

Los sistemas de control interno en los entes descentralizados estatales y municipales desde la perspectiva COSO

Ablan Bortone, Nayibe Carolina*
Méndez Rojas, Zayda Elizabet**

Recibido: 07/05/2009 • Revisado: 22/09/2009
Aceptado: 28/10/2009

Resumen >>

El presente artículo tiene como propósito principal analizar los sistemas de control interno de los entes descentralizados estatales y municipales, desde la óptica del modelo conceptual COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*), con la finalidad de contrastar los sistemas de control de estas organizaciones con dicha norma para observar sus fortalezas y debilidades. Para lograrlo se empleó una metodología cualitativa y se aplicó un instrumento de recolección de datos a una muestra intencional y no aleatoria, tomando como población los entes descentralizados adscritos al municipio Libertador y a la Gobernación del estado Mérida. Los resultados del estudio se presentan considerando desde el análisis de la teoría de control y sus modalidades de control en el sector público, la evolución del control interno y la aceptación del informe COSO en el sector gubernamental, hasta abordar la normativa del control interno en el sector público venezolano, para finalmente analizar los sistemas de control interno en los entes descentralizados estudiados. Como hallazgos principales se encontraron importantes debilidades en la instrumentación del sistema de control interno al compararse con lo propuesto por COSO. En conclusión, el control interno es concebido por los entes como una exigencia legal y no se visualiza con un enfoque integral y proactivo.

Palabras clave: control interno, administración pública, informe COSO

Abstract >>

INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN STATE AUTHORITY AND DECENTRALIZED ENTITIES COSO MUNICIPAL PERSPECTIVE

This article has as main objective to analyze the internal control systems of decentralized municipal or state entities from the perspective of the conceptual model COSO (Committee of Sponsoring Organizations) through the contrast of control systems of these organizations with the COSO model to uncover strengths and weakness of their current systems. To achieve this purpose a qualitative methodology was used. A data collection survey was applied to a non-random, intentional sample taken from the decentralized organizations ascribed to the municipality Libertador and Merida's government state. The results are presented considering several aspects: from control theory and its modalities in the public sector, the evolution of internal control and the acceptance of the COSO report in the government sector, through the normative of internal control in the Venezuelan public sector, up to analyzing the internal control systems in the entities studied. Mayor findings include the existence of important weakness in the instrumentation of internal control systems as compared with COSO proposed system. Internal control is not conceived as a integral and proactive approach but merely as a legal requirement that must be fulfilled.

Keywords: Internal control, public administration, COSO report.

*Magíster Scientiae en Administración (2009); Especialista en Gerencia Integral de Control Fiscal y Auditoría, Lic. en Contaduría Pública, E-mail: nablan@ula.ve

**Magister Scientiae en Ciencias Contables (2009) Licenciada en Contaduría Pública. Licenciada en Administración. E-mail: zayda@ula.ve.

1. Introducción

El complejo ambiente en el que se desenvuelven actualmente las organizaciones afecta ineludiblemente el funcionamiento de las mismas, lo que obliga a los gerentes a establecer instrumentos que aseguren con eficiencia y eficacia el cumplimiento de los objetivos organizacionales y garanticen información veraz y oportuna para la toma de decisiones.

En la búsqueda de dar respuesta a estas necesidades de gestión de las instituciones, públicas y privadas se han realizados diversos estudios, desde las teorías organizacionales hasta las teorías contables –pasando por las perspectivas psicológica y sociológica– que han arribado a importantes conclusiones para explicar la importancia del sistema de control interno como elemento conciliador entre el entorno y las organizaciones.

En el ámbito del sector público, el sistema de control interno es fundamental para garantizar el cumplimiento de los objetivos, la protección y conservación del patrimonio, el acatamiento de la normativa legal prevista y la transparencia y oportunidad en la rendición de cuentas.

En aras de mejorar los sistemas de control interno, algunos organismos internacionales han propuesto modelos que han sido ampliamente aceptados tanto en el sector privado como en el público, entre ellos se encuentra el informe emitido por el *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) cuyo marco conceptual establece criterios prácticos para la organización y evaluación del sistema de control interno.

De allí que la importancia que tiene este modelo radica en el apoyo que da a la gerencia para establecer, monitorear, evaluar y mejorar

el sistema de control interno dentro de las organizaciones que interactúan en un contexto cada día más cambiante y exigente.

A la luz de este enfoque, el control interno es definido como un proceso diseñado y efectuado por el recurso humano de la institución, cuyo objetivo es lograr la eficiencia y eficacia de las operaciones, la fiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y normas aplicables; para ello se estructura en cinco componentes: entorno de control, valoración de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y seguimiento.

En este sentido, el presente artículo tiene como propósito analizar los sistemas de control interno de los entes descentralizados estatales y municipales, desde la óptica del modelo conceptual COSO, con la finalidad de contrastar, en su operatividad, dichos sistemas bajo esta concepción.

A los efectos de lograr este objetivo, el estudio se ha estructurado considerando desde el análisis de la teoría de control y sus modalidades de control en el sector público, la evolución del control interno y la aceptación del informe COSO en el sector gubernamental, hasta abordar la normativa del control interno en el sector público venezolano, para finalmente analizar los sistemas de control interno en los entes descentralizados estatales y municipales del estado Mérida.

2. Metodología

El presente estudio es de naturaleza cualitativa. La investigación cualitativa es un método usado en las ciencias sociales con el

propósito de explorar las relaciones sociales y describir la realidad tal como la experimentan los sujetos. Martínez (2006, p. 128) afirma que:

No se trata del estudio de cualidades separadas o separables; se trata del estudio de un todo integrado que forma o constituye una unidad de análisis y que hace que algo sea lo que es: una persona, una entidad empresarial, etc.; aunque también se podría estudiar una cualidad específica, siempre que se tengan en cuenta los nexos y relaciones que tiene con el todo, los cuales contribuyen a darle su significación propia.

Tales el caso de la investigación realizada, la cual analiza los componentes del sistema de control interno en forma integral y como parte de las instituciones estudiadas. Con relación al diseño de la investigación, se corresponde con una investigación contemporánea transeccional, pues se trata de un evento actual estudiado en un único momento del tiempo. De acuerdo con la estrategia empleada por el investigador en la recolección de la información, esta investigación es mixta, por cuanto, recurre a fuentes primarias y secundarias. En el caso de las fuentes primarias, en el proceso de indagación se procedió a la recolección de la información con base en una guía de entrevista aplicada a los administradores y contadores de las unidades estudiadas, quienes constituyen los informantes claves. Asimismo, se utilizó una guía de observación para contrastar la información suministrada por los entrevistados. Para el caso de las fuentes secundarias, se empleó un registro de observación documental para recopilar datos provenientes de literatura especializada y normativa legal relacionada con el tema.

Por las características de la investigación se procedió a realizar un muestreo intencional y no aleatorio o basado en criterios. Según Martínez (2006, p. 14),

En la muestra intencional se eligen criterios que se consideran necesarios o altamente convenientes para tener una unidad de análisis con mayores ventajas para los fines que persigue la investigación... en conclusión, el investigador tratará de imitar al buen fotógrafo, que busca los mejores ángulos para capturar la mayor riqueza de la realidad que tiene del arte.

Para ello se seleccionaron cuatro unidades de estudio representativas del ámbito estatal (entes adscritos a la Gobernación del estado Mérida) y municipal (entes adscritos a la Alcaldía del municipio Libertador del estado Mérida).

Una vez aplicados los instrumentos se procedió a agrupar, jerarquizar, categorizar y analizar la información obtenida para finalmente presentar un análisis de los sistemas de control interno de los entes descentralizados estatales y municipales, con respecto al informe COSO.

3. Modalidades de control en el sector público

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.

La Contraloría General de la República (2005, p. 203), en su *Revista de Control Fiscal*, expresa en tal sentido 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*”.

Consecuente con lo anterior, el texto constitucional como norma suprema, dispone los diferentes ámbitos de acción de control, que numerosos autores (Claros, 2000; Otero, 2004; Velásquez, 2004) referencian como: *Control político, Control jurídico, Control social y Control administrativo*. El Control fiscal (realizado por los órganos de control externo) y el Control interno (ejercido por la propia administración) son igualmente administrativos.

Por otra parte, la legislación venezolana identifica también tres tipos de control en atención a la oportunidad en que éste se realiza: *Control previo, Control concomitante y Control posterior*.

En función de los aspectos a controlar, se tiene el *Control físico y el Control financiero*.

Por último y, desde el punto de vista de quien 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. Según Cruz y Sierra (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 su parte, el *Control interno* incluye la gestión de la administración activa como la principal responsable de la idoneidad de ese control 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 de los funcionarios públicos se ejecuta de conformidad con el marco legal vigente (Contraloría General de la República de Costa Rica, 2003).

4. El control interno: un breve análisis de su evolución

Las primeras definiciones de control interno no expresaban la finalidad de ese concepto, ni consideraban la relación entre el control y los objetivos de la organización; el proceso administrativo y el control.

Es así como el Instituto Americano de Contadores Públicos (1949), en el boletín *Statement on Auditing Standards (SAS) N° 1*, subdivide el 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.

Viloria (2005) hace referencia a su trabajo realizado en 1998 donde presenta las siguientes debilidades de esta concepción del control interno:

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.

Descansa su eficiencia en la preexistencia de manuales y procedimientos organizacionales. (p. 88)

Dadas las debilidades presentes en esta clasificación del control interno (contable y administrativo), que no lo considera como un sistema abierto, sino más bien, como un sistema cerrado o aislado, algunas organizaciones internacionales han definido un nuevo marco conceptual del control interno con una visión sistémica.

Son múltiples las razones que justifican las mejoras de los sistemas de control interno: desde las relacionadas con los mercados y la tecnología, hasta la necesidad de disponer de información útil que demandan las exigencias de control, con la finalidad de evitar el abuso de los bienes públicos, a fin de que los mismos se conviertan en herramientas útiles 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.

En tal sentido, con la finalidad de satisfacer diferentes perspectivas y de ajustar los sistemas de control interno al entorno de las organizaciones del presente, se han desarrollado diversos modelos de control interno los cuales configuran una concepción más novedosa e integral del papel que el control debe desempeñar como parte de los sistemas administrativos, y buscan ofrecer una visión global y estratégica de las instituciones y de su entorno, como punto de partida para el éxito en su gestión.

En este orden de ideas, diversos organismos han propuesto modelos (marcos conceptuales) de control interno, basados 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 como la *Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)*, organismo no gubernamental para la fiscalización pública externa, del cual Venezuela es país miembro.

La Comisión de Normas de Control Interno de la INTOSAI, órgano no gubernamental con estatus especial en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) con sede en Viena, Austria, que desarrolla directrices para establecer y mantener un control interno efectivo en el sector público ha publicado la Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público (2004), en la cual se define el control interno como:

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

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

En este modelo de control, 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 o supervisión, acercándose a lo propuesto por el informe COSO.

5. El control interno en el sector público bajo el marco conceptual propuesto por COSO.

El informe COSO es el marco conceptual de control interno más reconocido. Fue publicado en 1992, por una organización voluntaria del sector privado, de igual nombre, dedicada a mejorar la calidad de la información financiera a través de la ética empresarial, controles internos eficaces y gobierno corporativo. Esta organización es patrocinada y financiada conjuntamente por el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA), la Asociación Americana de Contadores Públicos (AAA), el Instituto de Auditores Internos (IIA), La Organización

Internacional de Ejecutivos de Finanzas (FEI) y el Instituto de Gerencia Contable (IMA) (Breasley, Prawitt y Rittenberg: 2002).

De acuerdo con el Institute of Practice Internal Auditors (2005), este marco ha servido como un plan para el establecimiento de controles internos en aras de promover la eficiencia, minimizar los riesgos, ayudar a garantizar la confiabilidad de los estados financieros, y cumplir con las normas y reglamentos.

El modelo COSO ha sido considerado por varios organismos reguladores, como la INTOSAI. En adelante se considerará la guía para las normas de control interno sobre el sector público de este organismo internacional por cuanto el documento considera las características del sector público y por tanto algunos cambios pertinentes.

Según el documento, el alcance de cada uno de los componentes del control interno es el siguiente:

(a) Entorno de control: Hace referencia a la estructura y disciplina que define a los entes y las políticas, prácticas y capacidad del recurso humano. Incluye aspectos como integridad personal y profesional, valores éticos y estilo de liderazgo.

Al ser los funcionarios vigilantes de los bienes públicos, deben desempeñar la función pública con apego a principios y valores, para que de esta manera las instituciones reflejen confianza y transparencia a los ciudadanos.

(b) Evaluación del riesgo: Es el proceso de identificar, valorar, evaluar y desarrollar respuestas para transferir, tolerar, tratar o

eliminar los riesgos que interfieren en el alcance de los objetivos organizacionales.

En el ámbito del sector público y considerando las características de inestabilidad e incertidumbre presente en las economías latinoamericanas, la evaluación de riesgos debe ser un proceso permanente para posibilitar la adaptación continua del sistema de control de interno.

(c) Actividades control: Comprenden las políticas y procedimientos para lograr los objetivos de la organización con el menor riesgo posible. Para que sean efectivas deben establecerse en todas las áreas y funciones del ente.

En el sector público venezolano, las actividades de control son establecidas en la normativa que regula el sistema de control interno, la cual se indica seguidamente.

(d) Información y comunicación: Se constituyen en dos requisitos indispensables para el funcionamiento efectivo del sistema de control interno. La información debe ser en tal sentido apropiada, oportuna, actualizada, exacta y accesible, condición que exige una adecuada organización y documentación de la misma. La comunicación debe fluir de adentro hacia afuera y viceversa. En lo interno debe fluir en todos los sentidos y direcciones de manera que facilite la toma de decisiones.

Un elemento importante de este componente es la rendición de cuentas como responsabilidad de los funcionarios que administren, custodien y de cualquier forma intervengan en el manejo de los recursos públicos.

(e) Seguimiento: Comprende la supervisión o monitoreo del sistema. En ella se incluyen actividades de seguimiento continuo y de evaluaciones puntuales. Las primeras cubren todos los componentes del control interno, mientras que las evaluaciones puntuales abarcan la evaluación de la eficacia del sistema.

De acuerdo con la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, corresponde a las máximas autoridades jerárquicas y a las unidades de auditoría interna de los entes y órganos, evaluar los sistemas de control interno incluyendo el grado de operatividad y eficacia de los sistemas de administración y de información gerencial, así como el examen de los registros y estados financieros para determinar su pertinencia y confiabilidad, y la evaluación de la eficiencia, eficacia y economía en el marco de las operaciones realizadas.

Por otra parte, los órganos de control externo en el ejercicio de sus funciones deben evaluar los sistemas de control interno al realizar las auditorías financieras.

6. La normativa de control interno en el sector público venezolano

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 y la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Es precisamente en este 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).

No obstante, a pesar de que los aportes presentados por las organizaciones internacionales han tenido gran aceptación a nivel mundial; tal es el caso del informe COSO, en el sector público venezolano la normativa que rige el control interno aún no ha considerado formalmente esa nueva concepción del control interno.

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”, las primeras basadas fundamentalmente en el *Statement on Auditing Standards* (SAS) N° 1, instrumento que presenta las debilidades consideradas.

Conforme a lo establecido en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal y en la Ley

de Reforma Parcial del Decreto No. 6.233 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, 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 Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal 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, *con lo cual abre la posibilidad de adaptar los sistemas de control interno a modelos más avanzados de control*, que si bien es cierto persiguen iguales objetivos que los propuestos por la normativa venezolana actual, presentan una concepción integral de la organización y de sus procesos.

Cabe exceptuar que el único instrumento que ha considerado dentro de su contenido

las orientaciones 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, y de aplicación sólo a los órganos y entes nacionales.

7. Los sistemas de control interno en los entes descentralizados estadales y municipales

Considerando los componentes del control interno se diseñó un instrumento de recolección de datos dirigido a los contadores y administradores de los entes seleccionados con la finalidad de analizar los sistemas de control interno con respecto a lo propuesto en el informe COSO.

En este sentido se exponen los resultados de manera cualitativa, sin presentarlos en términos absolutos ni relativos, haciendo énfasis en los elementos que evidencian mayor divergencia con relación al marco conceptual COSO.

(a) Entorno de control: Las organizaciones estudiadas se distinguen por tener una estructura piramidal, con líneas de autoridad y responsabilidad bien definidas. Los funcionarios desconocen el Código de Ética del Funcionario Público como norma que rige la conducta de estos servidores en el ejercicio de las funciones que desempeñan en la administración pública nacional. Ausencia de principios y valores institucionales formalmente establecidos. Mala distribución del espacio físico, lo cual dificulta la realización de las actividades institucionales. Recurso humano formado en el área administrativa y contable. Los entes municipales no disponen de organigramas

actualizados, manuales, unidades de auditoría interna ni programas de capacitación del recurso humano; situación contraria a la observada en los entes estadales.

(b) Evaluación del riesgo: se identifican en términos generales sólo algunos riesgos relacionados con las actividades de control, más no se valoran ni evalúan para desarrollar respuestas que permitan transferirlos, tolerarlos, tratarlos o eliminarlos. En cuanto a los riesgos relacionados con las actividades propias del ente, en ninguna de las unidades de estudio se observó la consideración de los factores internos y externos que interfieren en el logro de los objetivos institucionales.

(c) Actividades de control. Adecuada segregación de funciones, propiciada por las regulaciones existentes para el sector público. Deficiencias en el control de bienes públicos, específicamente en el cotejo de las existencias físicas versus los registros contables. No obstante, se observa resguardo de la información financiera y acceso limitado a los activos de los entes estudiados. Ausencia de documentación sobre normativa específica relativa a políticas y procedimientos de control.

Tanto en los entes estadales como en los municipales se han tomado medidas relativas a la custodia de activos, existencia física, integridad, exactitud y autorizaciones.

Se realizan respaldos periódicos sobre la base de datos y existen soportes que justifican la mayoría de las transacciones económicas y financieras registradas por los organismos.

Los entes municipales no disponen de unidad de auditoría interna, debido a que no existe la previsión presupuestaria. Sus

funciones son realizadas por la Contraloría Municipal, con visitas muy esporádicas. Por otra parte, en los entes estatales se observa frecuentes reuniones con el personal para supervisar el desempeño.

(d) Información y comunicación: En todos los casos se evidencia que el software empleado para el manejo de la información contable no permite integrarla con la información presupuestaria y de gestión, como consecuencia la información fluye con retraso y es vulnerable a errores.

Se observa que en las instituciones estudiadas la información financiera se emite en su mayoría para cumplir con las exigencias legales y los requerimientos de control, y se obvia su utilidad en el proceso de toma de decisiones. La información se encuentra debidamente almacenada y organizada de acuerdo con la normativa relacionada.

Conforme a las disposiciones legales el proceso de rendición de cuentas se realiza anualmente, asimismo y en lo interno, la comunicación es fluida. En lo externo, existe recelo para suministrar información.

(e) Seguimiento: existe un incipiente sistema de supervisión interna en los entes estudiados, observándose como gran debilidad en los municipales la carencia de unidades de auditoría interna, sin embargo, la existencia de las mismas en los entes estatales no garantiza un efectivo monitoreo, dado que estas unidades se enfocan en asesorías y auditorías financieras para cumplir con los requerimientos de los órganos de control y adscripción, obviando actividades como la evaluación del control interno, auditorías administrativas, de recursos humanos, entre otras.

En cuanto a los entes municipales y en el caso de las auditorías externas, éstas no son realizadas regularmente y las observaciones que de ellas se derivan, vinculantes o de obligatorio acatamiento de acuerdo con la ley, se obvian de manera discrecional sin producirse las sanciones pertinentes.

8. Consideraciones finales

El control interno encuentra fundamento en la teoría multidisciplinaria de control, no obstante, el enfoque abordado en este artículo es el administrativo-contable. Por otra parte, en el ámbito del sector público, se distinguen diversas maneras de ejercer control sobre las actividades del Estado: el control interno como parte del control administrativo, es sólo una de ellas.

La definición de control interno ha evolucionado en el tiempo. En la actualidad existen diversos marcos conceptuales basados en la visión sistémica de control interno, siendo el más reconocido el informe COSO, cuyas consideraciones han sido asumidas por la INTOSAI. En este modelo de control, 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 o supervisión.

En la normativa de control interno del sector público venezolano y en lo que respecta al procedimiento específico para su instrumentación no está presente la concepción sistemática adoptada por los marcos conceptuales modernos, en especial la del modelo COSO (salvo lo previsto en el Manual de Normas de Control Interno sobre

un Modelo Genérico de la Administración Central y Descentralizada Funcionalmente (2005) emitido por la SUNAI, y de aplicación al Poder Nacional). Lo anterior no impide analizar los sistemas de control interno de los entes descentralizados estatales y municipales considerando lo propuesto por el informe COSO. Así se determinó lo siguiente:

- El ambiente de control en los entes estudiados es débil en relación con las exigencias del enfoque COSO. Es en los entes municipales donde las limitaciones inherentes a este componente son más notorias. El entorno de control es el fundamento de todos los demás componentes del control interno, por tanto, un compromiso en la adopción de los parámetros del componente afecta los restantes componentes.

- La evaluación de los riesgos es un proceso ausente o muy poco considerado en la totalidad de los entes. Concomitante con el ambiente de control, al no establecerse expresamente un conjunto de objetivos por categorías, no es posible valorar los riesgos para lograrlos.

- Las actividades de control se encuentran presentes pero su nivel de definición es muy general para orientar el ejercicio de control de manera efectiva. No existen prácticas de control para todos los procesos, y los existentes tampoco se aplican adecuadamente en todos los casos.

- En cuanto a la información y comunicación, se observó que la información es vulnerable a errores y es empleada sólo con fines de rendición de cuentas. Por otra parte, existe una comunicación fluida dentro de los entes mas no hacia el exterior, en sus relaciones con los particulares.

- Por último y con relación con el componente seguimiento, el mismo se observa muy débil tanto en los entes estatales como en los municipales. Esta afirmación podría encontrar razón de ser en lo novedoso de la figura de Unidad de Auditoría Interna.

En términos generales, se concluye que los entes descentralizados estatales y municipales del estado Mérida perciben el control interno como un requisito legal y no como un proceso sistémico para la mejora continua de la organización.

Bibliografía

- Beasley, L. Prawitt, R. y Rittenberg, G. (2002). *COSO Launches New Study on Managing Enterprise Risks*. American Accounting Association. January 2002. No. 2: USA.
- Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2004). *Guía para las normas de control interno del sector público*. Disponible: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsecs.pdf>. [Consulta: 2008, abril 19].
- Contraloría General de la República (2005). *Revista de Control Fiscal*. Septiembre-Diciembre 2005. No. 159. Comité de Publicaciones: Caracas Venezuela.
- Contraloría General de la República de Costa Rica (2003). *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*. [Documento en línea], Disponible: <http://www.poder-judicial.go.cr/manualcontrolinterno.htm>. [Consulta: 2008, abril 15].
- Claros, O. (2000). *Control fiscal: un instrumento para el desarrollo*. Colombia: Ecoe Editores.
- Cruz, A. y Sierra, J. (2006). *Control fiscal. Estudio preliminar jurisprudencia y ley*. Contraloría General del estado Zulia. Caracas: Los Ángeles Ediciones, C.A.
- Dorta, J. (2005). Teorías organizativas y los sistemas de control interno. *Revista Internacional de Contabilidad & Auditoría*. Publicación Trimestral, abril-junio de 2005, 22, 9-58. Bogotá: Legis
- Instituto Americano de Contadores Públicos (1973). *Declaración de Normas de Auditoría (SAS No.1)*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos (compilación).
- Institute of Internal Auditors (2005). *Putting COSO'S Theory into Practice*. November 2005: Florida, USA.
- Mantilla, S. (2005). *Auditoría*. Bogotá: Ecoe Editores
- Martínez, M. (2006). La investigación cualitativa (síntesis conceptual). *Revista de investigación en psicología*, 9(1), 123-146. Perú.
- Otero, C. (2004). *Innovaciones en el control fiscal venezolano*. Aragua: Editorial Miranda
- Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. [Página Web en línea]. Disponible: http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=control. [Consulta: 2008, abril 19].
- República Bolivariana de Venezuela (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. *Gaceta Oficial* N° 36.860, diciembre 30. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2001). Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control Fiscal. *Gaceta Oficial* N° 37.347, diciembre 17. Caracas.
- República Bolivariana de Venezuela (2009). Ley de Reforma Parcial del Decreto N° 6.233, con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público. *Gaceta Oficial* N° 39.147, marzo, 26. Caracas.

- República Bolivariana de Venezuela (2003). Reglamento Sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público. *Gaceta Oficial* N° 330.341, septiembre, 25. Caracas.
 - República de Venezuela (1997). Normas Generales de Control Interno. Normas de Auditoria de Estado. Normas para el Funcionamiento Coordinado de los Sistemas de Control Externo e Interno. *Gaceta Oficial* N° 36.229, junio, 17. Caracas
 - Superintendencia Nacional de Auditoría Interna (2005). *Manual de Normas de Control Interno sobre un Modelo Genérico de la Administración Central y Descentralizada Funcionalmente*. Caracas: Autor
 - Vilorio, N. (2005). Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización. *Actualidad Contable FACES*, Julio -Diciembre 2005, 8 (11), 87-92. Mérida: Universidad de los Andes.
 - Velásquez, A. (2004). *Fundamentos constitucionales del control político en Venezuela*. Mérida: Producciones Karol.
-