta Oficial número 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, señala expresamente cómo está conformado nuestro Estado:

El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, y el Poder Estatal y el Poder Nacional. El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral. Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones propias, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado.

Así en Venezuela, el Poder Nacional se distribuye, además de los tres clásicos poderes, en el poder ciudadano y el poder electoral. El primero de ellos se inspira en el poder moral propuesto por Simón Bolívar en su Proyecto de Constitución presentado al Congreso de Angostura en 1819. En lo que se refiere al Poder Municipal y al Poder Estatal, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela contempla claramente su división y competencias en función del cumplimiento del fin del Estado: el bienestar social.

En este sentido nuestra Carta Magna, deja claro que Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político.

En función de materializar el fin del Estado se crean, a nivel del poder público nacional, estatal y municipal, órganos y entes que ejerzan actividades orientadas al bienestar de los ciudadanos, en un todo de acuerdo con los principios de igualdad, legalidad, honestidad, celeridad, transparencia, participación, eficiencia, eficacia, rendición de cuentas y responsabilidad.

Es así como se crean los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales, incluyendo los *fondos regionales de financiamiento*, que son aquellos que no realizan actividades de producción de bienes o servicios destinados a la venta y cuyos ingresos o recursos provienen fundamentalmente del presupuesto público.

En el ámbito de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (2008) los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales

están incluidos en los numerales 6, 7 y 10 del artículo 6 y definidos en el artículo 7 de la misma. Son personas jurídicas dotadas de patrimonio propio e independiente de la República, lo cual las convierte en entidades contables, cumpliendo con la condición básica para ser consideradas sujetos del sistema de contabilidad único e integrado referido en el artículo 123 de la LOAFSP, el cual deberá ser prescrito por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP). De igual manera el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (2008), en su artículo 29, al establecer el principio de descentralización funcional, los define como entes descentralizados funcionalmente con forma de derecho público.

Dichos entes están adscritos a un organismo que ejerce control de tutela sobre ellos, de acuerdo con el ámbito sectorial y territorial que les corresponda en virtud de las actividades que desarrollen. En tal sentido, deben actuar en concordancia con las políticas y directrices que se deriven del organismo de adscripción, referidas a los planes del sector al cual pertenezcan; debiendo presentarle informe y cuenta de su gestión.

Entonces, la Administración Pública está conformada por el conjunto de órganos y entes que tienen como función ejercer actividades orientadas a garantizar a todas las personas, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos; de acuerdo a lo contemplado en el artículo 3 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (2008).

La Contabilidad Pública

Al estudiar el sector público venezolano y analizar sus actividades, marco legal e institucional, nos encontramos con características bien particulares y por lo tanto, la Administración Pública debe contar con una eficiente herramienta de gestión, es decir: la contabilidad pública.

En este sentido, Hernández citado por Bastidas (2003) señala refiriéndose a la contabilidad en el sector público “es un instrumento gerencial eficaz de que se vale el

Estado para controlar y mediar la eficiencia de las actividades gubernamentales, mediante la coordinación, registro, clasificación e interpretación de las operaciones tanto patrimoniales como presupuestarias.” (p. 150)

Por otro lado, Dodero citado por Ablan y Bastidas (2002), establece que la contabilidad puede abordarse en referencia a los agentes económicos individuales (microcontabilidad) o en relación con el conjunto (macrocontabilidad). En este sentido, expresan:

La macrocontabilidad pretende analizar la estructura de una economía en su conjunto, así como las partes de que consta. Este macrosistema consolida las operaciones económicas financieras que realizan todos los agentes económicos residentes en un período determinado (organizaciones públicas y privadas). Esto es lo que se conoce como contabilidad nacional o contabilidad de cuentas nacionales, la cual tiene como finalidad proporcionar la descripción del desarrollo de la economía de un país, para permitir el análisis del comportamiento de las grandes variables macroeconómicas.

La microcontabilidad se refiere al ámbito de actuación de una unidad económica aislada, la cuál puede ser de naturaleza privada o pública. En este último caso se acepta que el conjunto de sistemas que emplea se conoce como contabilidad pública. “la contabilidad pública no es, por tanto, macrocontabilidad, ni tampoco es la contabilidad de empresas sin ánimo de lucro. Es un método de registro aplicado individualmente a los entes que participan en el sector público.” (p. 3)

Asimismo, la Ley Reforma Parcial de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (2008) en su artículo 121 señala: “El Sistema de Contabilidad Pública comprende el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos que permiten valorar, procesar y exponer los hechos económicos financieros que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de la República o de sus entes descentralizados.”

Ablan y Bastidas (2002), afirman lo siguiente:

La contabilidad gubernamental, fiscal o pública puede ser definida como la contabilidad de cada una de las instituciones del sector público. Se constituye como un sistema de información consistente en un conjunto de principios, normas y procedimientos diseñados para registrar sistemática y cronológicamente las transacciones relativas a la ejecución presupuestaria, y las que afecten el tesoro y el patrimonio o pudieren en un futuro afectarlos,

con el fin de proporcionar información útil para la previsión de recursos y egresos, el control y la toma de decisiones. (p. 5)

Bastidas (2003) citando a Romero (2001), indica que la contabilidad pública tiene por *objetivos* los siguientes:

1. *Gestión*. A nivel institucional permite a los responsables tomar decisiones para optimizar el manejo de los recursos y lograr un impacto social positivo, y a nivel consolidado, viabiliza la adopción de políticas para el manejo eficiente del ingreso y del gasto público para atender los fines del Estado.
2. *Control*. A nivel institucional facilita el control interno y externo de la gestión en cuanto al uso de los recursos y, a nivel consolidado facilita la agregación de cuentas para evaluar el resultado de la política macroeconómica.
3. *Participación ciudadana*. Permite que la sociedad conozca los resultados de la gestión pública, estimulando el sentido de pertenencia hacia los recursos e instituciones públicas.
4. *Análisis y divulgación*. Suministra los datos para el desarrollo de investigaciones relacionadas con el sector público en sus diversos ámbitos de desempeño.

La contabilidad gubernamental se orienta principalmente a tres aspectos: *la transparencia de la gestión pública*, todos los ciudadanos somos accionistas con derecho pleno de conocer cómo la administración pública está utilizando los recursos; *la gestión eficiente de los activos*, permite identificar en forma cuantitativa y cualitativa qué activos tiene el Estado y avizorar cuál es la verdadera necesidad de activos que tiene y determinar qué activos improductivos existen; *la información de calidad para un eficaz seguimiento de la gestión pública*, con el propósito de contribuir con información de calidad para que se confeccionen las estadísticas de las finanzas públicas y para que el Estado pueda conocer su verdadera situación financiera, económica y social, y así pueda tomar decisiones con base en la contabilidad necesaria para construir los indicadores de endeudamiento y de gestión.

La contabilidad pública constituye un instrumento fundamental para luchar contra la corrupción, en la medida en que permite un mayor control sobre los recursos tanto financieros como patrimoniales, pasando de una contabilidad hacendista y presupuestaria a una contabilidad patrimonial, donde ya no es simplemente ser

eficiente en la ejecución de un gasto sino tener una visión integral en el manejo de los activos de los entes públicos.

Por la vía de la integración de los sistemas de contabilidad y el sistema de control interno, es que se puede llegar a la administración de los riesgos que afectan el cumplimiento de los objetivos de la administración pública, buscando el mejoramiento continuo de la calidad de la información financiera que demanda nuestra sociedad.

La Contraloría General de la República emitió en noviembre de 1996 un conjunto de *normas que rigen la contabilidad en el sector público venezolano*, en este sentido, establece en el artículo 4:

Los sistemas de contabilidad del sector público deberán sujetarse a los siguientes *principios*:

1. *Entidad*: Debe definirse claramente la entidad contable, la cual está constituida por la unidad económica identificable, con o sin personalidad jurídica y con presupuesto propio, creada para cumplir determinadas metas y objetivos, conforme al ordenamiento jurídico que la origina.
2. *Continuidad*: Se presume que toda entidad contable realiza una actividad continua con proyección de futuro, excepto que su instrumento jurídico de creación limite su existencia a un plazo determinado o la extienda solamente, por el tiempo que requiera, al cumplimiento de un objetivo.
3. *Registro*: Los hechos contables deben reconocerse y registrarse oportunamente, de una sola vez, en orden cronológico, consecutivo, sin que existan vacíos u omisiones en la información y en moneda de curso legal, conforme a los sistemas, métodos y procedimientos que se estimen adecuados, a fin de garantizar la coherencia de la información.
4. *Período contable*: La situación financiera y los resultados de las operaciones de los entes deben presentarse en forma periódica y por lapsos iguales a un año coincidente con el ejercicio fiscal, salvo el primer período que pudiera tener una duración menor, a los efectos de hacer posible la comparación de los datos de un ejercicio con otro.
5. *Revelación suficiente*: Los estados financieros deben contener en forma clara y comprensible toda la información necesaria que exprese los resultados y la situación económica financiera del ente, de manera tal que facilite a los usuarios la toma de decisiones pertinentes, igualmente, deben revelarse las políticas contables seguidas por el ente.
6. *Importancia relativa*: La información procesada y presentada por la contabilidad incluirá aquellos aspectos cuya revelación sea importante. Una partida contable tendrá importancia relativa cuando un cambio en su presentación, evaluación, descripción o en cualquiera de sus elementos pudiera modificar el análisis o la toma de decisiones basadas

en los estados financieros. La aplicación de este principio no podrá implicar en ningún caso la transgresión de normas legales.

7. *Prudencia:* Al efectuar el registro de una transacción o hecho financiero se debe adoptar la alternativa que ofrezca resultados más prudentes o conservadores. Se deben contabilizar los ingresos y gastos efectivamente realizados, así como también los gastos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales.
8. *Uniformidad:* El registro contable y los estados financieros deben elaborarse mediante la aplicación en el tiempo de los mismos principios, políticas, normas y procedimientos de contabilidad, a los fines de que la información sea comparable. Todo cambio de importancia será revelado mediante notas a los estados financieros que expongan la naturaleza y razones del mismo y cuantifiquen sus efectos.
9. *Precio de adquisición:* Los bienes, derechos y obligaciones se deben registrar al valor original de adquisición, producción, construcción o intercambio, representado por la suma de efectivo pactada o su equivalente, como si se hubiesen adquirido de contado y pagado en efectivo, salvo cuando se autoricen, por los organismos competentes o por disposición legal, otros métodos de valuación alternativos, en cuyo caso deberá revelarse el método de valuación adoptado. Las cifras de los estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos sistemáticamente obtenidos.
10. *Causado y devengado:* Los gastos e ingresos serán reconocidos para su registro en el momento en que se causen o se devenguen respectivamente, haya o no movimiento de efectivo. Un gasto se considera causado al hacerse exigible el pago de la obligación correspondiente y un ingreso se considera devengado cuando se adquiere el derecho a percibir una determinada cantidad de recursos.
11. *Unidad y universalidad:* La contabilidad fiscal o pública constituirá un sistema único e integral que cubra todas las operaciones financieras de los entes públicos. Se podrán constituir subsistemas de contabilidad para algunas actividades o proyectos, siempre y cuando estén debidamente integrados con el sistema principal.
12. *Dualidad económica:* Constituirá la representación contable de los recursos de los que dispone el ente público para la realización de sus fines y de las fuentes que originaron dichos recursos.
13. *Registro e imputación presupuestaria:* La contabilidad registrará, de acuerdo con el Plan de Cuentas que se prescriba y las normas que al efecto se dicten, la obtención de los ingresos y la ejecución de los gastos autorizados en el presupuesto del ente público, los cuales deberán imputarse a las correspondientes partidas presupuestarias, de conformidad con las normas y criterios que establezca la Oficina Nacional de Presupuesto (ONAPRE). Las transacciones presupuestarias de gastos deberán registrarse en la contabilidad por el sistema de partida doble en todas sus etapas, es decir, autorización del gasto,

establecimiento del compromiso, reconocimiento de la obligación o gasto causado, ordenación o solicitud de pago y extinción de la obligación. Asimismo, las transacciones relativas a los ingresos deberán registrarse en sus etapas, devengado y recaudado. La contabilidad controlará e informará permanentemente sobre los resultados de la ejecución, comparativamente con las asignaciones presupuestarias.

14. *Correlación de ingresos y gastos*: El sistema de contabilidad debe permitir evidenciar la relación entre los gastos realizados y los ingresos necesarios para su financiamiento dentro de un ejercicio. El resultado económico patrimonial del ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos y los gastos realizados.
15. *Principios Contables Supletorios*: En caso de situaciones no previstas en los anteriores principios, se tomará como marco de referencia los Principios de Contabilidad de Aceptación General emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Por otro lado, la comunidad internacional ha reconocido la necesidad de armonizar las distintas normas de información financiera con el propósito de establecer las condiciones necesarias para que tal información y estadísticas, preparada, presentada y revelada por los entes públicos, sea de la más alta calidad, transparencia y comparable. Por ello, la Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*), elaboró un conjunto de normas contables recomendadas para los entes públicos, conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP). El comité insta la adopción de las NICSP por los organismos del sector público de todo el mundo y su armonización con los requerimientos nacionales.

En este sentido, en nuestro país la Oficina Nacional de Contabilidad Pública con el apoyo de los órganos de control fiscal y la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, actualmente, está evaluando la factibilidad de armonizar las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público emitidas por la Contraloría General de la República con las NICSP.

Con respecto a los *requisitos que debe cumplir la información contable en el sector público venezolano*, el artículo 6 de las Normas Generales de Contabilidad del

Sector Público, establece claramente cuáles deben ser contenidos en los estados financieros que se elaboren:

1. *Identificación.* La información contable se refiere a entes públicos perfectamente definidos en cuanto a su actividad económica, a momentos o lapsos temporales identificados y a transacciones específicas de carácter económico y financiero.
2. *Oportunidad.* La información contable debe ser del conocimiento de los usuarios oportunamente y en las circunstancias que determine la normativa legal y reglamentaria, a los fines de adoptar las decisiones que se estimen convenientes.
3. *Claridad.* La información contable debe ser presentada en forma clara y sencilla a los fines de facilitar su utilización por parte de los diferentes destinatarios.
4. *Relevancia o pertinencia.* La información contable debe ser completa por lo que es necesario incluir todos los datos pertinentes e informaciones adicionales que puedan incidir en la toma de decisiones del ente público.
5. *Economicidad.* La información contable que se proporcione a los destinatarios debe ser procesada bajo el criterio de costo-beneficio en cuanto al mayor o menor nivel de detalle.
6. *Objetividad.* La información contable debe procesarse utilizando métodos y procedimientos que impidan al máximo el uso de criterios subjetivos.
7. *Verificabilidad.* El sistema de contabilidad debe generar información susceptible de control y revisión a nivel interno o externo.
8. *Imparcialidad.* La información contenida en los estados financieros debe registrarse con criterio neutral e imparcial a fin de no distorsionar o tergiversar los datos, indistintamente de su destinatario.
9. *Utilidad.* La información producida por la contabilidad debe ser eficaz y eficiente, su contenido debe ser significativo, relevante, veraz y comparable, de modo tal que sirva para satisfacer razonablemente las necesidades de los diferentes usuarios.
10. *Confiabilidad.* La información contable debe reunir requisitos de certidumbre tal que le otorgue, frente a los usuarios, el carácter de creíble y válida para adoptar decisiones pertinentes.

Sistemas de Contabilidad

Se dice que quien tiene la información tiene “el poder”, pues es mediante aquella como se ha logrado mantener y transferir de generación en generación todos los conocimientos de la humanidad, y aunque dicho precepto sigue siendo cierto, ahora,

en una forma renovada y contextualizada dentro del proceso mundial de globalización, se dice que quien tiene “visión”, tiene el poder.

Las empresas, en búsqueda de este objetivo, han logrado durante mucho tiempo acumular y preservar grandes volúmenes de datos históricos, no sólo como un simple recuerdo de las decisiones que se tomaron en el pasado y los resultados obtenidos, sino además, como elemento fundamental para la indagación y desarrollo prospectivo de su entorno, a través del análisis y evaluación de las condiciones, variables, e interrelaciones que ocurrieron en el pasado o que suceden en el presente y que determinan los cursos de acción a seguir en cada momento.

Es así como, la complejidad y diversidad de operaciones que realiza actualmente una organización, representa un reto para la gerencia; en este sentido, se han creado diversos tipos de sistemas de trabajo que permiten integrar y coordinar las actividades en búsqueda de la eficiencia y eficacia.

En este escenario, un *sistema* es considerado un conjunto de elementos lógicamente organizados que interactúan unidos mediante acción coordinada, en función del logro de un determinado objetivo.

Catacora (1996), señala que un sistema “es un conjunto de elementos, entidades o componentes que se caracterizan por ciertos atributos identificables que tienen relación entre sí, y que funcionan para lograr un objetivo común.” (p. 25)

Por otro lado, Gómez (1997) indica que todo sistema, independientemente de su naturaleza, tiene tres características fundamentales:

1. Todo sistema contiene otro sistema (subsistemas) y a la vez está contenido en otros sistemas de carácter superior. Esto da como resultado, haciendo hincapié en la idea, una autentica categorización de suprasistemas, sistemas y subsistemas.
2. Todos los componentes de un sistema, así como sus interrelaciones, actúan y operan orientados en función de los objetivos del sistema. Se puede deducir que los objetivos constituyen el factor o elemento que disecciona todas las partes del conjunto.
3. La alteración o variación de una de las partes o de sus relaciones incide en las demás y en el conjunto.

Otra de las características que presentan los sistemas es la importancia que tienen los elementos o componentes del mismo, en donde ninguno de ellos es más

importante, simplemente porque cada uno asume una función específica para el logro del objetivo común.

Así mismo, este autor presenta en su obra los componentes que forman parte de cualquier sistema:

1. *Insumos*. Constituyen los componentes que ingresan (entradas) en el sistema dentro del cual se van transformando hasta convertirse en producto (salidas).
2. *Procesador*. Es el componente que transforma el estado original de los insumos o entradas, en productos o salidas. Factor básico del procesador será la tecnología utilizada, dependiendo del tipo o clase de sistema. Además de la tecnología, el procesador estará constituido por normas, procedimientos, estructuras administrativas, etc. Su forma, composición y funcionamiento, estará en relación del diseño que se elabore.
3. *Productos*. Son las salidas o la expresión material de los objetivos de los sistemas; son los fines y las metas del sistema. En la administración los productos serán los bienes, los servicios, etc.
4. *Regulador*. Es el componente que gobierna todo el sistema, al igual que el cerebro en el organismo humano. En la administración el regulador estará constituido por los niveles directivos y gerenciales que establecen las reglas de juego, por medio de políticas que se instrumentan en planes, estrategias, tácticas, etc.
5. *Retroalimentación*. Los productos de un sistema pueden constituir insumos del contexto o sistema superior. Mediante la retroalimentación los productos inciden en el sistema superior, el cual genera energía a través de los insumos que vuelven a entrar en el sistema para transformarse nuevamente en productos o salidas. Además, la retroalimentación mantiene en funcionamiento al sistema. Si bien hay una relación entre todos los componentes, en caso de que exista un desajuste o falta de relación insumo-producto, el regulador adoptará las decisiones o acciones correctivas que se pongan en práctica por medio de la retroalimentación.

Por otro lado, Gómez (1999) indica que todo sistema posee las siguientes particularidades: propósito u objetivos, globalismo o totalidad, la entropía y la homeostasis.

Es importante destacar que cuando hablamos de una *organización* como sistema, debemos tener presente la relación que tiene ésta con el entorno en el cual interactúa, ya que es considerada como un sistema abierto.

En líneas generales, una organización es cualquier institución compuesta de recursos, cuya combinación, permite alcanzar una serie de objetivos. Pueden ser definidas por sus estructuras, formadas por múltiples normas y canales a través de los cuales los productos, servicios, recursos y flujos de información transitan de un punto a otro dentro de la organización, y también entre la organización y su entorno.

Al referirse Marcuzzi (2002) a *sistemas de información*, los define como “el conjunto organizado de elementos dirigidos a recoger, procesar, almacenar y distribuir información de manera que pueda ser utilizada por diferentes usuarios de modo que desempeñen sus actividades de eficaz y eficiente.” (p. 38)

Para comprender adecuadamente qué objetivos tiene un sistema de información y cómo debe funcionar, hay que entender dos conceptos relativos al contexto, o medio ambiente, en el que se inserta una empresa. Es decir, el conjunto de factores que le afectan, donde existen *amenazas* que pueden perjudicarla, y *oportunidades* que pueden incrementar las cualidades de la misma.

Entendiendo que la información es un recurso intangible muy valioso para cualquier organización, éste está inmerso en:

1. El medio ambiente interno conformado por factores, como el personal, la estructura, políticas, normas y procedimientos, que ejercen influencia en la manera de actuar y de conseguir los objetivos organizacionales.
2. El medio ambiente externo, más complejo en tanto que conforma factores ajenos al dominio interno de la organización, y por tanto requiere una atención permanente. A su vez, este medio ambiente externo posee un:
 - Medio ambiente externo remoto, como el sistema político, la situación económica, las tendencias sociales, las innovaciones tecnológicas.
 - Y el medio ambiente externo inmediato, constituido por clientes, proveedores, distribuidores, competidores, instituciones financieras y reguladores.

El medio ambiente externo constituye un modelo de necesidades de información que los gestores de una organización tiene la obligación de controlar para una eficaz toma de decisiones y cuyos recursos de información, deben ser incorporados al

sistema de información organizacional como importantes recursos para la toma de decisiones.

En este escenario, se plantea la necesidad de gestionar la información organizacional a través de un sistema de información eficaz que facilite el proceso de toma de decisiones. En este sentido, Marcuzzi (2002) señala:

Para el buen funcionamiento y eficaz uso de los sistemas de información debe existir una *base de datos* donde se almacena toda la información que se requiere para la toma de decisiones, la cual se va a organizar en registros específicos y de fácil ubicación. Esta base de datos sirve de apoyo para lograr las transacciones, los informes y realizarle un seguimiento a los procesos. Las *transacciones* permitirán consultar, agregar, modificar o eliminar un registro específico de la información. Los *informes* ayudarán al usuario a relacionar la información obtenida de las transacciones, en ellos se puede agrupar criterios para la toma de decisiones. Los *procesos* son actividades desarrolladas por el usuario para lograr obtener algún tipo de información. Los *usuarios* son todas aquellas personas que interactúan con el sistema, clasificándose desde el nivel ejecutivo de la organización hasta el nivel operativo, sin dejar a un lado a terceras personas que soliciten información del desenvolvimiento de la empresa.

Los sistemas de información desempeñan tres funciones esenciales en cualquier organización: respaldar las aplicaciones y operaciones institucionales, la toma de decisiones y la ventaja competitiva estratégica.

En este sentido, los sistemas de información dependiendo del uso pueden ser clasificados de la siguiente manera, según este autor, citando a Cohen:

1. *Sistemas transaccionales o sistemas de procesamiento de transacciones.* Éstos permiten el procesamiento rápido de grandes cantidades de datos y de información. (p. 44)
2. *Sistemas de apoyo a las decisiones.* Es un sistema que se caracteriza por brindar la ayuda, las herramientas y la información necesaria al momento de la toma de decisiones. (p. 48)
3. *Sistemas estratégicos.* Son sistemas que nos proporcionan las herramientas necesarias para mejorar la estructura competitiva del negocio. Estos sistemas tratan de proporcionar a la organización un manejo eficiente de sus operaciones interrelacionándolas con el medio ambiente que lo rodea. (p. 49)

Los *sistemas contables* son sistemas de información financiera conformados por un conjunto de elementos y procedimientos destinados a la recolección, clasificación,

registro, presentación y análisis de las transacciones económicas que realiza una organización.

Al respecto señala Catacora (1996), “la importancia de un sistema contable radica en que es la columna vertebral alrededor de la cual se mueven todos los demás sistemas.” (p. 33), refiriéndose el autor a los demás sistemas de una empresa.

Asimismo, Duque (2000) define al sistema contable como:

El instrumento del cual se vale la contabilidad para presentar información detallada o resumida acerca de las actividades económicas de una empresa. Proporciona los instrumentos o elementos necesarios para el registro y control de cada uno de los procesos que se llevan a cabo en una organización. Dado que, estos procesos varían en número y complejidad dependiendo del tipo de empresa, no es conveniente diseñar un sistema contable que englobe todos los procedimientos, de allí que se recomienda la elaboración de cada sistema o subsistema por separado.

Al analizar las definiciones de sistemas contables se debe tener presentes dos conceptos:

1. *Procedimientos contables*: conformado por el “conjunto de procesos, secuencia de pasos e instructivos que se utilizan para el registro de las transacciones u operaciones que realiza la empresa en los libros de contabilidad.” (p. 71), según Catacora (1996)
2. *Procesos contables*: está formado por un conjunto de transacciones, es decir, forman parte de un sistema o procedimiento contable.

El sistema contable está integrado por subsistemas que interrelacionados entre sí cumplen con el objetivo de facilitar la fluidez de la información financiera en una organización y facilitar la toma de decisiones. Señala Duque (2000), algunos de los subsistemas en una empresa comercial son:

- Sistema de Contabilidad General.
- Sistema de Ventas.
- Sistema de Compras
- Sistema de Recursos Humanos y Nómina
- Sistema de Efectivo
- Sistema de Inversiones
- Sistema de Control de Registro de Propiedades, Plantas y Equipos
- Sistema de Cuentas por Pagar
- Sistema de Cuentas por Cobrar

El *sistema de contabilidad general* puede ser entendido como un sistema de información contable conformado por un conjunto de cuentas, libros, asientos, formularios y reportes financieros, que lógicamente organizados y relacionados entre sí, mediante acción coordinada recopila, clasifica, registra, resume y analiza las transacciones económicas de un ente, con la finalidad de presentar información financiera útil y oportuna para la toma de decisiones.

Duque, (2000) señala que el sistema de contabilidad general debe ser:

1. *Flexible y adaptable.* Al diseñar un Sistema de Contabilidad General no es posible prever todas las situaciones que pueden presentarse en la vida de una empresa, por esta razón el sistema debe ser flexible, de tal manera que pueda adaptarse a los cambios normales de la empresa. La permanencia de un Sistema de Contabilidad General está en relación directa con la flexibilidad del mismo y con la posibilidad de ser modificado o desarrollado según los requerimientos de la dinámica económica.
2. *Sencillo y claro.* El Sistema de Contabilidad General debe ser diseñado en términos de fácil interpretación y aplicación. La sencillez y claridad del sistema se traduce en bajos costos de manejo.
3. *Completo.* Debe contener los elementos básicos necesarios para el logro de los objetivos del sistema: cuentas, libros, asientos, formularios y reportes. Así como los procedimientos de contabilización que se requieran.
4. *Integrado.* El Sistema de Contabilidad General debe ser parte de un sistema superior y estar interrelacionado con los restantes subsistemas del área contable. Debe ser diseñado de forma tal, que permita aplicar técnicas para registrar los datos en el origen de manera que puedan ser utilizados con diferentes fines sin tener que transcribirlos.
5. *Oportuno.* El Sistema de Contabilidad General debe ofrecer información que llegue al usuario cuando éste la requiera para lograr sus objetivos, alcanzar sus metas.

En cuanto a los *objetivos de un sistema de contabilidad general*, Duque (2000) indica que se corresponden directamente con los objetivos de la contabilidad, de allí que se pueden señalar los siguientes:

1. Registrar y procesar correctamente las operaciones contables.
2. Garantizar la oportunidad en la generación y presentación de la información contable.
3. Garantizar la confiabilidad de la información contable.
4. Asegurar que se registren las transacciones en el período al cual correspondan y por el importe correcto.

5. Asegurar que las operaciones a ser registradas estén debidamente autorizadas.

Por otro lado, los elementos de un sistema de contabilidad general lo conforman las diferentes herramientas que se utilizan para recopilar, clasificar, registrar y generar información contable, ellos son según Duque (2000):

1. *Cuentas*. Registros detallados que reflejan cambios en los activos, pasivos, capital, ingresos, gastos,
2. *Libros*. Son los instrumentos donde se asientan o registran las operaciones contables.
3. *Asientos*. Registros de las operaciones contables indicando cuenta(s) que se carga(n), cuenta(s) que se abona(n) y los importes monetarios correspondientes.
4. *Formas*. Comprenden los formatos que se utilizan para registrar los datos relacionados con una transacción contable en su origen, para su posterior registro, control y procesamiento en el Sistema de Contabilidad General.
5. *Reportes Contables*. Constituyen el resultado final de la aplicación de los PCGA y los procedimientos de registros utilizados. Son los resultados de todo proceso contable.

La contabilidad gubernamental, constituye un sistema de información sobre el proceso financiero de las organizaciones públicas, que opera en función de la teoría contable y, por lo tanto, para su estudio, diseño y operación corresponde aplicar la metodología aportada por la teoría de los sistemas.

Un sistema contable, como ya se indicó, puede ser entendido como un sistema de información contable conformado por un conjunto de cuentas, libros, asientos, formularios y reportes financieros, que lógicamente organizados y relacionados entre sí, mediante acción coordinada recopila, clasifica, registra, resume y analiza las transacciones económicas de un ente, con la finalidad de presentar información financiera útil y oportuna para la toma de decisiones.

Un sistema contable integrado consiste en un sistema común, único y uniforme aplicable a todos los entes descentralizados funcionalmente, que integre la información presupuestaria, financiera, patrimonial y económica. Además debe exponer, permanentemente, la ejecución del presupuesto, la situación y las variaciones patrimoniales: del tesoro, de las cuentas a cobrar, de los bienes

nacionales, de las cuentas a pagar, de la deuda pública; y operar en función de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

En este sentido, aún no se ha definido y consolidado íntegramente un *sistema contable para los entes públicos descentralizados*, sin embargo, existen algunos instrumentos emitidos por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública y la Oficina Nacional de Presupuesto, que forman parte de lo que hoy en día es el sistema de contabilidad para los entes descentralizados.

Así tenemos, con respecto al primer elemento del sistema de contabilidad general (Plan de Cuentas), el Plan Único de Cuentas, el Clasificador Presupuestario, el Plan de Cuentas Patrimonial y la Matriz General de Conversión; estos dos últimos con aplicación, en un principio, en la Administración Central.

El Plan Único de Cuentas es un instrumento emitido en el año 1993 por la Oficina Central de Presupuesto, actual Oficina Nacional de Presupuesto, a través del cual se establece una clasificación flexible, ordenada y pormenorizada de las cuentas y las subcuentas, a los fines del registro contable de las transacciones que afecten o puedan llegar afectar la situación económico financiera del ente público y presentar el resultado de las mismas. En la actualidad, la aplicación de este instrumento está vigente para los entes públicos descentralizados de los estados y municipios en lo que respecta a la contabilidad patrimonial.

El Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos es un instrumento creado por la Oficina Nacional de Presupuesto en el año 2005 con la finalidad de contribuir al proceso de reorganización del SIGECOF, a través de la interrelación de los sistemas que integran la Administración Financiera del Sector Público.

El Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos establece las asignaciones presupuestarias de los distintos conceptos de gastos, así como el ordenamiento de los datos estadísticos mediante los cuales se resumen, consolidan y organizan las estadísticas presupuestarias con el fin de generar elementos de juicio para la planificación de las políticas económicas y presupuestarias, facilitar el análisis de los efectos económicos y sociales de las actividades del sector público y su impacto en la economía o en sectores particulares de la misma, y hacer posible la formulación y ejecución financiera del presupuesto. (ONAPRE, 2005)

Este Clasificador Presupuestario de Recursos y Egresos publicado en la Gaceta Oficial N° 38.314 del 15 de noviembre de 2005, deroga los grupos 3 y 4 del Plan Único de Cuentas y entró en vigencia a partir del ejercicio económico-financiero 2006, empleándose en la formulación, ejecución y control del presupuesto público.

El Plan de Cuentas Patrimoniales constituye una herramienta emitida por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública en el año 2005 y reformada en el año 2008, que enumera las cuentas contables ordenada y sistemáticamente e identifica sus nombres para distinguir una clase de partidas de otras, a los fines del registro contable de las transacciones con el objeto de generar información para la toma de decisiones en los niveles de la gerencia, para garantizar el control del patrimonio y para medir los resultados de la gestión pública.

Como lo establece el artículo 2 de la Providencia Administrativa mediante la cual se establece el Plan de Cuentas Patrimoniales aplicable a los entes y órganos regulados por la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, este instrumento comprende el código, la denominación y la descripción de las cuentas y subcuentas que conforman el activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto, cuentas de orden y cuentas de cierre, así como su ordenamiento y clasificación en grupos, subgrupos, rubros, cuentas, subcuentas de primer orden y subcuentas de segundo orden que permiten la operatividad de la estructura financiera y contable de dichos organismos.

Conviene destacar que a través de la matriz de conversión, se establece una relación entre los códigos del clasificador presupuestario de recursos y egresos, de las cuentas económicas y los de las cuentas patrimoniales, con el propósito de permitir la integración de los sistemas que conforman el SIGECOF.

La Matriz General de Conversión es una herramienta creada a partir del surgimiento del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF), el cual nació bajo la rectoría del Ministerio de Finanzas en el año 1999, atendiendo principalmente a los lineamientos contemplados en el Programa de Modernización de la Administración Financiera de Estado Venezolano (PROMAFE).

Este instrumento constituye la base del SIGECOF, la cual busca garantizar que la entrada de la información sobre la programación y transacciones de ingresos y gastos del sector público registradas una sola vez, permitan integrar la información presupuestaria, contable y de tesorería en un sistema único, que a su vez genere información oportuna, adecuada y confiable que satisfaga las necesidades de información de los diversos usuarios y apoye la toma de decisiones y el control de la gestión pública.

Con respecto a los demás elementos del sistema general de contabilidad para los entes descentralizados, es decir, plan de asientos, plan de libros, plan de formas y plan de reportes, Bastidas (2003) señala lo siguiente:

Plan de Asientos. Indica el conjunto de asientos que con mayor frecuencia se realizan en un ente dada la naturaleza específica de sus actividades y se refiere a las transacciones físicas y financieras más comunes. Se señala, la operación, el asiento y la explicación, según sea la metodología que lo sustenta en atención al plan de cuentas vigente. Al respecto es necesario indicar que toda transacción registrada por un ente del sector público debe estar justificada por comprobantes y documentos, además de haber cumplido con los canales de autorización correspondiente. (p. 157)

Transacciones de los entes descentralizados. Las operaciones llevadas a cabo por los entes descentralizados son muy variadas y dependen, de la naturaleza del ente de que se trate. Es importante señalar que toda transacción que afecte la economía, financiera o socialmente al ente debe ser registrada atendiendo a los procedimientos y normas técnicas que rigen la materia. Al respecto el Ministerio de Finanzas ha preparado boletines e instructivos que indican la forma de registrar las operaciones y el seguimiento de las mismas mediante formas y reportes que son elaborados para efectos de control y evaluación de la gestión pública. (p. 157)

Plan de libros. Los libros obligatorios para los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales son: el libro diario y el libro mayor, en el primero se registra un resumen de las operaciones del ente con la utilización de la cuenta de mayor nivel desagregación, expresando en asientos contables según normas específicas, en el segundo se lleva un registro por cuenta, de los movimientos que ésta ha tenido y del saldo a la fecha. Existen adicionalmente varios libros que son registrados por los entes públicos con la finalidad de contar con una información más detallada y ejercer un mejor control, tales son los auxiliares del efectivo en bancos, de ingresos por ramos, de transferencias, entre otros, dependiendo de sus necesidades y disposiciones específicas. (p. 157)

Plan de Reportes. Según lo estipula el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (1996), los informes financieros preparados por los gobiernos y sus organismos pueden orientarse a satisfacer objetivos específicos diferentes. Por ejemplo pueden reportar el cumplimiento de los mandatos del gasto, su habilidad de financiar actividades y solventar pasivos, su condición financiera, su desempeño en términos de costos y eficacia de servicios, su nivel de productividad, entre otros. El propósito de los informes financieros es la satisfacción de las necesidades de información de los usuarios internos y externos, con énfasis en éstos últimos: la sociedad, el poder legislativo, los órganos de regulación y control, inversionistas, acreedores, otros gobiernos, la banca multilateral, organismos internacionales, entre otros.

En este sentido, dependiendo de su finalidad se estructuran los estados financieros y reportes siguientes:

- Balance de Comprobación
- Balance General
- Estado de Ejecución Presupuestaria
- Hoja de Trabajo. Variaciones en el capital de trabajo
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos (p.158)

Plan de Formas. Constituye el compendio de formularios a ser llenados por el ente de acuerdo con disposiciones legales que rigen la materia. Los formularios presupuestarios están estrechadamente vinculados con la actividad contable, pues provee información para ambos fines aún cuando se clasifican en generales, presupuestarios y financieros. Las estipulaciones específicas sobre el diseño, forma de llenado, de envío, así como la periodicidad en su manejo y remisión están establecidas en forma de instructivos para el caso de los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales opera el instructivo número 12, así mismo se cuenta con otros instructivos cuyo ámbito de aplicación y competencia se señala por parte del Ministerio de Finanzas. (p. 160)

Según el PROMAFE (2003) en el Marco Conceptual del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas para los Estados, el subsistema de contabilidad “comprende el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten el registro sistemático de los hechos económicos y financieros que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio del Estado”; cuyo órgano rector es la Oficina Nacional de Contabilidad Pública y su objeto es:

Producir los estados financieros básicos de un sistema contable, que muestren los resultados de la gestión presupuestaria y financiera y la situación patrimonial de la entidad, todo ello de acuerdo con la estructura, oportunidad y periodicidad que las normas vigentes y los usuarios que la

requieran. Para que ello sea posible, toda transacción que ocurra en la entidad, tenga o no carácter presupuestario, que altere o pueda alterar la ecuación patrimonial, debe estar reflejada en la contabilidad.

Indica además que el subsistema de contabilidad se caracteriza por:

- ✓ Ser único, común y aplicable a todos los entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales.
- ✓ Recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan afectar el patrimonio de las entidades públicas.
- ✓ Considerar como ente contable a toda institución con personalidad jurídica.
- ✓ Estar diseñado y operar en función de los principios de contabilidad generalmente aplicables en el sector público.
- ✓ Registrar sistemáticamente todas las transacciones que afecten la situación económico-financiera, utilizando el causado como el momento del gasto con incidencia patrimonial.
- ✓ Producir información financiera necesaria para la toma de decisiones.
- ✓ Presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo, ordenados de forma que facilite el ejercicio del control y la auditoría interna o externa.
- ✓ Suministrar la información necesaria para la formación de las cuentas estatales.

Así mismo, este documento señala que cada Estado debe contar con una unidad rectora del sistema con las siguientes funciones:

- ✓ Administrar el Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas para el Estado.
- ✓ Emitir opiniones sobre los planes de cuentas y sistemas contables aplicables a las unidades administradoras del Estado.
- ✓ Analizar y evaluar el sistema contable de tal forma que permita conocer permanentemente la gestión presupuestaria, de tesorería y patrimonial del Estado, para generar los informes requeridos.
- ✓ Analizar los estados financieros.
- ✓ Asesorar y asistir técnicamente en la implantación de las normas, procedimientos y sistemas de contabilidad que se prescriban.
- ✓ Suministrar a la Oficina Nacional de Contabilidad Pública la información que ésta le solicite para el cumplimiento de sus funciones, así como para la elaboración de la Cuenta General de Hacienda.
- ✓ Evaluar la aplicación de las normas, procedimientos y sistemas de contabilidad prescritos y ordenar los ajustes que estime procedentes.
- ✓ Promover la realización de los estudios de actualización de la normativa vigente en materia de contabilidad.
- ✓ Coordinar la actividad y vigilar el funcionamiento de las oficinas de contabilidad de los órganos y entes del Estado.

Es importante destacar que el diseño del SIGECOF para los Estados es un proyecto que aún no se ha puesto en marcha.

El PROMAFE (2002), establece en el Marco Conceptual del SIGECOF para Entes Descentralizados sin Fines Empresariales, que el sistema de contabilidad integrado debe garantizar:

- ✓ *Confiabilidad*: ofrecer certeza de los datos, los hechos y las cifras.
- ✓ *Unicidad*: proporcionar un tratamiento y registro único de los datos en el sitio más cercano donde ocurre cada transacción.
- ✓ *Integridad*: cubrir la totalidad de las operaciones financieras en el ámbito presupuestario y no presupuestario.
- ✓ *Verificabilidad*: favorecer o posibilitar el seguimiento de una pista auditable de todas las transacciones.
- ✓ *Oportunidad*: posibilitar la obtención de la información sobre transacciones realizadas en el momento en que se producen.
- ✓ *Utilidad*: apoyar el proceso de toma de decisiones y la simplificación de procedimientos.
- ✓ *Transparencia*: dar información clara y pública sobre la gestión económica –financiera del Gobierno.
- ✓ *Seguridad*: proteger física y lógicamente dicha información contra el acceso no autorizado y el fraude. (p. 9)

Según el marco conceptual del SIGECOF la contabilidad gubernamental, organizada como sistema integrado en función de una base de datos y de acuerdo con los objetivos ya establecidos para la misma, puede esquematizarse como sigue:

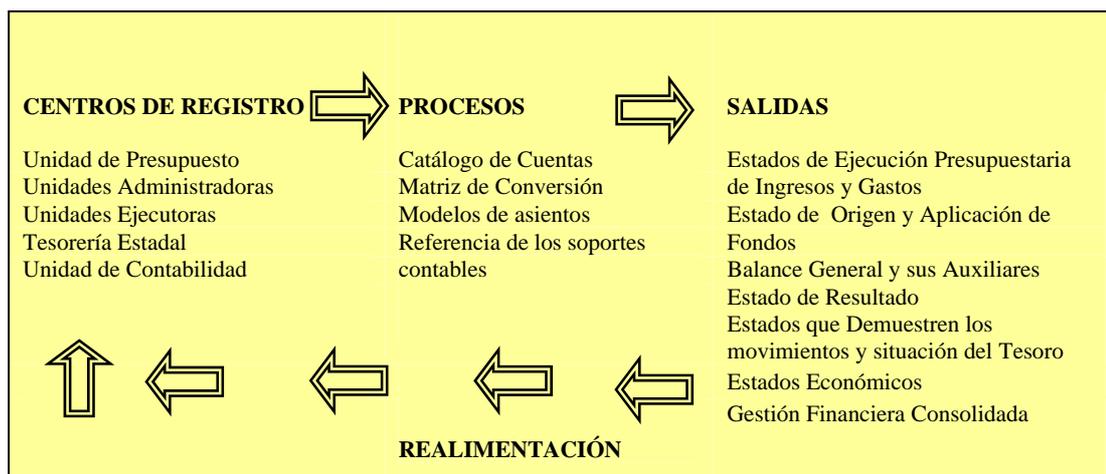


Figura 1. Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrado. Tomado de PROMAFE (2002) y adaptado por la investigadora.

El desarrollo de sistemas de información contable en el sector público venezolano es una condición necesaria pero no suficiente para lograr la transformación de la administración financiera, si los datos de entrada, objeto de procesamiento, no tienen la mínima calidad, la información que surge no será útil.

En este sentido, debe existir una integración ineludible del sistema de contabilidad general de los entes públicos tomando como base las teorías de control interno del sector público, para ello debe existir un sistema de control interno eficiente y eficaz.

Control Interno

Del francés *contrôle*, el término es definido por la Real Academia Española como sinónimo de comprobación, inspección, fiscalización e intervención. Tal como lo expresa Claros (2000), “el control es connatural a los sistemas vivientes, y bajo esta función se encuentra la responsabilidad por mantener el equilibrio de los elementos, el flujo de los procesos y el logro de los resultados.” (p.79). Mantilla (2005) afirma que el control no es “patrimonio exclusivo de ninguna disciplina” (p.59), pues al contrario implica varios campos del conocimiento, mencionando la ingeniería, legislación, administración y la rama contable-auditora.

Desde el punto de vista administrativo y gerencial, el control se constituye en un principio que permite asegurar el cumplimiento de las actividades en función de lo planificado, de allí que el control y la planificación son dos fases inseparables del sistema administrativo. Esta concepción es adoptada por Brown y Moberg, citados por Mantilla (2005) quienes consideran que el control aplicado a la administración es decisivo para el éxito de cualquier organización y pertinente a todas las actividades.

No obstante, Dorta (2005) señala que el concepto de control es plural en la literatura organizativa, y por tanto está sujeto a diversas corrientes de pensamiento: la psicológica, sociológica, y la administrativa propiamente dicha. Desde esta concepción, se ha evolucionado en su conceptualización, desde la teoría clásica en la que es considerado sinónimo de autoridad, hasta la teoría contingente la cual a su vez

parte de la teoría de los sistemas abiertos y considera que el sistema de control empresarial depende de los factores externos e internos que la caracterizan.

En el ámbito de lo público y en un régimen democrático, se distinguen diversas maneras de ejercer control sobre el Estado, como por ejemplo, control sobre los actos de gobierno, sobre los actos de la administración, sobre las normas jurídicas, entre otros. En palabras de Velásquez (2004)

La idea fundamental parte del hecho de que el ejercicio de la función de control es la única forma de frenar el poder. Sólo el poder frena el poder, es un adagio popular que condensa la razón de ser de los poderosos contrapesos que frente al Poder Ejecutivo coloca el texto constitucional en manos del Poder Legislativo, del Poder Judicial, y del Poder Ciudadano... Por supuesto, la idea de la diversidad de la función contralora no puede implicar en modo alguno un cuadro anárquico en su ejercicio. No todos los poderes están facultados para practicar toda forma de control.

La Contraloría General de la República (2005), en su revista de Control Fiscal, plasma lo siguiente:

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela ha establecido un sistema de controles entre los órganos del Poder Público Nacional en cinco ramas con funciones propias: Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral, según lo establecido en el artículo 136 *eiusdem*. En efecto, conforme al artículo 274 del Texto Fundamental, los órganos del Poder Ciudadano tienen como misión, entre otras, el prevenir, investigar y sancionar los hechos que quebranten la ética pública y la moral administrativa, así como velar por la buena gestión y la legalidad en el uso del patrimonio público, del cumplimiento y la aplicación del principio de legalidad en toda la actividad del Estado. Como órgano del Poder Ciudadano, la Contraloría General de la República tiene como función primordial el controlar, vigilar y fiscalizar los ingresos, gastos, bienes públicos y bienes nacionales, tal como lo dispone el artículo 287 de la Constitución. (p. 203)

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, como norma suprema, dispone los diferentes ámbitos de acción, que numerosos autores (Otero, 2004; Velásquez, 2004; Claros, 2000) referencian así:

Control Político: Conocido como control parlamentario, es el ejercido por la Asamblea Nacional, los Consejos Legislativos Estadales y las Cámaras Municipales, con la finalidad de establecer control sobre la Administración Pública y la gestión

gubernamental. Para Velásquez (2004) “El control político no necesariamente implica la imposición de una sanción. Es más bien, un mecanismo para activar otros tipos de controles...” (p.31)

Control Jurídico: Realizado por Magistrados, Jueces y Fiscales con la finalidad de prevenir y sancionar conductas típicas, antijurídicas y culpables.

Control Social: Corresponde a los ciudadanos, individual o colectivamente y consiste en vigilar y controlar la gestión pública, los resultados de la misma y la prestación de los servicios públicos suministrado por el Estado y por los particulares.

Control Administrativo: Ejercido por los órganos de la administración, y a su vez puede ser clasificado en control especializado (corresponde a las superintendencias), de tutela (sobre los órganos adscritos) y jerárquico (funcionarios superiores sobre los de menor jerarquía). El control fiscal (realizado por los órganos de control externo) y el control interno (ejercido por la propia administración) son igualmente administrativos. Para efectos de esta investigación, interesa profundizar sobre éste último tipo de control.

Desde el punto de vista de quién lo ejerce, el control se ha clasificado en externo e interno. A nivel mundial, en el sector público el control externo incluye desde la acción de los órganos rectores del control hasta la de la sociedad civil, que exigen transparencia, eficiencia y eficacia en el uso de los recursos públicos; y el *control interno* incluye la gestión de la administración activa como la principal responsable de la idoneidad de ese control interno y de su aplicación, y la de las auditorías internas como un mecanismo más de control, que ejerce una función asesora que agrega valor a la gestión institucional y debe proporcionar una garantía razonable de que la actuación los funcionarios públicos se ejecuta de conformidad con el marco legal vigente.

El crecimiento de los mercados, los cambios tecnológicos, la necesidad de seleccionar información útil, la promulgación de leyes y otros instrumentos jurídicos con mayores exigencias de control, la aparición de nuevas formas de abuso de los bienes públicos y el creciente reclamo a los funcionarios públicos de rendir cuentas de su gestión, son condiciones que requieren la toma de acciones concretas por parte

de la administración activa para mejorar sus sistemas de control interno, a fin de que éstos se conviertan en herramientas efectivas para conducir a las instituciones hacia el logro de sus objetivos, optimizar los recursos disponibles y prevenir el desperdicio y el uso inadecuado o ilícito de los mismos.

Se han desarrollado diversos métodos, como respuesta a esos cambios, que permiten tener una visión global y estratégica de las instituciones y de su entorno, como punto de partida para el éxito en su gestión. Estos esfuerzos han dado como resultado diferentes enfoques de control interno que actualmente configuran una concepción más novedosa e integral del papel que el control debe desempeñar como parte de los sistemas administrativos y por ende, de un sistema de administración financiera en el sector público.

Las primeras definiciones de “control interno” apenas presentaban indicios de la composición y la finalidad de ese concepto, y no daban respuesta a interrogantes como cuál es la relación entre el control y los objetivos de la organización, quién es el responsable del control y qué relación existe entre el proceso administrativo y el control.

Posteriormente, la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Instituciones Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) definió el control interno como el plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, orientados a proporcionar una garantía razonable de que se cumplen los objetivos de promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada; preservar el patrimonio de pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; respetar las leyes y reglamentaciones y estimular la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos, y obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.

A partir de ese momento se estableció un mejor señalamiento sobre algunos elementos fundamentales del actual concepto de control interno, el cual se ha definido como un proceso cuya responsabilidad corresponde a la máxima autoridad de la

organización, y que debe asegurar razonablemente el logro de los objetivos institucionales. La Comisión mencionada se refiere al control interno como “un instrumento de gestión que se utiliza para proporcionar una garantía razonable de que se cumplan los objetivos establecidos por la Dirección” (p.72).

En este ámbito diversos organismos han propuesto modelos de control interno, basándose fundamentalmente en la visión del mismo como sistema; así encontramos los aportes desarrollados por el *Criteria of Control Committe (CoCo)*, bajo el auspicio del *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*; el modelo *Australian Control Criteria (ACC)* elaborado por el *Institute of Internal Auditors (IIA)* y el Informe COSO propuesto en 1992 por el *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, cuyas contribuciones han sido revisadas y asumidas por otros organismos.

Este último trabajo se logró una vez que diversas agrupaciones profesionales de alto renombre a nivel mundial unieron esfuerzos con el fin de establecer un marco conceptual de control interno integrador de las definiciones y conceptos preexistentes, que permitiera a las organizaciones públicas y privadas, a las auditorías interna y externa, a los académicos y a los legisladores contar con un modelo de referencia común sobre el tema de control. Como resultado, fue emitida la definición de control interno que aparece en el Informe COSO, y que Dorta (2005) muestra en su obra como:

Un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos dentro de las siguientes categorías: a) Eficacia y eficiencia de las operaciones; b) Fiabilidad de la información financiera; c) Cumplimiento de las leyes y normas aplicables. (p. 19)

Fue así como se estableció que el control interno constituye, esencialmente, una herramienta útil para que la administración activa dirija su gestión y obtenga una seguridad razonable de que las actividades se están conduciendo al logro de los objetivos institucionales.

En este sentido, la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), basándose en una encuesta realizada entre sus miembros en el año 2001, ha sugerido la integración de sus normas con las emitidas por COSO y CoCo; y, tomando en consideración este informe, ha actualizado la Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público, donde presenta como concepto de control interno:

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)

Por otro lado, para Lizcano (2000), el control interno se define como un:

Proceso a través del cual se desarrolla un conjunto de actividades de verificación, comparación y validación de cifras, procedimientos, políticas, programas y resultados con el fin de garantizar que la entidad pueda alcanzar las metas y objetivos previstos. El control interno se preocupa también de velar por la integridad de los activos, así como de la autenticidad de los pasivos de la empresa, y también del cumplimiento de las pautas de seguridad, tendentes a evitar la comisión de irregularidades o fraudes, así como el asegurar que la información contable esté respaldada por comprobantes administrativos válidos.

En el sector público venezolano y siguiendo la tendencia mundial de autocontrol, las normas del derecho público relacionadas con control fiscal promulgadas con ocasión de entrada en vigencia de la Constitución de 1999, fortalecen el ejercicio del control interno en la Administración Pública a través de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal (2001) y la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (2008). Es precisamente en éste último instrumento legal en el cual se crea la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna (SUNAI) como órgano rector del sistema de control interno. Pero es tan importante el control interno que existen otros instrumentos que lo regulan como el Reglamento Sobre la Organización del Control

Interno en la Administración Pública Nacional (2003), las Normas Generales de Control Interno (1997), así como el Manual de Normas de Control Interno sobre un Modelo Genérico de la Administración Central y Descentralizada Funcionalmente (2005).

Conforme a lo establecido en el artículo 35 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, el control interno es un sistema que comprende el plan de la 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 sinceridad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, eficacia y calidad en sus operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas. La obligación de organizar, establecer, mantener y evaluar el control interno corresponde de acuerdo con la Ley a las máximas autoridades jerárquicas de cada ente u órgano, mientras que a los gerentes o jefes de cada departamento o sección les corresponde la vigilancia sobre el cumplimiento de las normas constitucionales o legales, de los planes y políticas y de los instrumentos de control interno.

En forma adicional, el artículo 37 de la referida Ley estipula que cada entidad del sector público elaborará en el marco de las normas básicas dictadas por la Contraloría General de la República, las normas, manuales de procedimientos, indicadores de gestión y demás instrumentos o métodos específicos para el funcionamiento del sistema de control interno.

De acuerdo con el manual de normas generales de control interno para la Contraloría General de la República de Costa Rica y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización (2003), el control interno persigue coadyuvar con la organización en el cumplimiento de sus *objetivos*, fundamentalmente en las siguientes categorías:

- ✓ *Eficiencia y eficacia de las operaciones*, lo que implica una conducción adecuada de las actividades organizacionales, haciendo un uso apropiado de los recursos disponibles y atendiendo las mejores prácticas que dicten la técnica y el

ordenamiento jurídico, lo que idealmente debe conducir al logro de los objetivos al menor costo.

- ✓ *Confiabilidad y oportunidad de la información*, incluyendo informes sobre la ejecución presupuestaria, estados financieros y otros informes contables, administrativos y de otra naturaleza, para uso interno y externo. Los informes serán confiables si contienen la información precisa, veraz y exacta relacionada con el asunto que traten; y serán oportunos si contienen los datos suficientes y se comunican en tiempo propicio para que las autoridades pertinentes emprendan acciones adecuadas para promover una gestión eficaz y eficiente al servicio de la ciudadanía.
- ✓ *Cumplimiento de la normativa vigente*, sea ésta de carácter jurídico (leyes, decretos, reglamentos, jurisprudencia legal y constitucional, etc.), técnico (documentos normativos emitidos por autoridades con competencia en materias específicas) o administrativo (disposiciones internas de la institución). Debe tenerse particularmente presente el principio de legalidad consagrado en la Carta Magna.
- ✓ *Protección y conservación del patrimonio contra pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal*, por ello se dice que el control interno también sirve de salvaguarda de los activos y coadyuva en la prevención y detección de errores y fraudes.

El sistema de control interno debe promover el esfuerzo de los miembros de la organización a todos los niveles, con miras al cumplimiento de estos objetivos, cuya consecución llevará, mediante un resultado sinérgico, al logro de las ideas rectoras de la institución, a saber, su misión, su visión y sus valores claves. Asimismo, debe señalar las actuaciones impropias que eventualmente se presenten, incluyendo al efecto métodos para detectar si las medidas y los mecanismos de control adolecen de alguna debilidad o han sido violados. Esto permitirá que la administración disponga lo pertinente para fortalecer el sistema y para corregir actuaciones apartadas de los objetivos o contraproducentes para ellos, a raíz de esas eventuales infracciones.

Bajo este nuevo enfoque, el control interno está conformado por cinco *componentes* que son el ambiente de control, la valoración de riesgos, las actividades de control, la información y la comunicación, y el monitoreo; los cuales están inmersos en el contexto de la administración. El control interno es parte del proceso administrativo, sin embargo, no todas las actuaciones o decisiones de la administración son elementos del control interno; ejemplos de esas actuaciones excluidas son: la definición de objetivos, misión y valores institucionales, la planificación estratégica, la determinación de objetivos por actividad, la administración de los riesgos y las acciones correctivas.

De acuerdo a lo establecido en el informe COSO, la INTOSAI señala, en la Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público, que el control interno comprende cinco componentes interrelacionados:

- ✓ **Entorno de control:** El entorno de control establece el tono de una organización, teniendo influencia en la conciencia que tenga el personal sobre el control. Es el fundamento para todos los componentes de control interno, dando disciplina y estructura. Los elementos del entorno de control son:
 - La integridad personal y profesional y los valores éticos de la gerencia y el resto del personal, incluyendo una actitud de apoyo hacia el control interno todo el tiempo a través de la organización;
 - Competencia;
 - El “tono de los superiores” (es decir la filosofía de la dirección y el estilo gerencial);
 - Estructura organizacional;
 - Políticas y prácticas de recursos humanos. (p. 19)
- ✓ **Evaluación del riesgo:** La evaluación de riesgo es el proceso de identificación y análisis de los riesgos relevantes para el logro de los objetivos de la entidad y para determinar una respuesta apropiada implica:
 - Identificación del riesgo:
 - Relacionado con los objetivos de la entidad;
 - Comprensión
 - Incluye riesgos debidos a factores externos e internos, tanto a nivel de la entidad como de sus actividades;
 - Valoración del riesgo:
 - Estimación de la importancia del riesgo
 - Valoración de la probabilidad de que el riesgo ocurra
 - Evaluación de la tolerancia al riesgo de la organización;
 - Desarrollo de respuestas:

- Cuatro tipos de respuesta al riesgo deben ser considerados: transferencia, tolerancia, tratamiento o eliminación. Entre ellos, el tratamiento del riesgo es el más relevante para esta guía porque un control interno efectivo es el mejor mecanismo para tratar el riesgo.
- Los controles apropiados involucrados pueden ser de detección o de prevención.

Dado que las condiciones gubernamentales, económicas, industriales, regulatorias y operacionales están en constante cambio, la evaluación de riesgo debe ser un proceso constante. Implica la identificación y análisis de condiciones modificadas y oportunidades y riesgos (ciclo de evaluación del riesgo) y la adaptación del control interno para dirigirlo hacia los riesgos cambiantes. (p.24)

✓ **Actividades de control:** Las actividades de control son políticas y procedimientos establecidos para disminuir los riesgos y lograr los objetivos de la entidad. Para ser efectivas, las actividades de control deben ser apropiadas, funcionar consistentemente de acuerdo a un plan a lo largo de un período, y tener un costo adecuado, que comprenda muchos aspectos, ser razonables y estar relacionadas directamente con los objetivos de control. Las actividades de control se dan en toda la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Incluyen una gama de actividades de control de detección y prevención tan diversas como por ejemplo:

- Procedimientos de autorización y aprobación;
- Segregación de funciones (autorización, procesamiento, archivo, revisión);
- Controles sobre el acceso a recursos y archivos;
- Verificaciones;
- Conciliaciones;
- Revisión de desempeño operativo;
- Revisión de operaciones, procesos y actividades;
- Supervisión (asignaciones, revisiones y aprobaciones, dirección y capacitación).

Las entidades deben alcanzar un balance adecuado entre la detección y la prevención en las actividades de control. Las acciones correctivas son un complemento necesario para las actividades de control en la búsqueda del logro de los objetivos. (p. 30)

Los sistemas de información implican actividades de control de tipo específico. Por tal motivo, los controles de información tecnológica consisten en dos grandes grupos:

- **Controles generales:** son la estructura, políticas y procedimientos que aplican a todo un gran segmento de la información de la entidad y ayudan a asegurar su correcta operatividad. Estos crean el medio en el que operan los sistemas de aplicación y los controles. Las más grandes categorías de controles generales son: a) programas de seguridad de planificación y gerencia, b) controles de acceso, c) controles de

desarrollo, mantenimiento y cambio en la aplicación del software,
d) controles en el sistema de software, segregación de funciones, y
e) continuidad en el servicio.

- **Aplicación de controles:** son la estructura, políticas y procedimientos que aplican por separado a los sistemas de aplicación individual, y están directamente relacionados a las aplicaciones individuales computarizadas. Estos controles están generalmente diseñados para prevenir, detectar y corregir errores e irregularidades mientras la información fluye a través de los sistemas de información.

Los controles generales y de aplicación están interrelacionados y ambos son necesarios para ayudar a un procesamiento adecuado y completo de la información. Dado que la tecnología de la información cambia muy rápidamente, los controles relacionados deben evolucionar constantemente para seguir siendo efectivos. (p. 35)

- ✓ **Información y comunicación:** La información y la comunicación son esenciales para ejecutar todos los objetivos de control interno.

Información

Una precondition para que la información de transacciones y hechos sea confiable y relevante, es archivarla rápidamente y clasificarla correctamente. La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada de una manera y en cierto límite de tiempo que permita que el personal lleve a cabo su control interno y sus otras responsabilidades (comunicación puntual a la gente adecuada). Por tal motivo, el sistema de control interno como tal y todas las transacciones y eventos significativos deben estar apropiadamente documentados. Los sistemas de información producen reportes que contienen información operacional, financiera y no financiera, información relacionada con el cumplimiento y que hace posible que las operaciones se lleven a cabo y se controlen. La misma no sólo tiene que ver con datos generados internamente, sino con información sobre eventos externos, actividades y condiciones necesarias que permite la toma de decisiones y el reporte. La habilidad de la gerencia para tomar decisiones apropiadas es afectada por la calidad de la información, lo que implica que ésta debería ser apropiada, puntual, actual, exacta y asequible. (p. 40)

Comunicación

La comunicación efectiva debe fluir hacia abajo, a través de y hacia arriba de la organización, tocando todos los componentes y la estructura entera. Todo el personal debe recibir un mensaje claro de la gerencia superior sobre la seriedad con la que deben tomarse las responsabilidades. Es necesario que entiendan su propio rol en el sistema de control interno, al igual que la manera en la que sus actividades individuales se relacionan con el trabajo de los demás. También se necesita que haya comunicación efectiva con las partes externas. (p. 42)

- ✓ **Seguimiento:** Los sistemas de control interno deben ser objeto de seguimiento para valorar la calidad de la actuación del sistema en el

tiempo. El seguimiento se logra a través de actividades rutinarias, evaluaciones puntuales o la combinación de ambas.

- *Seguimiento continuo* de control interno está construido dentro de las operaciones normales y recurrentes de la entidad. Incluye la administración y actividades de supervisión y otras acciones que el personal ejecuta al cumplir con sus obligaciones. Las actividades de seguimiento continuo cubren cada uno de los componentes de control interno e involucran acciones contra los sistemas de control interno irregulares, antiéticos, antieconómicos, ineficientes e ineficaces.
- *Evaluaciones puntuales*: el rango y frecuencia de las evaluaciones puntuales dependerá en primer lugar de la valoración de riesgos y de la efectividad de los procedimientos permanentes de seguimiento. Las evaluaciones puntuales cubren la evaluación de la efectividad del sistema de control interno y aseguran que el control interno logre los resultados deseados basándose en métodos predefinidos y procedimientos. Las deficiencias de control interno deben ser reportadas al nivel adecuado de la gerencia.

El seguimiento debe asegurar que los hallazgos de auditoría y las recomendaciones sean adecuados y oportunamente resueltos. (p. 44)

El Statement on Auditing Standards (SAS) N° 1, del Instituto Americano de Contadores Públicos, citado por Vilorio (2005), en 1949, *subdivide al control interno* en:

Controles contables: dirigidos a la protección de los activos y confiabilidad de los registros contables.

Controles administrativos: dirigidos a la eficiencia de las operaciones y el apego a las prácticas de la gerencia.

Asimismo, en atención a su naturaleza y de acuerdo con las aseveraciones de algunos autores el control interno además puede clasificarse como:

Control interno de gestión: el cual engloba todos los demás controles y constituye la estructura de la organización, es decir el conjunto de planes, políticas y procedimientos para el logro de los objetivos de la entidad.

Por su parte, Albi y otros citados por Cruz y Sierra (2006), contempla tres aspectos del control de gestión: eficacia, eficiencia y calidad.

El control de eficacia verifica si se cumplen o no los objetivos propuestos. El grado de realización de un objetivo será, por tanto, una medida de la eficacia del servicio público correspondiente; este tipo de control busca

medir los resultados y con él mismo se puede conocer el costo de alcanzar un objetivo.

El control de eficiencia va más allá, trata de comprobar si se está obteniendo el máximo de los recursos públicos utilizados. Aquí lo esencial es la relación entre los recursos empleados y los resultados, contemplándose mecanismos de minimización del costo o de maximización de resultados, e incluso formas alternativas de lograr los objetivos. Por último, un resultado puede cumplir económicamente un objetivo, pero es importante conocer con qué nivel de calidad del servicio; esto es, si se cumplen las expectativas que se tiene del mismo. (p. 29)

En este orden de ideas, Vilorio (2005) hace referencia a su trabajo realizado en 1998 donde presenta las siguientes debilidades de la concepción del control interno como contable y administrativo:

1. No expresa efectivamente ningún concepto de control interno
2. No asume a la organización como un sistema coordinado y en constante movilidad
3. Se limita a la salvaguarda de los activos, ignorando otros aspectos como los pasivos y el capital o patrimonio de la organización
4. Presupone la búsqueda de exactitud de datos contables, por lo cual ignora las estimaciones contables
5. Descansa su eficiencia en la preexistencia de manuales y procedimientos organizacionales. (p. 88)

Dadas las debilidades que presenta esta clasificación del control interno (contable y administrativo), que no lo ve como un sistema abierto, sino más bien, como un sistema cerrado o aislado, se ha logrado que algunas organizaciones internacionales hayan definido un nuevo marco conceptual del control interno con una visión sistémica.

Sin embargo, a pesar de los aportes presentados por estas organizaciones que han tenido gran aceptación a nivel internacional, por ejemplo el Informe Coso, en nuestro país, específicamente en el sector público, la normativa que rige el control interno aún no ha tomado en consideración esa nueva concepción del control interno.

Cabe señalar, que el único instrumento que ha considerado dentro de su contenido las definiciones del Informe COSO y de la INTOSAI, es el Manual de Normas de Control Interno Sobre un Modelo Genérico de la Administración Central

y Descentralizada Funcionalmente (2005), emitido por la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna.

Por su parte el artículo 5 del Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional (2003), establece: “en la organización y mantenimiento de los sistemas de control interno serán de obligatoria consideración y razonada aplicación las normas técnicas de control interno dictadas por la Contraloría General de la República y por la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna.”

Dada la naturaleza de esta investigación, y considerando su preeminencia en el marco del sector público venezolano, en lo adelante nuestra atención se centrará en comprender a profundidad el *control interno contable*.

Catacora (1996) clasifica el control interno contable en tres tipos que dependen del momento en que se ejecutan: controles para la captura de los datos, para el procesamiento y para la salida de la información.

Por su parte, la legislación venezolana identifica también tres tipos de controles en atención a la oportunidad en que se realiza el control:

Control previo: Efectuado antes de realizarse una operación con la finalidad de asegurarse que se realice conforme a la ley. El Reglamento de Organización del Sistema de Control Interno lo define como aquel que comprende los procedimientos operativos y administrativos incorporados en el plan de organización, en los reglamentos y manuales de cada ente u organismo que deben ser aplicados por los administradores, antes de la adquisición de bienes y servicios o a la celebración de otros contratos que impliquen compromisos financieros para la República, con el fin de verificar las normas que regulan tales actos, los hechos que los respaldan, la conveniencia y oportunidad de su ejecución y corresponde a los propios administradores.

Control concomitante: es el que se realiza en el momento de efectuarse la operación (la recaudación de ingresos, causación de los gastos o movilización de los bienes). Para Cruz y Sierra (2006), este control “constituye la forma de verificación

por la cual el órgano de control ejecuta su acción verificadora a partir del acto de la administración cuando el administrador público aún está ejecutando su decisión.”

Control posterior: se efectúa luego de perfeccionarse la operación. Este tipo de control puede ser tanto interno como externo. Según Cruz y otros (2006), esta modalidad de control tiene serias críticas por cuanto “la utilidad de la verificación del órgano de control es casi nula. El acto ilegal, dañino al patrimonio del Estado, viciado de irregularidades, nunca podrá tener consecuencias para la administración –o tendrá pocas-, toda vez que su constatación se dará cuando ya no es posible evitar o reparar el error, o suspender la ejecución del acto irregular y los gastos en que se incurrió.”

Por último, y en función de los aspectos a controlar, se tiene el control físico y el financiero.

Control Físico: se ejerce con la finalidad de verificar el correcto uso de los recursos humanos, materiales y servicios, asociado con el logro de las metas y volúmenes de trabajo, en armonía con la cantidad, calidad y tiempo previsto.

Control Financiero: se refiere a la verificación del cumplimiento de los resultados programados en términos monetarios.

Según Catacora (1996) *los objetivos del control interno contable*, se agrupan en generales y específicos:

Objetivos generales

- ✓ Proteger y custodiar los activos.
- ✓ Capturar los datos y procesarlos en función de los parámetros de suficiencia y exactitud.

Objetivos específicos

- ✓ *De integridad.* Permiten asegurar que se registren todas las transacciones en el período respectivo
- ✓ *De existencia.* Permiten asegurar que sólo se registren operaciones que afecten la entidad. Este objetivo tiene su razón de ser en el principio contable de entidad.
- ✓ *De exactitud.* Establece que las operaciones deben registrarse a su valor real, de manera que los estados financieros presenten información lo más exacta posible.

- ✓ *De autorización.* Deben establecerse límites al inicio, continuación o finalización de una operación contable con base en políticas y procedimientos establecidos.
- ✓ *De custodia.* Se establecen para tratar de controlar el uso o disposición no autorizada de los activos. Se logra a través de controles sobre la custodia física y la existencia física.

La *importancia del control interno contable* está ligada estrechamente con los objetivos que pretende alcanzar. Desde este punto de vista, el control interno otorga una seguridad razonable de que la información presentada en los estados financieros es confiable. Para Catacora (1996) la importancia de establecer y mantener un sistema de control interno contable radica en brindar confianza sobre la información financiera que se produzca, pues ésta tiene como soporte todo un esquema de controles que disminuyen la posibilidad de presentar errores. Con respecto a la importancia del sistema de control interno en la detección temprana de irregularidades, el autor plantea que el sistema “debe estar preparado para descubrir o evitar cualquier irregularidad que se relacione con falsificación, fraude o colusión...debido a que tienen implicaciones sobre la correcta conducción del negocio”. (p. 239)

En palabras de Dorta (2005), las entidades del sector público están transformando su forma de actuar y, “en ese proceso de transformación, los sujetos implicados están demandando que sistemas de gestión públicos actúen con mayor eficiencia y eficacia, sin merma de la legalidad y proporcionando paralelamente una información relevante y fiable.” (p. 19)

En este sentido, y tomando como base lo contemplado por Mantilla (2005), enfocándonos en los entes del sector público, se puede deducir que la importancia del control interno contable radica en la capacidad que le otorga a la gerencia para tener razonable seguridad sobre la eficiencia y eficacia en el desempeño de las operaciones económico - financieras, en la transparencia y oportunidad de la información presentada en los informes financieros y, el cumplimiento del marco legal y normativo que regule tales operaciones; buscando que la utilización de los recursos públicos se haga en apego a los principios de economía, eficiencia, eficacia y transparencia.

Duque (2000) establece como *principios del control interno contable* los siguientes:

1. *Segregación de funciones:* operación, custodia y registro

2. *Sistemas de autorización*: procedimientos adecuados de autorización y registro.
3. *Dualidad de personas en cada operación*: cuando menos deben intervenir dos personas en cada operación.
4. *Asignación de responsabilidades*: debe establecerse claramente las responsabilidades de las personas que participan en cada proceso.
5. *Costo / beneficio*: el costo del control debe ser superior al beneficio esperado.
6. *Independencia de funciones*: los controles no deben depender entre sí.
7. *Indivisibilidad*: el control interno no constituye un área individualizada y especializada. Es parte integral de todos los sistemas.

De igual manera, en opinión de Duque, A. (2000), un *sistema de control interno* debe cumplir con ciertas *características* para poder alcanzar su cometido:

1. Debe comprender un plan de organización en el cual se definan claramente líneas de autoridad y de responsabilidad.
2. Debe prever un sistema de autorización sobre activos, pasivos, ingresos y gastos mediante el control de las operaciones a través del registro, así como, la clasificación de los datos y procedimientos a través de catálogos de cuenta, manuales de contabilidad y manuales de procedimientos.
3. Instaurar prácticas sanas, estableciendo una distribución de obligaciones y responsabilidades, y evitando que una sola persona maneje en su totalidad una operación. La segregación de funciones debe abarcar tanto a personas como departamentos, que se extiendan por toda la organización y a todos los niveles de mando.
4. Capacitación del personal.

Sistemas de Control Interno

El artículo 5 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (2008), expresa claramente en qué consiste el sistema de control interno:

El sistema de control interno del sector público, cuyo órgano rector es la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna, comprende el conjunto de normas, órganos y procedimientos de control, integrados a los procesos de la administración financiera así como la auditoría interna. El sistema de control

interno actuará coordinadamente con el Sistema de Control Externo a cargo de la Contraloría General de la República tiene por objeto promover la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos, el acatamiento de las normas legales en las operaciones del Estado, la confiabilidad de la información que se genere y divulgue sobre los mismos; así como mejorar la capacidad administrativa para evaluar el manejo de los recursos del Estado y garantizar razonablemente el cumplimiento de la obligación de los funcionarios de rendir cuenta de su gestión.

Es preciso aseverar que la responsabilidad de establecer, evaluar y perfeccionar de sistema de control interno es inherente a la administración activa, específicamente a la máxima autoridad del ente y a sus subordinados, principio recogido en el artículo 134 de la LOAFSP. En efecto, dado que no existe ningún sistema de control uniforme que se pueda aplicar en todas las instituciones públicas sin que resulte necesario adaptarlo a cada una de ellas, corresponde a la máxima autoridad analizar las características institucionales específicas, lo que implica sopesar, entre otros factores, su disponibilidad de recursos, sus necesidades de información y los rasgos particulares que le definen sus entornos interno y externo, para proceder a diseñar un sistema de control interno adaptado al ente, así como evaluarlo periódicamente para determinar la necesidad de efectuar modificaciones que contribuyan a aumentar su eficiencia.

En este sentido, no puede dejarse de lado el hecho de que el control es realizado por personas, por lo que la institución debe esforzarse por reclutar un recurso humano con un alto nivel de idoneidad y convicción para el cumplimiento de sus labores, con visión sistémica, que asuman responsabilidades y que tengan una sólida formación ética y profesional.

Igualmente, es necesario que se establezca una unidad de auditoría interna bien organizada, a la que se dote de los recursos necesarios para llevar a cabo sus funciones, según prescribe el artículo 135 de la LOAFSP:

La auditoría interna es un servicio de examen posterior, objetivo, sistemático y profesional de las actividades administrativas y financieras de cada ente u órgano, realizado con el fin de evaluarlas, verificarlas y elaborar el informe contentivo de las observaciones, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente dictamen. Dicho servicio se prestará por una unidad especializada de auditoría interna de cada ente u órgano, cuyo personal,

funciones y actividades deben estar desvinculadas de las operaciones sujetas a su control.

No obstante, la administración activa debe tener presente que la creación de tal unidad no los exime de su responsabilidad por el control interno. La auditoría interna debe apreciarse, como un mecanismo más de control, que desempeña una función de asesoría que agrega valor a la gestión institucional y apoya a la administración en el descargo de sus labores de control interno, mediante la emisión de observaciones y sugerencias derivadas de la evaluación de las medidas de control interno que operan en la institución, generando resultados tendentes a mejorarlas. Además es un servicio que proporciona a la nación, una garantía razonable de que la actuación del los funcionarios públicos se ejecuta de conformidad con el marco legal vigente.

De acuerdo con la nueva concepción del control interno, éste no termina en el mantenimiento de registros contables correctos y la detección de fraudes; sino que además sirve como elemento facilitador y orientador para que la gerencia conduzca la entidad efectivamente hacia el cumplimiento de su misión y el logro de sus objetivos. Tomando como base el deber constitucional que tiene todo funcionario público, respecto a rendir cuentas acerca de su gestión, no se puede obviar que la veracidad de la rendición de cuentas se sustenta en un sistema de control interno eficiente.

El PROMAFE (2003) en el Marco Conceptual del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas para los Estados, señala que:

El subsistema de control interno deberá estar integrado en los procesos administrativos y comprende el plan de organización, las políticas y normas, así como los métodos y procedimientos adoptados para la autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección de los recursos y bienes que integran el patrimonio público, incorporados en los procesos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos generales de la gobernación.

Así mismo, este documento ratifica como objeto del sistema de control interno:

Asegurar el acatamiento de las normas legales, salvaguardar los recursos y bienes que integran el patrimonio público, asegurar la obtención de información administrativa, financiera, operativa, útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones, promover la eficiencia de las operaciones, lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuesto, en concordancia

con las políticas prescritas y con los objetivos y metas propuestas, así como garantizar razonablemente la rendición de cuentas.

En lo que se refiere a la unidad de auditoría interna, indica que la evaluación del subsistema de control interno, incluyendo el grado de operatividad y eficacia de los subsistemas de administración y de información gerencial, así como el análisis de los registros y estados financieros para determinar su pertinencia y confiabilidad, y evaluar la eficiencia, eficacia y economía en el marco de las operaciones realizadas, corresponde a esta unidad. En este sentido, la unidad de auditoría interna puede:

- ✓ Orientar el control interno y facilitar el control externo de acuerdo con las normas de coordinación dictadas por la Contraloría General de la República.
- ✓ Dictar pautas de control interno, promover y verificar su aplicación.
- ✓ Realizar o coordinar las auditorías que estime necesarias, para evaluar el subsistema de control interno.
- ✓ Promover la oportuna rendición de cuentas por los funcionarios encargados de la administración, custodia o manejo de fondos o bienes públicos, de acuerdo con las normas que dicte la Contraloría General de la República.
- ✓ Realizar y promover actividades de adiestramiento en materia de control y auditoría.

Según el PROMAFE (2003), establece en el Marco Conceptual del Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas para los Estados, que el sistema de control interno debe contener las siguientes *características*:

- ✓ Ser integral e integrado.
- ✓ Abarcar los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión.
- ✓ Estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- ✓ Funcionar coordinadamente con el de control externo.
- ✓ Incluir los elementos de control previo y posterior, así como la auditoría interna.
- ✓ Garantizar que los responsables se aseguren, antes de procesar la adquisición de bienes y servicios o la elaboración de contratos que impliquen compromisos financieros, del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que el gasto esté correctamente imputado a la correspondiente partida del presupuesto o, en su caso, a créditos adicionales.
 - Que exista disponibilidad presupuestaria.
 - Que se hayan previsto las garantías necesarias y suficientes para responder por obligaciones que ha de asumir el contratista.
 - Que los precios sean justos y razonables.
 - Que se cumpla con los términos de la Ley de Contrataciones Públicas, en los casos en que sean necesarios, y de las demás leyes que sean aplicables.
- ✓ Garantizar que antes de proceder a realizar pagos, los responsables se aseguren del cumplimiento de los siguiente requisitos:
- Que sé de cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
 - Que estén debidamente imputados a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados.
 - Que exista disponibilidad presupuestaria y financiera.
 - Que se realicen para cumplir compromisos ciertos y debidamente comprobados, salvo que correspondan a pagos de anticipos a contratistas o avance ordenados a funcionarios conforme a las leyes.
 - Que correspondan a créditos efectivos de sus titulares.

Una vez esbozados los soportes teóricos de la contabilidad pública y el control interno es necesario hacer la vinculación de estas dos variables, como sigue:

Al analizar los objetivos del control interno se puede visualizar la importancia de la contabilidad gubernamental directamente relacionada con el control interno, al convertirse la integración de estos sistemas en ingrediente fundamental para solucionar las deficiencias que en cuanto al manejo de la información financiera existen en la Administración Pública.

Con el propósito de mejorar la gestión y la transparencia de los resultados de la Administración Pública en Venezuela, es ineludible impulsar y fortalecer los sistemas de contabilidad general y de control interno en las instituciones públicas.

Al respecto, Romero (2007), citando a Nieto (1999), resalta en su obra que “en el sector público se trata de la construcción de una nueva cultura contable orientada a superar las inercias propias del burocratismo, la ineficiencias y la corrupción, impulsando una actitud de servicio dirigida al cumplimiento de los fines sociales del Estado y al logro eficaz del cometido señalado en cada organismo oficial.” (p. 218)

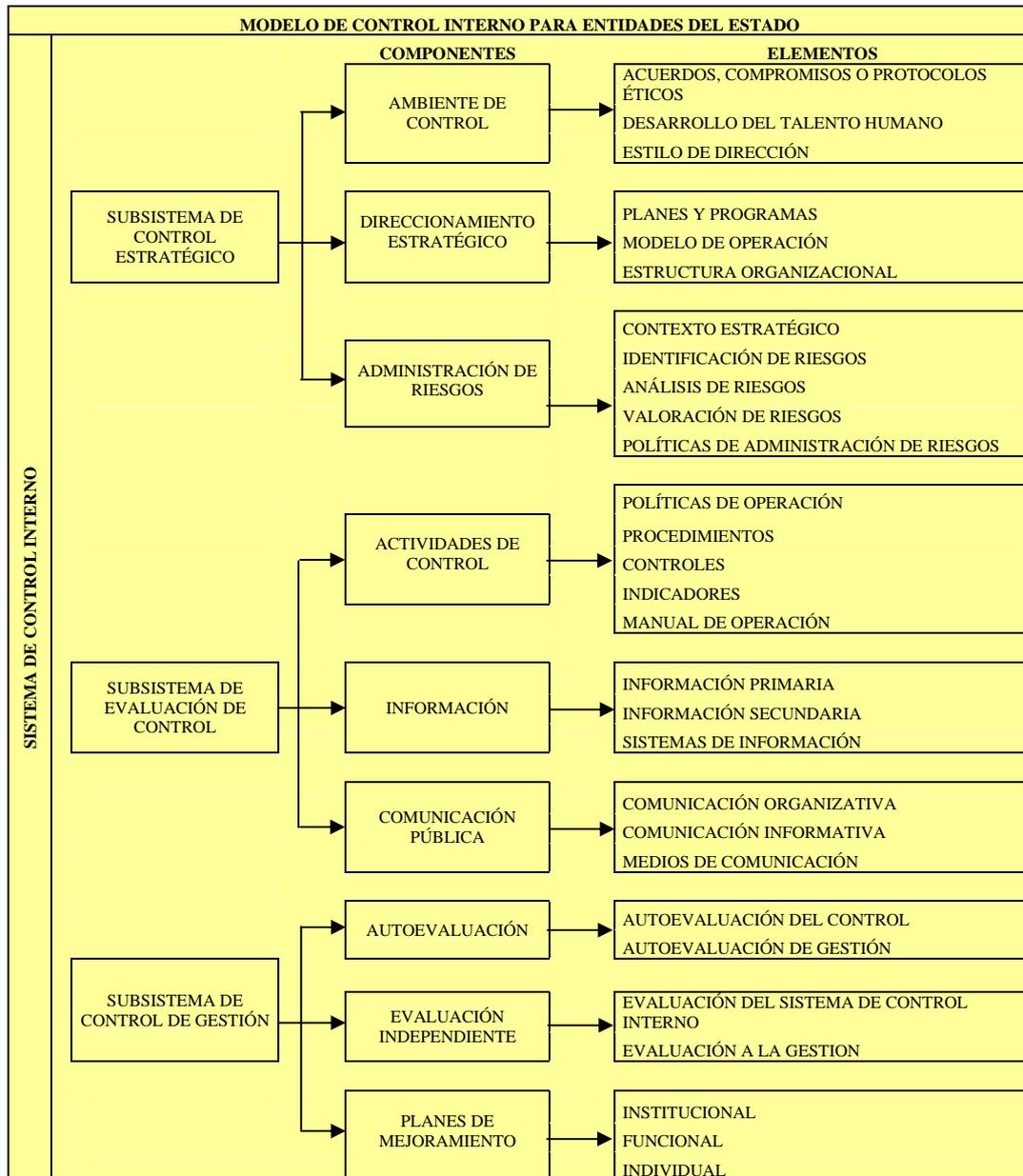


Figura 2. Modelo Estándar de Control Interno – MECI. Tomado de Romero (2007)

El gobierno colombiano, en su compromiso por fortalecer su sistema de control interno unificado y acorde con las características de sus entidades públicas, tomando como base modelos internacionales, diseñó el Modelo Estándar de Control Interno (MECI), con el propósito de garantizar la transparencia y eficiencia en el cumplimiento de los objetivos del Estado y erradicar la corrupción.

En palabras de Romero (2007) este modelo plantea la visión del control desde cinco objetivos específicos:

- ✓ *Objetivos de control de cumplimiento:* están dirigidos hacia el control del cumplimiento de la función administrativa, contempla el establecimiento de las acciones que le permitan a la entidad garantizar el cumplimiento de las funciones y el diseño de los procedimientos de verificación y evaluación en el marco establecido por la ley, se basa en el fundamento de autorregulación.
- ✓ *Objetivos de control estratégico:* busca crear conciencia en los servidores públicos acerca de la importancia del control, establece los procedimientos que permitan el diseño y desarrollo organizacional de la entidad, buscando administrar en forma diligente los posibles riesgos que se puedan generar. Se basa en los fundamentos de autocontrol y autorregulación.
- ✓ *Objetivos de control de ejecución:* determina los procedimientos de prevención, detección y corrección que permitan mantener las funciones, operaciones y actividades institucionales, propende porque todos los recursos y actividades estén dirigidos hacia el cumplimiento de la misión. Busca que la toma de decisiones se realice con base en información oportuna y confiable, y que la comunicación interna y externa que genera la entidad contribuya al desarrollo de una operación adecuada.
- ✓ *Objetivos de control de evaluación:* propende por la existencia de mecanismos y procedimientos que permitan realizar seguimientos a la gestión y formular acciones oportunas de corrección y de mejoramiento. Así mismo, realizar verificaciones y evaluaciones permanentes, garantizar la existencia de la evaluación independiente, propiciar el mejoramiento continuo del control y de la gestión y facilitar la integración de las recomendaciones de los órganos de control fiscal a los planes de mejoramiento. Se basa en los fundamentos de autocontrol y autogestión.
- ✓ *Objetivos de control de información:* establece los procedimientos para la generación de información veraz y confiable, cumplir oportunamente con la entrega de la información requerida por los órganos de control externos, controlar la publicidad de la información que genera la entidad y garantizar una efectiva rendición de las cuentas públicas. (p. 220)

Este modelo traza tres fundamentos que lo complementan:

- ✓ *Autocontrol*: es la capacidad que ostenta cada servidor público para controlar su trabajo, detectar desviaciones y efectuar correctivos para el adecuado cumplimiento de los resultados que se esperan en el ejercicio de su función, con fundamento en los principios constitucionales.
- ✓ *Autorregulación*: es la capacidad institucional para aplicar de manera participativa en la entidad, los métodos y procedimientos establecidos en la normatividad para la implementación del sistema de control interno, bajo un entorno de integridad, eficiencia y transparencia en la actuación pública.
- ✓ *Autogestión*: es la capacidad institucional de toda entidad para interpretar, coordinar, aplicar y evaluar de manera efectiva, eficiente y eficaz la función administrativa que le ha sido asignada por la constitución, la ley y sus reglamentos. Romero (2007), (p. 221)

Generalidades sobre Estrategias y su Formulación

La gestión de las instituciones en la actualidad, puede sintetizarse a efecto de un mejor estudio según Anthony (citado por Mallo, Kaplan y otros), en:

- 1) *Planificación Estratégica*: es el proceso de decisión acerca de los objetivos de la organización, de los cambios de estos objetivos, de los recursos empleados para lograrlos y de las políticas que ha de seguir la administración en el uso y la distribución de tales recursos.
- 2) *Control Administrativo*: es el proceso mediante el cual los controles administrativos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos de la organización.
- 3) *Control Operativo*: es el proceso consistente en asegurar que tareas específicas se cumplan en forma eficaz y eficiente (2000, pp. 18-19).

Ahora bien, este enfoque debe ser empleados por cada organización previa adaptación a sus necesidades y expectativas, buscando la manera de lograr el equilibrio que le permita gerenciar estratégicamente, término que según Fred, citado por Noguera (2005), puede definirse como “la formulación, ejecución y evaluación de acciones que permitirán que una organización logre sus objetivos” (p.73), postura también compartida por Shank y Govindarajan que definen la gerencia de los negocios como:

- Un proceso cíclico continuo de 1) formulación de estrategias; 2) comunicación de estas estrategias a toda la organización; 3) desarrollo y

utilización de tácticas para implementar las estrategias; y 4) desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito en las etapas de la implementación y, en consecuencia, medición del grado de éxito en alcanzar los objetivos estratégicos (1997, p. 5).

No obstante, para poder formular estrategias es necesario conocer en qué consisten. Según Mallo, Kaplan y otros, citado por Noguera (2005) la *estrategia* es el “arte de planificar y dirigir las operaciones militares en una guerra” (p.73). Proviene del griego *estratego*; (*stratos* –ejército-, *ago* –conducir-) y considera que:

Es un término del argot militar que todavía se sigue utilizando, y de ese mundo fue tomada por los economistas y los altos directivos de las empresas... Uno de los primeros autores que utilizó expresamente el término *estrategia* para referirse a un cierto modo de dirección, gestión o política económica empresarial fue H.I. Ansoff (en su obra *La Estrategia en la Empresa*, 1965” (ibídem).

“Son las acciones que deben realizarse para mantener y soportar el logro de los objetivos de la organización y de cada unidad de trabajo... Permiten concretar y ejecutar los proyectos estratégicos. Son el cómo lograr y hacer realidad cada objetivo” (Serna, 1999, p. 32).

Zambrano (2006), la concibe como aquella parte del plan destinada a analizar y definir la manera de construirle viabilidad a las operaciones que luzcan o sean inviables en el momento o situación inicial del plan. Por esta razón, la estrategia no se diseña para todas las operaciones del plan, sino se focaliza sólo en las operaciones que tengan algún nivel de resistencia (inviabilidad) por parte de algún actor corresponsable de su ejecución.

Cumming (2000), citado por Monsalve (2004) indica:

En los últimos años el concepto de estrategia ha evolucionado de manera tal que en base a éste ha surgido una nueva escuela de administración y una nueva forma de dirigir las organizaciones, llamada “administración estratégica”. El empleo del término estrategia en administración significa mucho más que las acepciones militares del mismo. “Para los militares, la estrategia es sencillamente la ciencia y el arte de emplear la fuerza armada de una nación para conseguir unos fines determinados por sus dirigentes.” (p. 193)

En este sentido, sostiene Noguera (2005), “el término estrategia contextualizado dentro de la gestión organizacional y haciendo una abstracción a partir de su significado en las ciencias militares, podría ser definida como la habilidad para planificar y conducir las empresas hacia el logro de ventajas competitivas.” (p. 74)

Es así como, la estrategia se puede definir en el campo de la administración como la adaptación de los recursos y fortalezas de la organización al entorno cambiante, aprovechando sus oportunidades y evaluando las debilidades y amenazas inherentes en función de los objetivos y metas trazadas. En este sentido, las estrategias son un conjunto de acciones que facilitan y permiten, a las entidades públicas y privadas, diseñar una serie de actividades tendentes a fortalecer sus procesos y a establecer métodos y técnicas que permitan propugnar eficientemente su operatividad.

No obstante, la formulación de estrategias no obedece a un proceso casual o intuitivo puramente, sino que es fundamental partir de un análisis integral de la organización, que arroje los puntos fuertes y débiles que enfrenta hacia adentro, así como las amenazas y oportunidades existentes en el entorno, con un grado de importancia asociado a cada una de ellas.

Para la autora precitada, parafraseando a Serna, las fortalezas son “actividades y atributos internos de una organización que contribuyen y apoyan el logro de los objetivos”, las debilidades son “actividades o atributos internos de una organización que inhiben o dificultan el éxito”, las oportunidades son “eventos, hechos o tendencias en el entorno que podrían facilitar o beneficiar el desarrollo de la organización, si se aprovechan en forma oportuna y adecuada”, y las amenazas son “eventos, hechos o tendencias en el entorno de una organización que inhiben, limitan o dificultan su desarrollo”. (p. 74).

El diagnóstico interno debe incluir entre otros, el aspecto financiero, operativo y funcional, tecnológico y humano de la institución en particular, mientras que el diagnóstico externo debe evaluar el entorno estratégico y competitivo de la organización integrando los factores económicos, políticos, tecnológicos y geográficos, que pudieran favorecerla o perjudicarla.

Luego del diagnóstico precedente, la entidad debe formular y elegir las estrategias de salida como respuesta ante la naturaleza de las amenazas y de las oportunidades encontradas, cuya naturaleza tendrá incidencia sobre la utilidad de las fuerzas y la desventaja de las debilidades. Es decir, ante una amenaza, la empresa adoptará una estrategia ofensiva o defensiva, según esté en posición de fuerza o de debilidad, y ante una oportunidad, su empeño también será ofensivo o defensivo, de manera respectiva (Godet, 1999).

Muchos autores sostienen que todas las organizaciones tienen una estrategia, y que la misma puede ser explícita (conocida por los miembros de la empresa) o implícita (conocida sólo por el estratega). En este sentido, es difícil para una organización depender de la improvisación en los momentos actuales (estrategia implícita), por lo que Trevor (2001) citado por Monsalve (2004) señala “la estrategia explícita implica para su formulación, desarrollar un proceso analítico por todo el team gerencial en conjunto. En este proceso deben participar los gerentes, para lograr un acuerdo y poder transmitirlo al resto de la organización.” (p. 46)

La determinación de la estrategia más adecuada para una organización se basa en las oportunidades y riesgos identificados en el medio ambiente y las capacidades distintivas de la empresa.

Es así como aquellas opciones estratégicas elegidas deben ser evaluadas para demostrar -a priori- el cumplimiento de los objetivos trazados. En particular, las estrategias deben distinguir los siguientes aspectos:

- ✓ *Consistencia*: la estrategia no debe presentar metas inconsistentes entre sí.
- ✓ *Consonancia*: debe representar una respuesta adaptativa al medio ambiente externo, así como a los cambios relevantes que en él ocurren.
- ✓ *Factibilidad*: la estrategia no deberá agotar los recursos disponibles y tampoco generar problemas irresolubles.
- ✓ *Ventaja*: la estrategia deberá facilitar la creación o la preservación de la superioridad.

