



Universidad de Carabobo



Facultad de Ciencias
Económicas y Sociales



Dirección de Investigación
y Producción Intelectual

Aportes de las ciencias contable al mundo organizacional.



Nuevas tendencias y desafíos

Aportes de las ciencias contable al mundo organizacional. Nuevas tendencias y desafíos. Dirección de Investigación y Producción Intelectual DIPI. II Congreso Internacional de Investigación e Innovación en Ciencias Económicas y Sociales. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Carabobo. 1ra Ed. Valencia, Venezuela. 2019

221 p.;

Autores: Glenda J. Rivas Márquez, Gladys M. Rivas Márquez, Nohelia Duran, Darsi Mendieta, Claribel Mieres, Shachenka Tamara Bondarenko Escalona, Marianelly Escalona Hernández, Elio Farfán, Andrés Grisanti Belandria, Sara García, Arévalo Juan, Avendaño Lilibeth, Vilorio Carlina, Gladys Elymar Suárez, Patricia Gabriela Díaz Gómez, Yaritza Gil Sánchez, Nelson Gaerste, Elianna Faneite, Aixa Sumoza, Gladys Arocha, Claudia Velásquez, Yaneth Maldonado, Lisette Sánchez, Claudia Araya, Francisco Acevedo, Víctor Núñez, Wendy Tejada, Alinel Rivero. Francia Hernández, Maira Sánchez, Amelia Escalona.

© Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Dirección de Investigación y Producción Intelectual DIPI
Av. Salvador Allende, Edif. FACES 1, piso 1
Ciudad Universitaria Bárbula, Carabobo, Venezuela
Correo electrónico: dipi.faces@uc.edu.ve
Página web: <http://faces.uc.edu.ve>

Compilación y edición a cargo de
© Dirección de Investigación y Producción Intelectual DIPI

Editores:

Benito Hamidian

Dalia Correa

Loyda García

Williams Aranguren

Yamile Delgado

Diseño: Andy Hernández

Hecho el Depósito de Ley
Depósito Legal N° CA2019000024
ISBN: 978-980-233-732-3
© Ediciones Universidad de Carabobo
Primera edición digital, 2019.

Todos los capítulos incluidos en este libro fueron rigurosamente seleccionados y aprobados luego de arbitraje doble ciego-juicio de pares. Los evaluadores internos y externos fueron especialistas de las diferentes disciplinas, pertenecen a universidades e instituciones venezolanas y extranjeras.

Este libro está protegido bajo la licencia Creative Commons Reconocimiento Internacional - No Comercial - Compartir Igual (CC BY-NC-SA), para copiar, distribuir y comunicar públicamente por terceras personas si se reconoce la autoría de la obra en los términos especificados por el propio autor o licenciante. Está permitido que se altere, transforme o genere una obra derivada a partir de esta obra, siempre deberá difundir sus contribuciones bajo la misma licencia que la creación original. No Puede utilizarse esta obra para fines comerciales. Nada en esta licencia menoscaba o restringe los derechos





Jessy Divo de Romero
Rectora

Ulises Rojas
Vicerrector Académico

José Ángel Ferreira
Vicerrector Administrativo

Pablo Aure
Secretario



FACES

Dr. Benito Hamidian
Decano

Dra. Dalia Correa
Directora de la DIPI, Campus Bárbula

Dra. Loyda García
Directora de la DIPI, Campus La Morita

Dr. Williams Aranguren
Director del INFACES

Dra. Yamile Delgado de Smith
Directora de Postgrado, Campus Bárbula

CONTENIDO

Presentación

vi

Aportes de las ciencias contable al mundo organizacional. Nuevas tendencias y desafíos.

CAPÍTULO 1. COSO 2013: Marco integrado de control interno basado en principios. Glenda J. Rivas Márquez, Gladys M. Rivas Márquez.....	08
CAPÍTULO 2. Los sistemas de información gerencial (SIG) en el proceso de recaudación tributaria en materia de impuestos sobre actividades económicas, ante una actuación fiscal por la administración tributaria municipal. Nohelia Duran, Darsi Mendieta, Claribel Mieres	17
CAPÍTULO 3. Estrategias gerenciales de control interno apoyado en el informe COSO dirigido a la pequeña y mediana empresa y empresa familiar. Shachenka Tamara Bondarenko Escalona.....	26
CAPÍTULO 4. El nuevo marco de gestión integral de riesgos: Una mirada a COSO 2017 Glenda J. Rivas Márquez	37
CAPÍTULO 5. Estudio epistemológico de la contabilidad y su importancia en la formación del Contador Público. Marianelly Escalona Hernández	47
CAPÍTULO 6. Problemática de la Contaduría Pública en Venezuela. Elio Farfán.....	58
CAPÍTULO 7. Programa de auditoría interna. Propuesta desde la federación de colegios de contadores públicos de Venezuela a las universidades nacionales. Andrés Grisanti Belandria	70
CAPÍTULO 8. Responsabilidad de los auditores internos con respecto al control interno en las organizaciones empresariales. Andrés Grisanti Belandria	81
CAPÍTULO 9. Contexto de la auditoría de sustentabilidad en la universidad venezolana. Sara García	92
CAPÍTULO 10. Outsourcing de auditoría interna. Opción para pymes del sector transporte. Arévalo Juan, Avendaño Lilibeth, Vilorio Carliana	107

CAPÍTULO 11. La auditoría interna y su enfoque multidisciplinario. Gladys Elymar Suárez.....	118
CAPÍTULO 12. El control fiscal y el rol del auditor interno en la gestión pública en Venezuela. Nohelia Duran Pineda, Claribel Mieres Brito, Gladys M. Rivas Márquez	128
CAPÍTULO 13. Sistema de acumulación de costos para PYMES del sector textil. Patricia Gabriela Díaz Gómez, Yaritza Gil Sánchez, Nelson Gaerste	139
CAPÍTULO 14. El control de la planificación tributaria en la retención de Impuesto Sobre la Renta en la empresa General Mills Venezuela C.A. Elianna Faneite, Aixa Sumoza, Gladys Arocha	150
CAPÍTULO 15. Estructura de gestión administrativa para los consejos comunales bajo el enfoque contemporáneo de control interno (COSO). Claudia Velásquez	161
CAPÍTULO 16. La auditoría forense como mecanismo de detección de fraudes en empresas del sector alimentos del Estado Aragua. Yaneth Maldonado, Lisette Sánchez	171
CAPÍTULO 17. Metodología para la aplicabilidad de la norma internacional de contabilidad del sector público NICSP 17: “Propiedad, Planta y Equipo”, en Venezuela. Claudia Araya, Lisette Sánchez	181
CAPÍTULO 18. Lineamientos contables para la presentación de estados financieros de acuerdo a las normas internacionales de servicios relacionados (NISR) serie 4000. Francisco Acevedo, Víctor Núñez, Wendy Tejada	191
CAPÍTULO 19. Planificación presupuestaria participativa para el desarrollo del Instituto Universitario de Tecnología Puerto Cabello. Alinel Rivero	200
CAPÍTULO 20. La planificación como estrategia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Estudio contextualizado en contribuyentes especiales del sector minero. Francia Hernández, Maira Sánchez, Amelia Escalona	210

PRESENTACIÓN

La Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FaCES) de la Universidad de Carabobo, Venezuela, en el cumplimiento de su misión de fomentar y desarrollar una comunidad académica en la generación y divulgación de conocimientos en el área de las Ciencias Económicas y Sociales, para el enriquecimiento del patrimonio académico y profesional del país, se enorgullece en ofrecer este texto editado por un equipo liderado por la Dirección de Investigación y Producción Intelectual con el aval de la Dirección de Medios y Publicaciones de la Universidad de Carabobo, como un aporte para la discusión de temas centrales en el país, a nivel latinoamericano y mundial, apostando a las transformaciones necesarias que nos permitan afrontar el reto de las desigualdades y trazar vías hacia un mundo justo.

Este libro es producto del trabajo editorial desarrollado en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FaCES) de la Universidad de Carabobo, a través de la Dirección de Investigación y Producción Intelectual (DIPI) del Campus Bárbula y Campus La Morita. Es una labor sostenida, que cuenta con el apoyo de las estructuras de investigación, extensión y docencia. Cada año la FaCES UC celebra un congreso académico que permite el intercambio de saberes y una rica producción intelectual de quienes participan en el evento.

Este texto compila trabajos en extenso arbitrados y aprobados en el marco del II Congreso Internacional de Investigación e Innovación en Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo 2018, cuyo lema “integrando REDES por el Desarrollo Sostenible en el marco de la Agenda 2030 de la ONU” dio continuidad a la voluntad manifiesta de la gestión decanal y directiva por transitar los senderos de construcción de un mundo mejor, donde haya posibilidad de ver alcanzados los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible ODS.

En septiembre de 2015 “después de un arduo esfuerzo, los estados miembros de la Organización de Naciones Unidas, en conjunto con ONGs y ciudadanos de todo el mundo, generaron una propuesta de 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) con metas al 2030. Esta nueva agenda de desarrollo fue discutida oficialmente en la Cumbre de Desarrollo Sostenible... como evento central de la Asamblea General de la ONU en Nueva York, donde 193 líderes del mundo se comprometieron a cumplir estos 17 objetivos para lograr progresos extraordinarios” colocando el año 2030 como fecha tope para el cumplimiento de esta gran meta global.

Para esta producción académica se conformó un Comité Científico con doctores de universidades nacionales y extranjeras que da respaldo a esta experiencia internacional y da cuenta de acciones concretas que van direccionadas a consolidar la política decanal de internacionalización de nuestra Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.

Este esfuerzo editorial no solamente pretende recoger y difundir los resultados de investigaciones que fueron objeto de discusión en el congreso, sino que también plantea la diversidad de problemáticas que concitan interés y conforman líneas de trabajo intelectual en Venezuela y el mundo.



CAPITULO 1

COSO 2013: MARCO INTEGRADO DE CONTROL INTERNO BASADO EN PRINCIPIOS

Glenda J. Rivas Márquez, Gladys M. Rivas Márquez

Introducción

A partir de la década de los noventa, los modelos desarrollados en el campo del control están definiendo una nueva corriente del pensamiento involucrando una mayor participación de la dirección, gerentes y personal en general de la empresa. Estos modelos han sido desarrollados con la idea de que representen fuertes soportes del éxito de la organización, siempre que los mismos sean llevados con el criterio y la perspicacia necesaria de parte del profesional.

Se han publicado diversos modelos de Control, así como numerosos lineamientos para un mejor gobierno corporativo. En el denominado informe COSO (Committee of Sponsoring organizations) comisionado por los cinco organismos profesionales financieros más importantes de los Estados Unidos, fue definido en 1992; tras cinco años de estudio y discusión, surgiendo un marco conceptual del control interno con el objetivo fundamental de integrar las diversas definiciones y conceptos vigentes para este momento. De acuerdo a Mantilla (2005) el informe COSO vino a actualizar la práctica del control interno, los procesos de diseño, implantación y evaluación. Así como, los informes emitido por los administradores sobre su efectividad en el sistema empresarial y dictámenes emitidos por los auditores externos de una organización.

A nivel organizacional, se realiza la necesidad de que la alta dirección y el resto de la organización comprendan cabalmente la trascendencia del control interno, la incidencia del mismo sobre los resultados de su gestión, el papel estratégico a conceder a la auditoría y esencialmente la consideración del control como un proceso integrado a las operaciones de la empresa y no como un conjunto de reglas. Es una referencia conceptual común a nivel de auditoría interna, externa, en los ámbitos académicos y legislativos, lo cual hasta ahora resultaba complejo, dada la



multiplicidad de definiciones y conceptos divergentes que han existido sobre control interno.

A Finales del año 2004, como respuesta a una serie de escándalos, e irregularidades que provocaron pérdidas importante a inversionistas, empleados y otros grupos de interés, nuevamente el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, publicó el Enterprise Risk Management - Integrated Framework y sus Aplicaciones técnicas asociadas, en el cual de acuerdo a PriceWaterhouseCoopers (2005), se amplía el concepto de control interno, proporcionando una guía un poco más detallada sobre la identificación, evaluación y gestión integral de riesgo. Conocido con el nombre de COSO II. Este nuevo enfoque no se emitió para sustituir el marco de control interno plasmado en el modelo COSO, sino que lo incorpora como parte de él, permitiendo a las empresas mejorar sus prácticas de control interno o decidir encaminarse hacia un proceso más completo de gestión de riesgo.

En mayo de 2013, COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Comission) publicó una actualización al marco integrado de control interno que sustituye al anterior COSO 1992, emitió un nuevo marco conocido como COSO 2013, en búsqueda de responder a las exigencias del contexto operativo en el que se desenvuelven actualmente las empresa. Este nuevo marco se presenta luego de 20 años de la emisión del marco integrado de control interno original.

El presente artículo tiene como objetivo general: analizar el significado del control interno y caracterizarlo de acuerdo al nuevo marco de control interno basado en principios publicado en 2013, detallando sus fundamentos teóricos. La metodología empleada para la elaboración del presente texto, está basada en la revisión bibliográfica y en el análisis sistemático y reflexivo de fuentes secundarias representadas por textos escritos, consultas a través de internet.

Marco integrado de control interno basado en principios (COSO 2013).

El nuevo marco de control interno (COSO 2013) es el resultado de la revisión por parte de diferentes actores de negocios, firmas de auditoría, participantes en los mercados financieros y personalidades estudiosos del tema. Los Objetivos de



COSO para la actualización del marco original son: a-. Aclarar los requerimientos del control interno efectivo; b-. Actualizar el contexto de la aplicación del control interno ante muchos cambios en las empresas y ambientes operativos; c-. Ampliar su aplicación al ampliar los objetivos operativos y la emisión de informes.

De acuerdo a PwC (2014) “COSO 2013 toma la esencia del COSO 1992 y enfatiza que los cinco componentes de COSO deben estar presentes (diseñados) y funcionando (ser efectivos) conjuntamente de manera integrada. Además se formalizan 17 principios relevantes que ya estaban implícitos en un sistema con control interno efectivo.” (p. 3) COSO 2013 es el marco referencial para el entendimiento del control interno comparándolo a con el marco original de 1992, algunas de las modificaciones incluidas en este nuevo marco se tienen:

COSO 1992 Se mantiene:	COSO 2013 Cambia
Definición del concepto de Control Interno	Ampliación y aclaración de conceptos con el objetivo de abarcar las actuales condiciones del mercado y la economía global.
Cinco componentes del control interno	Codificación de principios y puntos de enfoque con aplicación internacional para el desarrollo y evaluación de la eficacia del Sistema de Control Interno. Aclara la necesidad de establecer objetivos de negocio como condición previa a los objetivos de control interno.
Criterios a utilizar en el proceso de evaluación de la eficacia del Sistema de Control Interno	Extensión de los objetivos de reporte más allá de los informes financieros externos, a los de carácter interno y a los no financieros tanto externos como interno.
Uso del Juicio profesional para la evaluación de la eficacia del Sistema de Control Interno	Inclusión de una guía orientadora para facilitar la supervisión del Control Interno sobre las operaciones, el cumplimiento y los objetivos de reporte.

Fuente: Auditool (2015) Modelo COSO III.

De acuerdo a este nuevo marco un sistema de control interno debe verse como un proceso integrado y dinámico y se caracteriza por las siguientes propiedades:



- Permite aplicar el control interno a cualquier tipo de entidad y de acuerdo con sus necesidades.
- Presenta un enfoque basado en principios que proporcionan flexibilidad y se pueden aplicar a nivel de entidad, a nivel operativo y a nivel funcional.
- Establece los requisitos para un sistema de control interno efectivo, considerando los componentes y principios existentes, cómo funcionan y cómo interactúan

Esta publicación incluye: (1) Marco integrado de control interno: Resumen ejecutivo; (2) Marco integrado de control interno: Marco y apéndice (Marco); (3) Herramientas ilustrativas: Evaluar la efectividad de un marco de control interno (herramientas ilustrativas) y; (4) Control interno en la información financiera externa: Compendio de enfoques y ejemplos (Compendio ICEFR).

En COSO 2013 el control interno es definido como un proceso, efectuado por el Consejo de la entidad, la gerencia y otro personal, diseñado para proporcionar un aseguramiento razonable en cuanto al logro de los objetivos relacionados con las operaciones, los informes y el cumplimiento. Estas tres categorías son definidas así:

- **Objetivos de operaciones**, se refieren a la eficacia de las operaciones de la entidad, incluyendo metas de desempeño operativo y financiero, y la salvaguarda de los activos contra pérdidas.
- **Objetivos de informes**, referidos a la emisión de información financiera y no financiera.
- **Objetivos de cumplimiento**, relacionados con el cumplimiento de leyes y regulaciones que influyen en las operaciones de la organización.

De acuerdo a este nuevo marco de control interno los cinco componentes están relacionados con 17 principios que son aplicables a las tres categorías de objetivos y los presenta así:

Ambiente de control, es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la que se desarrolla el control interno de la organización.

Los principios relacionados con este componente son:



Principio 1: Demuestra el compromiso con la integridad y valores éticos.

En la organización se da el ejemplo, se establecen estándares de conducta, se evalúa la adhesión a los estándares de conducta y se tratan los desvíos a los estándares en forma oportuna

Principio 2: Ejerce responsabilidad de supervisión.

El directorio demuestra independencia de la gerencia y vigila el desarrollo y funcionamiento del Control Interno. En este principio el directorio establece sus responsabilidades de supervisión; aplica los conocimientos especializados pertinentes; Opera independientemente y supervisa el funcionamiento del sistema de Control Interno.

Principio 3: Establece estructura, autoridad y responsabilidad.

La gerencia establece, con la vigilancia del directorio, estructuras, considera todas las estructuras de autoridad, líneas de reporte y una apropiada asignación de autoridad y responsabilidad para la consecución de los objetivos.

Principio 4: Demuestra compromiso con la competencia.

La organización demuestra compromiso para reclutar, desarrollar y retener individuos competentes en función de los objetivos. Para ello, establece políticas y prácticas de recursos humanos que permitan evaluar competencias y encarar las deficiencias detectadas. Así como, recluta, desarrolla y retiene personal con capacidades suficientes y competentes.

Principio 5: Refuerza la responsabilidad.

La organización tiene personas responsables por las responsabilidades de Control Interno en función de los objetivos. Exige el cumplimiento de la rendición de cuentas a través de las estructuras, autoridades y responsabilidades. Establece y evalúa medidas de rendimiento, incentivos y recompensas. Considera la presión sobre el logro de objetivos.

El ambiente de control viene a presentar las bases para el resto de los componentes de control interno proporcionando disciplina e influenciando en la conciencia de control de la gente.



Evaluación de los riesgos, este componente se presenta como un proceso eficiente e interactivo para identificar y analizar riesgos para el logro de objetivos de la entidad, proporcionando orientación para determinar cómo se deben manejar los riesgos. Se relacionan los siguientes principios:

Principio 6: Específica objetivos adecuados.

La organización define objetivos con la suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de riesgos relacionados con estos objetivos en las siguientes categorías: Objetivos Operacionales: - Objetivos de Reporte Financiero externo; - Objetivos de Reporte no Financiero externo; - Objetivos de Reporte Interno; y Objetivos de Cumplimiento.

Principio 7: Identifica y analiza el riesgo.

La organización identifica riesgos para el logro de sus objetivos a través de la entidad y los analiza como base para determinar cómo deben ser administrados. Para ello incluye entidad, subsidiaria, división, unidad operativa y funcional. Así mismo, analiza factores internos y externos e involucra a los niveles adecuados de gestión. Estima la importancia de los riesgos identificados y determina cómo responder a los riesgos.

Principio 8: Evalúa el riesgo de fraude.

La organización considera la posibilidad de fraude en la evaluación de riesgos para el logro de objetivo. Evalúa incentivos y presiones para cometer fraude. Así mismo, analiza oportunidades para cometer fraude y evalúa actitudes y racionalizaciones.

Principio 9: Identifica y analiza cambios significativos.

La organización identifica y evalúa cambios que pueden impactar significativamente el sistema de Control Interno. Evalúa cambios en el contexto, el modelo de negocio y en el estilo de liderazgo.

Cada entidad enfrenta diferentes riesgos internos y externos que son identificados y analizados para determinar cómo pueden influir en la consecución de las tres categorías de objetivos establecidas por COSO 2013.

Actividades de control, se corresponden a políticas y procedimientos emitidos por la entidad para asegurar que se cumplan las directivas de la gerencia para aminorar



el impacto de los riesgos para el logro de los objetivos. Se categorizan aquí los siguientes principios:

Principio 10: Selecciona y desarrolla actividades de control.

La organización selecciona y desarrolla actividades de control que contribuyen en la mitigación de riesgos al logro de objetivos, a un nivel aceptable integradas con la Evaluación de Riesgos. Consideran factores específicos de la entidad, Determinadas por los procesos de negocio relevantes y la combinación de distintos tipos de actividades de control. (preventivos y/o detectivos) .

Principio 11: Selecciona y desarrolla controles generales de tecnología.

La organización selecciona y desarrolla actividades generales de control sobre la tecnología para soportar el logro de objetivos. Para ello, determina la vinculación entre el uso de la tecnología en los procesos de negocio y los controles generales de tecnología. Así mismo, establece las actividades de control de infraestructura de tecnología pertinentes.

Principio 12: Se demuestra a través de políticas y procedimientos.

La organización implementa actividades de control a través de políticas que establezcan que es esperado y procedimientos que pongan estas políticas en acción. Establece políticas y procedimientos para soportar la implementación de las directivas de la gerencia. Establece responsabilidad y rendición de cuentas por la ejecución de las políticas y procedimientos.

Información y comunicación, toda organización requiere de información para lograr encarar las responsabilidades del control interno encausado al logro de los objetivos de la entidad. Es importante que las personas reciban la información necesaria para desarrollar sus operaciones y la intercambien con otros actores involucrados en el desarrollo de las operaciones de la empresa. COSO 2013 relaciona aquí los siguientes principios:

Principio 13: Usa información relevante.



La organización obtiene y utiliza información relevante y de calidad para soportar el funcionamiento del Control Interno. Identifica los requerimientos de información. Captura fuentes internas y externas de datos.

Principio 14: Comunica internamente.

La organización comunica internamente información, incluido objetivos y responsabilidades sobre el Control Interno, necesaria para soportar el funcionamiento del Control Interno. Comunica la información de Control Interno. Establece canales de comunicación entre la administración y el directorio y provee líneas de comunicación separadas.

Principio 15: Comunica externamente.

La organización comunica a terceros con respecto a asuntos que afectan el funcionamiento del Control Interno. Comunica a terceras partes. Permite canales de comunicación entrantes. Se comunica con el directorio y provee líneas de comunicación separadas.

Monitoreo (Supervisión del sistema de control), son actividades que se desarrollan para determinar si cada uno de los componentes de control interno, incluidos los controles para efectuar los principios dentro de cada componente, están presentes y en funcionamiento. Los principios relacionados con este componente son:

Principio 16: Realiza evaluaciones continuas y/o separadas.

La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones concurrentes o separadas para determinar si los componentes de control interno están presentes y funcionando. Considera una combinación de evaluaciones concurrentes y separadas Integrada a los procesos de negocio.

Principio 17: Evalúa y comunica deficiencias.

La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de manera oportuna a los responsables de tomar acción correctiva, incluida la alta gerencia y el directorio si correspondiese. Para ello, evalúa los resultados de las evaluaciones, comunica las deficiencias y efectúa el monitoreo las acciones correctivas.



De acuerdo a este componente es importante que se establezcan lineamientos que proporcionen la seguridad razonable de detectar cualquier deficiencia que pueda afectar al funcionamiento adecuado de toda la estructura de control interno en su conjunto.

Consideraciones finales

El Marco Integrado de Control Interno COSO 2013 se presentó para generar mayor confianza en la capacidad de una organización para realizar la identificación de los riesgos para analizarlos y responder a los efectos de estos sobre las actividades de la empresa. Así como, a los cambios que puedan surgir en el entorno operativo y de negocios. Abarca cada una de las áreas de la empresa con el propósito de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos en relación con la eficacia y la eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera, y el cumplimiento de leyes y normas aplicables como categorías de objetivos entrelazados en la estrategia de la organización.

Referencias

- Auditool (2015). Modelo COSO III – Marco Integrado de Control Interno. Disponible en: www.auditool.org (Fecha de Consulta Febrero- 2018).
- Mantilla, S (2005). Auditoría del Control interno. Primera edición. Editorial Ecoe ediciones. Colombia.
- PriceWaterhouseCoopers (PwC) (2005).Administración de riesgos corporativos – Marco integrado. Resumen ejecutivo Marco. Primera edición. Editado por la Federación Latinoamericana de auditores internos (FLAI).
- PriceWaterhouseCoopers (PwC) (2014). Punto de vista. 2014, año de transición al nuevo COSO 2013. Recuperado de: <http://pwc.com.me/> (Fecha de consulta Diciembre-2016)



CAPITULO 2

LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN GERENCIAL (SIG) EN EL PROCESO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS, ANTE UNA ACTUACIÓN FISCAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL

Nohelía Duran, Darsi Mendieta, Claribel Mieres

Introducción

En los últimos años se ha desarrollado y fortalecido el proceso de recaudación de impuestos, como un mecanismo para el subsidio del gasto público, reforzado a través de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) y demás leyes tributarias, se imprime un carácter de autonomía y amplía las facultades a los Gobiernos Regionales y Locales para la toma de decisiones, generando sus propios ingresos.

La recaudación óptima de tributos permitirá, según la planificación, satisfacer las necesidades colectivas de la población y otorgar al proceso de recaudación una investidura con carácter social y responsable.

Es lo que ha dado a los municipios la finalidad de satisfacer las necesidades locales de sus habitantes, para el autor Eduardo Tamayo (2002:6),...” el municipio es una comunidad de la familia estructurada en forma natural en un mismo territorio, razón por la cual se engendra la solidaridad en la búsqueda del interés común”.

Sin embargo, muy a pesar de poseer un instrumento legal para lograr la satisfacción del contribuyente, amerita constantemente incrementar su nivel de celeridad y facilidades, que agilicen el proceso de actualización de datos y declaración de sus compromisos tributarios ajustados a su realidad económica.

Hoy más que nunca es obligante que el venezolano común conozca sus deberes y derechos tributarios en base al entorno local, que sepa cuánto y cómo la estructura pública gasta por y para él, y sobre todo como participa con el dinero producto de su esfuerzo.

Es cuando se hace necesario instrumentar un enfoque creativo a la gerencia tributaria desde el punto de vista del sujeto activo y pasivo del tributo. Tanto el



órgano recaudador como el contribuyente deberán estar claros de sus posiciones y organizaciones a la cual respectivamente representan.

La evolución efectiva dependerá de un recurso humano formado con capacidad técnico, académica, que pueda innovar y desarrollar políticas propias, adecuadas a las condiciones que impone nuestra sociedad, de tal manera que incentive la creatividad e innovación tecnológica.

Si bien es cierto, una planificación permite evaluar mediante el seguimiento y control de las actividades operacionales la forma más acertada para tomar decisiones cuyo propósito fundamental es dar soluciones a la colectividad, no es menos cierto, que prestar un buen servicio a los contribuyentes tiene una incidencia positiva en los niveles de recaudación considerando que el cumplimiento voluntario y la concepción del contribuyente como cliente, tienen un papel protagónico al momento de ejercer sus funciones.

La realidad es que existe un esfuerzo constante por modernizar y hacer más eficaz el sistema tributario, en función de satisfacer las necesidades del colectivo y optimizar el servicio a los contribuyentes, en razón de lograr el cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias y por ende mejorar la recaudación de los impuestos.

Impuesto sobre las actividades económicas

El buen resguardo de la información y manejo de datos (Impuesto a las actividades económicas, vehículos, inmuebles urbanos y publicidad comercial, tasas y contribuciones especiales) de los impuestos locales, es de gran necesidad; siendo el Impuesto sobre Actividades Económicas el de mayor recaudación para los municipios, donde autores latinoamericanos, opinan que el origen de este impuesto se remonta a la época medieval, cuando los señores Feudales otorgaban una “carta-patente” que consistía en una autorización para que el súbdito ejerciera determinada actividad, ya sea un comercio, una industria o un oficio”. En la actualidad el Impuesto de Actividades Económicas (IAE); se define según Ruíz (2014:492), como:



“Es un Impuesto que grava toda actividad comercial, industrial, de servicio o económica de índole similar, tomando como base imponible los ingresos brutos que se originen en toda actividad comercial, industrial de servicio, económica o de índole similar, realizada en forma habitual en un determinado Municipio y vinculado a un local comercial, agencia, oficina o lugar físico y cuyo fin sea lucro; para una mejor comprensión se describe que:

- La actividad comercial, se realiza intermediando entre quienes producen y quienes consumen a través de la concurrencia de actos de comercio en forma profesional, independiente y con ánimo de lucro.
- La actividad industrial está dirigida a producir, obtener, perfeccionar, transformar o ensamblar uno o varios productos naturales o sometidos a otros procesos industriales preparativos.
- La actividad de servicio es aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines de éste gravamen sobre actividades económicas no se consideraran servicios, los prestados bajo relación de dependencia”.

Esto conlleva a la aplicación de un sistema de información eficiente que garantice y facilite el uso de parte del contribuyente, donde se incentive la cultura tributaria de la población, entre otros aspectos relevantes, lo que representa un aporte a la solución de uno de los problemas para el incremento de la recaudación y por ende lograr el aumento de los recursos financieros. De allí la necesidad de incorporar los sistemas de información gerencial.

Los Sistemas de Información Gerencial (SIG) en el proceso de recaudación tributaria

La incorporación de los Sistemas de Información Gerencial (en lo adelante SIG) son una colección de sistemas de información que interactúan entre sí y que



proporcionan información tanto para las necesidades de las operaciones como de la administración.

Los sistemas de información gerencial son una necesidad hoy en día, ya que las empresas manejan grandes cantidades de datos los cuales deben ser analizados, de tal manera que se pueda encontrar información relevante para tomar diferentes cursos de acción. Los SIG actualmente son conocidos como Business intelligence (Inteligencia de negocios), esto es debido a que influyen a la toma de decisiones.

Los SIG, forman parte de las estrategias corporativas, ya que la comunicación e información son de gran valor en las organizaciones o empresas, porque representan poder.

En general los Sistemas de Información Gerencial, son fundamentales para la Administración eficiente de cualquier Organización; ahora bien, llevado a un caso en particular, como lo sería en los Gobiernos Locales, que por mandato Constitucional tiene la potestad tributaria originaria, de la recaudación de los impuestos sobre actividades económicas, inmuebles urbanos, publicidad y vehículos; los Sistemas de Información Gerencial, son una herramienta indispensable para que los tributos Municipales sean la principal fuente del presupuesto de ingresos.

Todas las funciones gerenciales; Planificación, Organización, Dirección y Control son necesarias para un buen desempeño organizacional. Los Sistemas de Información Gerencial son necesarios para apoyar estas funciones, en especial la Planificación y el Control.

La administración tributaria en la actuación fiscal

La posibilidad de que la Administración Tributaria de una actuación fiscal, viene dada en el Código Orgánico Tributario (C.O.T) (Gaceta Oficial Extraordinaria No 6152 de fecha 18/11/2014.); así como plazos diferentes a los ordinarios para la presentación de declaraciones juradas y pagos de tributos en el caso de los sujetos pasivos. Es por ello que la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades establecidas en el COT, dicta las normas que regirán el funcionamiento del sistema



de gestión y control aplicado a los Contribuyentes, donde se regula lo concerniente a la declaración y el pago de las obligaciones tributarias, el cumplimiento de los deberes formales y de los deberes como agentes de retención o percepción de tributos.

La Administración Tributaria en el ejercicio de las actuaciones fiscales debe estar enmarcada bajo procedimientos específicos de fiscalización y control, a lo dispuesto en la Ordenanza Municipal, así como en el Código Orgánico Tributario y la LOPA que sirven de base al procedimiento de fiscalización y determinación, la actuación de los funcionarios fiscales del municipio al realizarse en la sede del domicilio fiscal del contribuyente de forma ordinaria, que es el sitio donde reposa de forma permanente la documentación que demuestra el hecho imponible y el movimiento económico tendente a cuantificar la base imponible ocurre con mucha frecuencia, que los contribuyentes que poseen Licencia de Actividades Económicas con código autorizado para declarar sus ingresos, al momento de ser objeto de verificación y fiscalización por parte de la Administración Tributaria Municipal.

Se observa que los ingresos brutos son declarados en un código que no corresponde a la actividad económica que realizan, es decir, la alícuota y mínimo tributario que sirve de base para el cálculo de los impuestos no es la que corresponde a la actividad que en la actualidad realizan. Entendiéndose que les fue aprobado un código de acuerdo a la actividad que ejercían para el momento en que solicitaron la Licencia para el ejercicio de la actividad económica; pero luego cambiaron o ampliaron el objeto de la empresa sin realizar los trámites necesarios para solicitar y actualizar los códigos permitidos para ejercer su actividad, lo que trae como consecuencia, que los impuestos liquidados y pagados no correspondan siendo objeto de reparos fiscales y sanciones previstas en la Ordenanza de Impuestos Sobre Actividades Económicas y el Código Orgánico Tributario.

Lo antes mencionado permite atender a la noción de la “habitualidad”, en el impuesto a las actividades económicas, importante para determinar cuántos y cuáles rubros son permisivos en una empresa, pues dicho gravamen recae sobre cada una de las actividades que se realicen en una empresa u establecimiento, atendiendo al “Clasificador de actividades” el cual esta anexo a la Ordenanza



Municipal. Para el ejercicio de cada actividad se requiere licencia y, cuando no fuere posible discriminar el monto de los ingresos generados por cada una de ellas, se aplica la alícuota más alta.

Desde la percepción de Mizrachi E(2008:p94). “El ejercicio habitual de la actividad gravada debe ser entendido como el desarrollo-en el ejercicio fiscal- de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades”. Frente a esta situación la Administración Tributaria Municipal, debe evaluar las causas por las cuales un determinado contribuyente no cumple con el pago de sus tributos de acuerdo a sus códigos permisados, lo cual implica una labor de la influencia de los mecanismos de recaudación.

Mecanismo de recaudación tributaria

Es importante mencionar, que se han implementado mecanismos de recaudación tributaria cuyo objetivo consiste en la utilización de un sistema tributario eficiente que permita gestionar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas y a su vez garantizar la recaudación de impuestos de manera oportuna, prueba de ello, es la automatización del sistema de recaudación tributaria, específicamente, en materia del Impuesto Sobre Actividades Económicas (IAE), considerando que un sistema de información gerencial eficiente influye de manera positiva en la conducta del contribuyente, mediante la aplicación de una estrategia que permita minimizar los riesgos fiscales encontrado en una actuación fiscal por parte de la Administración Tributaria Municipal.

En teoría un Municipio Eficiente debería tener como mínimo un 75% del presupuesto por recaudación de impuestos y el resto del 25%, situado constitucional y otros ingresos provenientes del Poder Nacional, en la práctica esta premisa no se cumple y es precisamente donde un buen SIG, puede contribuir al incremento de dichos ingresos, y más aún en la actualidad que contamos con herramientas que nos brinda la informática, de manera de tener información en tiempo real, tanto los operadores de la Administración Tributaria Municipal como los Contribuyentes y si a eso le



agregamos un buen sistema de Fiscalización y Control, la Organización cumpliría a cabalidad con sus objetivos.

En gran parte de las pequeñas y medianas empresas existe una necesidad urgente de la incorporación a proyectos de Sistemas de Información Gerencial (SIG), como síntomas o pruebas de ello tenemos por ejemplo la falta de estrategias de crecimiento (culpando en gran parte a la tendencia cultural de las organizaciones), una inadecuada utilización de las tecnologías y conocimientos, propiciando pérdidas de recursos, debilidad financiera y deficiencias en toda la organización. Gran número de empresas carece de ventajas para tener una mayor accesibilidad a las tecnologías, y desarrollar un SIG, debido a varias razones como: costos elevados, carencia de recursos, falta de acceso a la información, entre otros; además las pequeñas y medianas empresas tienen que responder al mercado en forma rápida y creativa siendo difícil aplicar y mantener un sistema que ayude y brinde apoyo a la toma de decisiones para poder competir, crecer en su ramo y de establecer estrategia de carácter fiscal al nivel más cercano que es el local, que le permita disminuir los riesgos fiscales; entendiéndose al término “*riesgo*” como aquel que alude a todo aquello que pueda afectar en menor o mayor grado la habilidad de la propia organización, de tal manera que ésta no pueda alcanzar sus objetivos trazados.

Queda claro que dentro de los tipos de riesgos hacemos especial énfasis en aquellos relacionados con la gestión del riesgo del cumplimiento que es aquel relacionado con la capacidad de la entidad para efectos que pueda cumplir con diversos requisitos de orden legal, contractual, ligados también a la ética al igual que se relaciona con su compromiso con la sociedad de la cual forma parte. En este tipo de riesgo es donde se observa una desconexión entre una administración tributaria y la propia sociedad, toda vez que para los ojos del contribuyente no se observa un “compromiso” de parte del fisco hacia ellos.

Para la **OCDE** “*La gestión del riesgo del cumplimiento es, por tanto, un proceso continuo que demanda una acción proactiva y concienciada. Está basada en reducir la probabilidad y las consecuencias de los impactos negativos de objetivos acordados y en incrementar las oportunidades de mejora a través de la innovación.*”



El reto para el futuro es fusionar la gestión del riesgo dentro de la cultura de la organización y el trabajo del día a día incluyendo la planificación, información y liderazgo. El camino en sí mismo es un aspecto importante del desarrollo de la cultura organizativa necesaria para apoyar el enfoque de gestión del riesgo a la gestión del cumplimiento” pág.17

En un ambiente de evolución tecnológica, el reto es lograr que la mayoría de los usuarios aprovechen las opciones disponibles para producir eficiencia e innovación en su trabajo cotidiano. Por ello las Tecnologías de Información forman un factor determinante para dar lugar al crecimiento tanto de las PyMEs como de cualquier empresa.

Conclusión

Se debe tener presente que no basta con que el contribuyente cuente con disposiciones legales vigentes y sistemas automatizados que le faciliten el proceso de declaración, liquidación y pago de sus impuestos, sino que también, el contribuyente debe revisar que sus procesos estén acorde al código aprobado para ejercer su actividad, atendiendo al clasificador de actividades de la Ordenanza Municipal.

Los Sistemas de Información Gerencial son necesarios para apoyar estas funciones, en especial la Planificación y el Control, permitirá entonces realizar los trámites administrativos necesarios ante la Administración Tributaria Municipal para solicitar la autorización del código que corresponda a su actividad.

El valor de la información proporcionada por el sistema, debe cumplir con los siguientes cuatro supuestos básicos:

- Oportunidad: Para lograr un control eficaz de una organización, se deben tomar a tiempo medidas correctivas en caso de ser necesarias, antes de que se presente una gran cantidad de riesgos respecto de los objetivos planificados con anterioridad.
- Cantidad: Es probable que los gerentes casi nunca tomen decisiones acertadas y oportunas si no disponen de información suficiente, pero tampoco deben verse desbordados por información irrelevante e inútil



(redundancia), pues ésta puede llevar a una inacción o decisiones desafortunadas.

- Relevancia: Reducción de costos.

Considerado por contribuyentes al Impuesto a las Actividades Económicas, como un impuesto oneroso y alto ya que es sobre el total facturado y cobrado anualmente; es necesario determinar cuáles son los procedimientos actuales para el registro de un nuevo código, cambio de actividad e incorporación de código que cubren las necesidades de las organizaciones a través de los sistemas de información gerencial.

La idea principal en que se basa el SIG es mantener el flujo continuo de información hacia la gerencia, que lo utiliza principalmente para detectar problemas actuales o inminentes y entenderlos determinando su causa o ubicación.

Por otra parte, se busca que el contribuyente este presto de forma voluntaria a detectar sus riesgos antes de una verificación o fiscalización por parte de la autoridad municipal.

Referencias

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5903. Caracas: Marzo 24, 2000.

Código Orgánico Tributario de la República Bolivariana de Venezuela (2014). Gaceta Oficial N° 6.152. Caracas: Noviembre 18, 2014.

Mizrachi E (2008) La Patente de Industria y Comercio, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Ediciones Funeda, Caracas.

OCDE Gestión del riesgo del cumplimiento: “Gestionando y mejorando el cumplimiento voluntario”. (2016).

Ruiz J (2014) Derecho Tributario Municipal, Ediciones Libra, CA, Caracas-Venezuela.



CAPITULO 3

ESTRATEGIAS GERENCIALES DE CONTROL INTERNO APOYADO EN EL INFORME COSO DIRIGIDO A LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y EMPRESA FAMILIAR

Shachenka Tamara Bondarenko Escalona

Introducción

En el contexto empresarial actualmente con la necesidad de la gerencia de mantenerse en el mercado usando como parte de sus herramientas de marketing, la globalización, controles administrativos, avances de la tecnología, la adaptación a las regulaciones fiscales, entre otros, en la búsqueda de la mejora continua de sus procesos para ser más eficaz y eficiente, la pequeña y mediana empresa y familiar venezolana está en la necesidad de reinventarse, bajo la premisa de mantenerse en el mercado siendo más competitiva.

Por otro lado, en el mercado nacional e internacional exige de quienes dirigen las empresas, especialmente las familiares, manejen eficientes estrategias gerenciales, que le permitan una correcta toma de decisiones, para asegurar la permanencia de las empresas a largo plazo. La gestión administrativa, es uno de los principales sistemas de información que reflejan el fruto de la toma de decisiones de los gerentes, así como un excelente banco de datos para producir el futuro de las empresas. El uso óptimo de los procesos administrativos permitirá a las empresas familiares mantenerse en el mercado. Es por ello, que en la búsqueda de nuevos conocimientos y estrategias para el fortalecimiento de un negocio, la gerencia se presenta en las empresas con la intención de aplicar nuevos modelos gerenciales que les permitan hacerlos cada vez más competitivos.

La pequeña y mediana empresa en Venezuela ha tenido que mirar a dentro como están sus procesos de negocio y evaluar que no ha podido o debería hacer para lograr sus metas. El origen de su formación es la creación de una idea de negocio familiar y que se mantenga en el tiempo, empresas que iniciaron con la iniciativa de un padre de familia que en estos casos fueron extranjeros, cuya cultura fomentada



desde el trabajo continuo y el esfuerzo sostenido fue el propósito de formar raíces en Venezuela, son las bases de este tipo de organizaciones.

Ahora bien en algunos casos estas empresas familiares crecen, se desarrollan convirtiéndose en muchos casos en empresas heredables, tales como pudieran hacer mención de algunas, Farmatodo, Protinal, Consolitex. Pero que ha pasado con aquellas empresas cuando se encuentran con el cambio de una nueva generación, de padre a hijo y hasta nietos, en buena hora han logrado mantenerse en el tiempo, siempre surgen aquellas empresas con sólidas bases y criterios organizacionales, cuya visión de negocio es mantenerse en el mercado y la trayectoria del negocio, pero en otros casos hay empresas que se les dificulta mantenerse en el tiempo o pudieran desaparecer cuando no están preparadas organizacionalmente a fortalecer sus áreas más débiles, en cada cambio generacional dentro de una empresa familiar, surgen cambios en el ambiente gerencial, en la idea de toma de decisiones, muchas veces influenciadas por los aspectos el estilo heredable o en otras por una manera diferente de estilo gerencial, con otra visión del negocio, igual sucede como cuando existen cambios de nuevos gerentes dentro de las organizaciones con nuevas ideas.

Es así, que internamente las empresas van creando ventajas competitivas a través de la planificación estratégica o lineamientos estratégicos, generando una cultura, misión, visión y valores compartidos. Donde lo fundamental, son los conocimientos y competencias que el capital humano aporta, desarrollando procesos en función de la calidad de sus productos y servicios. En este contexto, las directrices emanadas de la alta gerencia son fundamentales, especialmente en los niveles medios operativos y administrativos, bases de los procesos medulares y críticos de las organizaciones. A tales efectos, el funcionamiento de las unidades estructurales debe diseñarse de acuerdo a la naturaleza de los productos o servicios que poseen. Es allí la importancia, de contar con estrategias gerenciales de control interno, el cual se define como el conjunto de normas, principios, fundamentos, procesos, procedimientos, acciones, mecanismos, técnicas e instrumentos de control que, ordenados, relacionados entre sí y unidos a las personas que conforman una empresa u organización, se constituye en un medio para lograr una función



administrativa íntegra, eficaz y transparente, apoyando el cumplimiento de sus objetivos institucionales y contribuyendo al logro de las metas propuestas.

Si las pequeña y mediana empresa, familiar lograra aplicar un adecuado sistema de control interno, que pareciera que fuera exclusivo para grandes empresas o si por lo menos se aplicara uno de los cinco componentes de control interno interrelacionados al proceso administrativo, poniendo en práctica de acuerdo a sus propias necesidades, pues el control puede ser menos formal y estructurado, pero debe existir efectividad en los controles.

En este sentido, está la información sobre los aportes que realiza El Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO) desde su creación en 1985, realizando diversos abordajes acorde a la realidad de las empresas a nivel mundial en los beneficios y ventajas de un adecuado sistema de control interno. En Venezuela existe organismos que agrupan las empresas privadas pero no de manera directa sobre los aspectos de control interno, de este modo poder aprovechar el modelo marco basado por el COSO, serviría de referencia para la viabilidad de una herramienta para la pequeña y mediana empresa y empresa familiar, que pudiera tener necesidades de expandirse y convertirse en una gran entidad. Partiendo desde un enfoque estructurado de control formar las bases para su crecimiento y mejora continua. Mostrar que el control interno tiene elementos que pueden ser adaptables y flexibles pero a la vez eficaz para así incrementar un valor a la organización.

Por lo anterior expuesto, se puede decir que la gerencia entiende y localiza los procesos de la empresa, los cambios que se están generando y los conocimientos del contenido de los mismos. A través de las prácticas gerenciales se establecen acciones individuales y colectivas a fin de satisfacer las necesidades organizacionales dentro de un sistema particular integrado y relacionado con su medio interno y externo en forma de red.

Objetivo

Proponer estrategias gerenciales de control interno apoyado en el informe COSO dirigido a la pequeña y mediana empresa y empresa familiar.



Análisis-disertación

Gestión gerencial

La gerencia es una herramienta fundamental para el logro y funcionamiento efectivo de la estructura organizativa por lo tanto es el proceso de organización y empleo de recursos para lograr los objetivos preestablecidos por la empresa. Por lo anterior expuesto, se puede decir que la gerencia entiende y localiza los procesos de la empresa, los cambios que se están generando y los conocimientos del contenido de los mismos. A través de las prácticas gerenciales se establecen acciones individuales y colectivas a fin de satisfacer las necesidades organizacionales dentro de un sistema particular integrado y relacionado con su medio interno y externo en forma de red. Al respecto, las mejores prácticas gerenciales con aumento general de la productividad y mejora en el logro de los objetivos organizacionales, tales como la reducción del ausentismo, aumento en la retención del personal y mejoras en la atención al cliente.

Desde este punto de vista, la gerencia es responsable del éxito o fracaso de una empresa, ya que es indispensable para dirigir los asuntos de la misma. Cuando existe un grupo de individuos, es necesario que estos trabajen unidos a fin de lograr los objetivos que persiguen. Por lo tanto, los integrantes deben subordinar, hasta cierto punto, sus deseos individuales para alcanzar las metas organizacionales, y la gerencia debe proveer un liderazgo adecuado para la acción del grupo.

Cuando una empresa está en la etapa de cambio generacional inicia el transitar de querer mejorar, se propone además realizar ajustes en las áreas a su criterio merecen un reorganizar el enfoque, es un cambio mucho más fuerte ya que le unen lazos que provienen del ambiente familiar, trasladados al ambiente organizacional, que pudiera ser de estudio más adelante por ser otro aspectos que analizar, en este caso el enfoque de este análisis es brindar una herramienta que pueda servir para acompañar el mundo heterogéneo de la gerencia, con bases empleando soluciones que estimulen a cimentar nuevamente las bases para que la empresa pequeña y mediana y familiar perdure en el tiempo. Las empresas hoy día en Venezuela para sobrevivir se han visto en la obligación de formalizar sus procesos, controlar y monitorear las operaciones continuas y el control de riesgos.



Estrategias gerenciales de control interno apoyado en el informe COSO

El control interno está comprendido por políticas aprobadas por la dirección de la empresa, para garantizar el efectivo funcionamiento de la misma, estas políticas van desde las técnicas de dirección hasta como efectuar inducción al personal, lo cual revela el amplio espectro cubierto por el control interno, y que se hace necesario establecerlo tanto en empresas privadas, así como en organismos públicos para garantizar la continuidad en las operaciones. El control interno en una empresa es un aspecto imprescindible para el procesamiento de la información emanada de las actividades que se ejecutan dentro de un ente económico.

De aquí se desprende que si no existe un adecuado control interno, dentro de una organización esto afectaría directamente las actividades operativas más importantes que están estrechamente vinculadas con la contabilidad, tales como: compras, ingeniería, desarrollo, producción, entre otras. En este contexto es importante mencionar el Informe COSO que es un documento que contiene las principales directivas para la implantación, gestión y control de un sistema de Control Interno.

Las organizaciones han evolucionado y lo seguirán haciendo rápidamente, con ello también ha aumentado la cantidad de información y a su vez los riesgos a los que se ven enfrentadas, por ende, han tenido que pensar en mejorar y establecer controles no sólo en el ámbito financiero–contable sino también en la gestión, de manera que les permita cumplir con los objetivos estratégicos definidos y demostrar transparencia en el ámbito empresarial. La entidad debe ser accesible, proporcionar información confiable y de calidad, que permita una contribución al diseño de políticas, así como a dar certidumbre y confianza a los colaboradores. Permitiendo su revisión, análisis, y la detección de posibles anomalías.

En el año 1992, en Estados Unidos, nace el informe COSO I (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), como una forma de solucionar la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno al control interno. Uno de sus objetivos fue acordar una definición de Control Interno que sea aceptada como un marco común y aporte a la estructura de Control



Interno, que facilite la evaluación en las organizaciones del diseño, implementación y efectividad de los controles.

Cabe destacar, que el modelo COSO, ha sido adoptado por organizaciones en todo el mundo, incluido nuestro país, sin embargo es importante destacar que ningún sistema de control interno por muy bien diseñado e implementado que se encuentre, puede asegurar en forma absoluta su eficacia operativa, debido a riesgos que son inherentes a las empresas, los cuales en algunas ocasiones se pueden mitigar pero no eliminar. El denominado Informe COSO sobre control interno, publicado en EE.UU. en 1992 por COSO "Committee of Sponsoring Organizations", define el Control Interno como un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos.

El marco integrado de control que plantea el Informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión: Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y Supervisión. Tal como lo detalla el modelo marco del COSO en: El entorno o ambiente de control es lo que define la forma de comportamiento de una organización, que influye en la conciencia de control de su personal. Es el fundamento de los demás componentes del control interno, y provee disciplina, estructura e integridad. Se hace énfasis en lo señalado por Grisanti (2016), el ambiente de control fija el tono de la organización para influenciar la conciencia de control de su personal, siendo el soporte de todos los demás componentes de control interno y la conducta ética son el resultado de las pautas y del comportamiento que en dicha dirección existan en una entidad.

El siguiente cuadro muestra los cambios significativos presentes en el Marco Integrado de Control Interno 2013, en cada uno de sus cinco componentes:



Cuadro 1. Componentes Marco Integrado de Control Interno

COMPONENTES	CAMBIOS REPRESENTATIVOS
Entorno de Control	Se recogen en cinco principios la relevancia de la integridad y los valores éticos, la importancia de la filosofía de la Administración y su manera de operar, la necesidad de una estructura organizativa, la adecuada asignación de responsabilidades y la importancia de las políticas de recursos humanos.
	Se explican las relaciones entre los componentes del Control Interno para destacar la importancia del Entorno de Control.
	Se amplía la información sobre el Gobierno Corporativo de la organización, reconociendo diferencias en las estructuras, requisitos, y retos a lo largo de diferentes jurisdicciones, sectores y tipos de entidades.
	Se enfatiza la supervisión del riesgo y la relación entre el riesgo y la respuesta al mismo.
Evaluación de Riesgos	Se amplía la categoría de objetivos de Reporte, considerando todas las tipologías de reporte internos y externos.
	Se aclara que la evaluación de riesgos incluye la identificación, análisis y respuesta a los riesgos.
	Se incluyen los conceptos de velocidad y persistencia de los riesgos como criterios para evaluar la criticidad de los mismos.
	Se considera la tolerancia al riesgo en la evaluación de los niveles aceptables de riesgo.
	Se considera el riesgo asociado a las fusiones, adquisiciones y externalizaciones.
	Se amplía la consideración del riesgo al fraude.
Actividades de Control	Se indica que las actividades de control son acciones establecidas por políticas y procedimientos.
	Se considera el rápido cambio y evolución de la tecnología.
	Se enfatiza la diferenciación entre controles automáticos y Controles Generales de Tecnología.
Información y Comunicación	Se enfatiza la relevancia de la calidad de información dentro del Sistema de Control Interno.
	Se profundiza en la necesidad de información y comunicación entre la entidad y terceras partes.
	Se enfatiza el impacto de los requisitos regulatorios sobre la seguridad y protección de la información.
	Se refleja el impacto que tiene la tecnología y otros mecanismos de comunicación en la rapidez y calidad del flujo de información.
Actividades de Monitoreo – Supervisión	Se clarifica la terminología definiendo dos categorías de actividades de monitoreo: evaluaciones continuas y evaluaciones independientes.
	Se profundiza en la relevancia del uso de la tecnología y los proveedores de servicios externos.

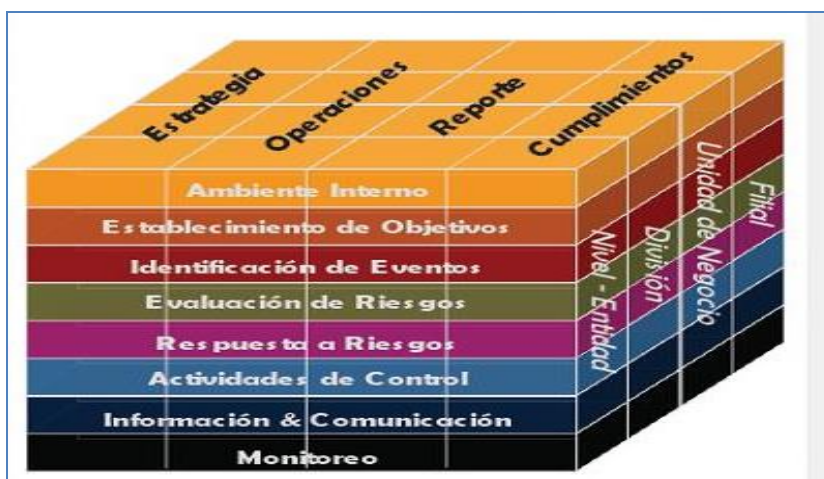
Fuente: Elaboración Propia (2018) a partir de datos de COSO Enterprise Risk Management.- Integrate Framework (2013)



Es preciso mencionar, que las deficiencias del Control Interno deberían reportarse a lo largo de la organización, informando a la alta gerencia y al consejo solamente aquellos asuntos serios. Parafraseando lo que establece Mantilla (2007:6) existe interdependencia entre los objetivos y los componentes. Los objetivos se refieren a aquello que una entidad busca conseguir y los componentes a aquello que se requiere para conseguirlos.

Este autor explica que las relaciones pueden describirse mediante una matriz tridimensional, cuya filiación se explica de la siguiente manera: Las tres categorías de objetivos - operaciones, información financiera y cumplimiento, se representan en las columnas verticales. Luego, los cinco componentes se representan por filas, y por último, las unidades o actividades de una entidad, donde el control interno se relaciona, y se describen mediante la tercera dimensión de la matriz. En la figura 2 aparecen los componentes del control interno establecidos en el informe COSO en forma tridimensional:

Figura Nº 2. Componentes del Control Interno



Fuente: COSO Enterprise Risk Management.-Integrate Framework (2013)

Pequeña y mediana empresa y empresa familiar en Venezuela

Desde esta perspectiva la pequeña y mediana empresa y empresa familiar venezolana deben alinearse con las tendencias que marcan la pauta en la gerencia en el mundo, en la que eficacia y la eficiencia de las operaciones se convierte en la piedra angular del negocio y la generación de conocimiento en el factor determinante para transformar este tipo de empresas y promover la creación



conciencia de control interno y de riesgos con valor agregado y pertinencia social. Deben reinventar su modelo de negocio basada en una fuerza productiva que contemple una estructura corporativa y competitiva centrada en la cultura de la ética transmitir el control como un forma de gerenciar o gobernar por el bien individual y colectivo. La salud de la organización y de los dueños del negocio está estrechamente vinculada con el control interno, si todo el control interno marcha bien, permitirá asegurar que todo está en orden.

Reflexiones finales

Una empresa es creada para generar un beneficio lucrativo, pero este beneficio económico debe ir gestionado con un sin número de recursos humanos, tecnológicos y financieros para el logro de sus objetivos económicos, pero observe una realidad al momento de hacer revisión de control interno y que me atrevería aseverar que la pequeña y mediana empresa, familiar venezolana, carece de instrumentos que le permitan implementar, gestionar y medir los controles, muchas investigaciones realizada por nuestros estudiantes universitarios arrojan como resultado propuestas para implementar controles, pero ahora bien, existirán las propuestas y ¿qué sucede con la implementación?, lo que me ha llevado a realizar otros análisis para del mismo modo llegar al origen, ¿cuál? debilidades en el ambiente organizacional, el estilo gerencial, filosofía gerencial, estructura organizacional, competencias profesionales, y esto es lo que detalla el marco del COSO en uno de sus componentes el entorno o ambiente de control.

El costo del control interno dentro del pensamiento gerencial de la pequeña y mediana empresa venezolana, específicamente en la empresa familiar es la inversión heredable que le da valor a la empresa a corto, mediano y largo plazo la hará sostenible en el tiempo. El propósito de este documento, es ayudar a las organizaciones a mejorar sus estructuras generales de gobierno proporcionando orientación sobre cómo articular y asignar funciones y responsabilidades específicas con respecto al control interno relacionando el COSO. Cuando una empresa indistintamente del tamaño que tenga se encuentra frente a sus objetivos y para cumplir y lograr esos objetivos debe establecer cuáles serán esas posibles



amenazas que pudieran existir para el logro de esos objetivos, eso es lo que el COSO establece como riesgos, y una vez claro estos aspectos, objetivos y riesgos, el siguiente paso es establecer las estrategias estas no son estáticas ella deben estar brindando soluciones y resultados medibles en cuanto al enfoque inicial de eficiencia y eficacia.

El modelo COSO mejora la comprensión de la gestión de riesgos y control aclarando roles y deberes. Su subyacente premisa es que, bajo la supervisión y dirección de personas expertas, la gerencia y la junta directiva, dentro de la organización son necesario para una gestión eficaz del riesgo y el control. Entonces por medio de una entrevista y un cuestionario, se documenta como son establecidos los objetivos generales, como gobierno y así en cada uno de los miembros de la junta directiva, la alta gerencia, personas expertas luego a todas las divisiones y departamentos que integran la organización.

Cuadro 2. Gestión del Riesgo y Control

ÁREA	LÍNEAS DE CONTROL		
	JUNTA DIRECTIVA (1)	ALTA GERENCIA(2)	PERSONAL EXPERTO (3)
Definición de Objetivo	X	X	
Responsable	X	X	
Responsabilidades	X	X	
Funciones		X	X
Actividades		X	X
Tiempo destinado a cumplir el objetivo: estima vs real			X
Información sistematizada necesaria: si hace uso de un sistema, computadora			X
Información soporte físico: que reportes hará uso y que puede dejar plasmado resumen del logro del objetivo			X
Medición de resultados: por medio de indicadores; cada función debe determinar el tiempo de ejecución, así medir el tiempo en el logro de ese objetivo.	X	X	

Fuente: Elaboración Propia (2018)



Se establecen como líneas el gobierno responsable del control, o consejo de administración con las actividades que ejecuta la junta directiva línea uno, la alta gerencia línea dos y personal experto como línea tres; la idea es evitar la duplicidad de control, duplicidad en esfuerzo innecesario al delimitar claramente las etapas de en aspecto general se muestra como área, y la oportunidad de que la junta directiva reciba directamente los resultados de la medición, para posteriormente hacer el feedback o retroalimentación, mejora a el establecimiento de nuevos objetivos.

Las personas en la primera etapa la línea uno (1), tienen un significado, conocer y administrar el riesgo y control; responsabilidades relacionadas con la evaluación de riesgos, control actividades, y secciones de información y comunicación del marco de referencia del modelo del COSO. En la línea dos (2), se encuentran generalmente los responsables del continuo monitoreo del control y riesgo, funciones de riesgo, control y cumplimiento puestas en práctica por administración, en la línea tres, el personal experto en la pequeña y mediana empresa y empresa familiar, puede ser el asesor externo o auditor interno del proceso. Para proporcionar seguridad con respecto a la eficiencia y efectividad de la gobernanza, gestión de riesgos y control interno. El alcance del trabajo de auditoría interna puede abarcar todos los aspectos de las operaciones y actividades de la organización.

Referencias

- Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway. (2018). COSO lanza un nuevo documento para el líder del pensamiento que demuestra cómo los marcos mejoran el desempeño organizacional y la gobernanza. Disponible en: <https://www.coso.org/news/Pages/COSO-Releases-New-Thought-Leader-Paper-Demonstrating-How-Frameworks-Improve-Organizational-Performance-and-Governance.aspx>. Consultado en Abril 2017.
- Grisanti A. (2016). Venezuela en la mirada de las Ciencias Económicas y Sociales. Encuentros de Saberes. Tomo II. Depósito Legal N° CA2016000143 ISBN: 978-980-233-649-4 Primera Edición Digital 2017.
- IIA – Declaración de Posición (2013). Las Tres Líneas de Defensa para una Efectiva Gestión de Riesgos y Control. Disponible en <https://www.coso.org/Documents/COSO-2015-3LOD.pdf>. Consultado en: Mayo 2018.
- Mantilla S. (2007). Control Interno. Informe COSO. Cuarta Edición. Ediciones Ecoe. Bogotá.



CAPITULO 4

EL NUEVO MARCO DE GESTIÓN INTEGRAL DE RIESGOS: UNA MIRADA A COSO 2017

Glenda J. Rivas Márquez

Introducción

Tras cinco años de estudio y discusión, surgió en el año 1992 un marco conceptual del control interno denominado informe COSO (Committee of Sponsoring organizations) comisionado por los cinco organismos profesionales financieros más importantes de los Estados Unidos, como una respuesta a nivel regulatorio y normativo. El informe COSO es el resultado de la investigación realizada en busca de una mayor disciplina y la aplicación de criterios que permiten asegurar el cumplimiento de los objetivos que una organización se plantea en el tiempo. Establece una definición común de control interno y proporciona un estándar, con el cual las organizaciones pueden evaluar en cualquier punto de su desarrollo y a la vez mejorar sus sistemas de control. Diferentes organismos profesionales de los países industrializados han definido su enfoque sobre el control interno, tomando como basamento a los criterios definidos en el informe COSO y se ha venido actualizando de acuerdo a los cambios del entorno global en el que se desarrolla la dinámica empresarial.

En este sentido, se publicó en el año 2004 el marco integrado para la gestión de integral de riesgos, conocido como COSO II o COSO ERM, que surge como respuesta al cambiante mundo empresarial y la caída financiera de algunas importantes empresas entre ellas: Enron, WorldCom, Parmalat y Tyco. COSO ERM no se emitió para sustituir el marco de control interno plasmado en el modelo COSO I de 1992, sino como un complemento de COSO I permitiendo a las empresas mejorar sus prácticas de control interno para encaminarse hacia un proceso más completo de gestión de riesgo.

Posteriormente, en mayo de 2013 COSO emitió un nuevo marco conocido como COSO 2013, en búsqueda de responder a las exigencias del contexto operativo en el que se desenvuelven actualmente la empresa. De acuerdo a COSO (2014)



“El propósito de este marco es ayudar mejorar el control de la organización y proporcionar al consejo una capacidad adicional para supervisar el control interno”.

(p.2)

COSO 2013 toma la esencia del COSO 1992 y enfatiza que los cinco componentes de COSO deben estar presentes (diseñados) y funcionando (ser efectivos) conjuntamente de manera integrada. Se formalizan 17 principios relevantes distribuidos entre los cinco componentes. Este marco ha tenido aceptación en diferentes tipos de organizaciones enfocándolas al logro de sus objetivos organizacionales.

Sin embargo, la complejidad de los riesgos ha cambiado y por ello, para responder a un mundo cambiante de negocios COSO inició en 2016 un proyecto de actualización del Marco ERM, a través de la recolección de información utilizando encuestas y entrevistas aplicadas a empresarios, académicos, entes gubernamentales y organizaciones sin fines de lucro, que les permitió recolectar información sobre los retos y requerimientos actuales para las empresas para generar un documento que se publicó en la página oficial de COSO en internet, con el propósito de captar los comentarios y sugerencias del público que permitió la elaboración de un nuevo texto titulado Administración de Riesgos organizacionales – Alineación al riesgo con estrategia y rendimiento, conocido como COSO 2017. De acuerdo a Simón (2017) “Este nuevo marco busca que los empresarios desarrollen una administración de riesgos con un enfoque más integral permitiéndoles medir su impacto en el desempeño.” (p.3)

El presente texto tiene como objetivo general: analizar el significado Administración de Riesgos Organizacionales – Alineación al Riesgo con Estrategia y Rendimiento, publicado en 2017, detallando sus fundamentos teóricos. La metodología empleada para la elaboración del presente texto, está basada en la revisión bibliográfica y en el análisis reflexivo de fuentes secundarias representadas por textos escritos, consultas a través de internet.



Actualización del marco de gestión de riesgos empresarial (COSO ERM O COSO II)

El Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)) luego de realizar un estudio previo durante el año 2016 publicó el Marco Integrado para la Administración de Riesgos Empresariales conocido como COSO 2017 que representa una actualización de su publicación anterior (ERM 2004). El documento publicado en la página oficial de COSO se enfoca en el papel de la administración del riesgo empresarial, en la definición y ejecución de la estrategia de la empresa, dándole importancia a la necesidad imperante de una alineación entre el desempeño organizacional y la administración del riesgo.

De acuerdo a Deloitte (2017), el nuevo marco de Gestión de Riesgos Empresariales – Integrado con Estrategia y Desempeño, (COSO 2017) con su actualización pretende:

- Mayor comprensión del valor de la gestión de riesgo para definir y ejecutar la estrategia.
- Alineación entre desempeño y gestión de riesgos.
- Acondiciona de mejor manera las expectativas de gobierno y supervisión.
- Reconoce la globalización de los mercados y las operaciones, así como el incremento de la volatilidad, complejidad y ambigüedad de los negocios.
- Presenta nuevos caminos para ver el riesgo, para alcanzar los objetivos en un contexto de negocios de alta complejidad.
- Mayor transparencia hacia los Stakeholders.
- Interpreta la evolución de la tecnología y la proliferación del análisis de datos que soporta la toma de decisiones.
- Establece definiciones claves, componentes y principios para todos los niveles de la gestión de riesgos. (p. 20)

El marco actualizado está organizado en dos secciones: la primera presenta una perspectiva de conceptos y aplicaciones actuales de la administración del riesgo empresarial para introducir al usuario del mismo en los cambios más notables de la materia; y la segunda sección introduce diferentes puntos de vista y estructuras



organizacionales. Así mismo, proporciona al gobierno corporativo diferentes beneficios y herramientas para mejorar la toma de decisiones, propiciando el crecimiento organizacional y una notable mejora en el rendimiento a través de la interacción de la estrategia de la empresa y los objetivos con el riesgo y la oportunidad. De acuerdo a PwC (2016) “El nuevo título reconoce la creciente importancia de la conexión entre la estrategia y el desempeño de las organizaciones en la consecución de los objetivos estratégicos y de negocio” (p.3)

El nuevo marco de gestión integral de riesgos se enfoca principalmente en la alineación de los riesgos con las estrategias definidas por la organización, y con su desempeño. Por ello, considera elementos adicionales sobre los conceptos presentados en ERM de 2004 e incorpora una estructura de componentes y principios, transformando el cubo establecido en la publicación de 2004 por una estructura más dinámica conformada por un conjunto de 20 principios alineados a los ciclos operacionales del negocio, organizados en cinco componentes interrelacionados. Los principios abarcan desde la gobernanza hasta la supervisión, describen prácticas que pueden aplicarse de diversas maneras para diferentes organizaciones sin importar su tamaño, tipo o sector.

Algunos de los cambios más relevantes sobre el marco COSO ERM de 2004 son las siguientes:

- Una nueva estructura basada en 5 componentes y 20 principios que se alinean suavemente a los ciclos de negocio de una organización.
- Se presenta una vinculación entre el riesgo con el establecimiento de la estrategia, los objetivos y las actividades generadoras de valor de la organización.
- Se incluyen temas actuales sobre la tecnología de la información, se hace mención de inteligencia artificial, automatización y la proliferación de datos que influyen en la estrategia de la organización, contexto del negocio y el manejo del riesgo.
- Pone énfasis en la cultura de la organización y su incidencia sobre la administración de los riesgos.
- La actualización se enfoca en la integración de temas más gráficos y alineados a colores. Es decir, cada componente y cada principio tiene asignado un color enfocados a facilitar la identificación visual de los aspectos que lo integran.



- Establece una categorización de los riesgos desde el nivel de la entidad hasta el nivel de los procesos de riesgos.

De acuerdo a Simón (2017), los cambios de este nuevo COSO 2017 se enfocan a dar una nueva dimensión a la importancia de la administración integral de riesgos en las organizaciones.

Gestión integral de riesgos – alineando riesgo con la estrategia y el desempeño (COSO 2017).

El Marco de Gestión de Riesgos Empresariales – integrado con estrategia y desempeño (COSO 2017) aclara la importancia de la gestión de riesgos empresariales en la planeación estratégica y la incorpora a toda la organización, basados en que los riesgos influyen y están alineados a la estrategia y el desempeño en todas las áreas, departamentos y funciones. De acuerdo a Ramírez (2017; 01) “ Los riesgos cambian constantemente. Anteriormente las empresas consideraban suficiente conocer cuáles eran sus riesgos, administrarlos, hacer planes con base a la estrategia y posteriormente revisarlos cada uno o dos años. No obstante el panorama ha cambiado y día con día aparecen nuevos riesgos que ponen en peligro el desempeño de la organización”.

Ahora bien tomando en cuenta todo este ambiente cambiante COSO actualizo el marco ERM de 2004. En concordancia con la actualización del Marco de Control Interno Integrado - COSO I del 2013, ahora El Marco de Gestión de Riesgos Empresariales – integrado con estrategia y desempeño COSO 2017 incorpora un conjunto de criterios para la evaluación de la gestión del riesgo empresarial y su eficacia. Estos criterios están conformados por cinco componentes interrelacionados que son apoyados por 20 principios. A continuación se presenta una explicación de cada componente relacionándolos con los principios que los integran.

Componente 1: Gobierno y cultura

La gobernanza establece el tono de la organización, reforzando su importancia, y estableciendo responsabilidades de supervisión para la gestión del riesgo



empresarial. La cultura está enfocada a los valores éticos, a aquellos comportamientos calificados como deseados o aceptados y desde esta óptica la comprensión de los riesgos de la organización. Existen 5 principios asociados a este componente:

Principio 1: Ejerce la función de supervisar los riesgos del consejo.

El consejo proporciona supervisión de la estrategia y lleva a cabo las responsabilidades del gobierno del riesgo para apoyar a la administración en la consecución de la estrategia y de los objetivos de negocio.

Principio 2: Estable estructuras operativas.

De acuerdo a este principio la organización establece las estructuras de gobierno y de operación en el cumplimiento de la estrategia y los objetivos de negocio.

Principio 3: Define la cultura deseada.

La organización define los comportamientos deseados que caracterizan valores y actitudes básicas hacia el riesgo.

Principio 4: Demuestra compromiso con los valores básicos.

La organización se enfoca a demostrar su compromiso con la integridad y los valores éticos como eje fundamental en la valoración del riesgo.

Principio 5: Atrae, desarrolla y retiene al personal capacitado.

La organización mantiene al personal en todos los niveles responsables de la gestión de riesgos de la empresa, y se responsabiliza de proporcionar normas y directrices

Componente 2: Estrategia y definición de Objetivos.

La gestión de riesgos empresariales, la estrategia y el establecimiento de objetivos, trabajan en conjunto en el proceso de planificación estratégica de la organización. Se establece un apetito de riesgo y se alinea con la estrategia; los objetivos empresariales ponen en práctica la estrategia como base para identificar, evaluar y responder al riesgo. Existen 4 principios asociados a este componente.

Principio 6: Analiza el contexto empresarial o de negocio.

La organización considera los efectos potenciales del contexto empresarial en el perfil de riesgo.



Principio 7: Define el apetito de riesgo.

La organización define el apetito de riesgo en el contexto de la creación, preservación y obtención de valor.

Principio 8: Evalúa estrategias alternativas.

La organización evalúa estrategias alternativas desde diferentes escenarios y el impacto en el perfil de riesgo.

Principio 9: Formula los objetivos del negocio.

La organización considera el riesgo al establecer los objetivos de negocio en los distintos niveles que se alinean y que apoyan la estrategia y define la variación aceptable en el desempeño, en relación con la estrategia y los objetivos de negocio.

Componente 3: Desempeño.

Este componente expone que los riesgos que pueden afectar el logro de la estrategia y los objetivos empresariales necesitan ser identificados y evaluados. Los riesgos se priorizan por severidad en el contexto del apetito al riesgo. La organización debe seleccionar las respuestas al riesgo y toma una visión de portafolio de riesgo que ha asumido. Los resultados de este proceso se informan a las partes interesadas claves en el riesgo. Existen 5 principios asociados a este componente.

Principio 10: Identifica Riesgos.

La organización identifica el riesgo en la ejecución que afecta el logro de los objetivos del negocio.

Principio 11: Evalúa la severidad de los riesgos.

La organización evalúa la severidad del riesgo.

Principio 12: Prioriza Riesgos.

De acuerdo a la evaluación realizada sobre la severidad del riesgo, ahora la organización da prioridad a los riesgos como base para la selección de las respuestas a los riesgos.

Principio 13: Implementa las respuestas ante los riesgos.

La organización identifica y selecciona las respuestas al riesgo y evalúa los resultados de desempeño de la operación y considera el riesgo.



Principio 14: Desarrolla un portafolio de riesgos.

La organización desarrolla y evalúa una visión de cartera del riesgo.

Componente 4: Revisión.

Este componente se examina el rendimiento de la entidad. Una organización puede considerar qué tan bien funcionan los componentes de la gestión de riesgos empresariales a lo largo del tiempo y en función de los cambios sustanciales en el entorno interno y externo de la organización. Existen 3 principios asociados a este componente.

Principio 15: Evalúa los cambios sustanciales.

La organización identifica y evalúa los cambios internos y externos que pueden afectar sustancialmente la estrategia y los objetivos del negocio.

Principio 16: Revisa los riesgos y el desempeño.

La organización monitorea el desempeño de la gestión del riesgo empresarial a través de la puesta en práctica de diferentes mecanismos de seguimiento que le permiten identificar las oportunidades de mejoras.

Principio 17: Propone mejoras en la administración de riesgo empresariales.

Basados en la evaluación realizada y en las oportunidades de mejoras detectadas, ahora la organización establece estrategias que permiten mejorar la gestión del riesgo.

Componente 5: Información, Comunicación y Reportes.

La gestión de riesgos empresariales requiere un proceso continuo para obtener y compartir información necesaria, que provienen de fuentes internas y fuentes externas. Esta información fluye hacia arriba, hacia abajo y en toda la organización. Existen 3 principios asociados a este componente.

Principio 18: Aprovecha la información y la tecnología.

La organización utiliza la información que soporta la gestión del riesgo empresarial e información que es generada en sus sistemas de información para apoyar la gestión del riesgo empresarial.

Principio 19: Comunica información sobre los riesgos.



La organización utiliza diferentes canales y herramientas de comunicación para apoyar la gestión del riesgo empresarial.

Principio 20: Elabora reportes de riesgos, cultura y desempeño.

La organización informa sobre el riesgo, la cultura, y el desempeño en los múltiples niveles de la organización y a través de ella utilizando diferentes tipos de reportes a par detallas los resultados.

Los 20 principios distribuidos en los cinco componentes del Marco han descrito las prácticas que pueden ser aplicadas de distintas maneras para diferentes organizaciones.

De acuerdo a Deloitte (2017) toda organización debe seguir lo siguientes pasos para fortalecer el ERM de la Organización utilizando COSO ERM 2017:

- **Entienda los cambios en el marco.**

Estudiar el marco y las guías de apoyo de forma que se entienda claramente la integración con la estrategia y el desempeño.

- **Diagnóstico de Integración con la Estrategia.**

Entender dónde está la organización “hoy” en la integración del ERM con el proceso estratégico, la identificación de riesgos emergentes y la toma de decisiones.

- **Defina un “Roadmap”.**

Definir una hoja de ruta para la transformación del ERM que incluya iniciativas acordadas en los 4 pilares: la integración con la estrategia, el Gobierno y la cultura, el modelo operativo y de negocios y el reporte y la tecnología.

- **Involucre a la junta directiva La junta es la responsable final por el ERM.**

Darles a conocer el programa de transformación y los beneficios permitirá obtener su aprobación y los recursos necesarios

- **Alineación e Integración con COSO 2013**

Son dos marcos que se complementan, pero con propósitos diferentes. COSO ERM – Estrategia y Desempeño, COSO 2013 – Control Interno. (p.25)

Consideraciones finales

El nuevo Marco de Gestión de Riesgos Empresariales – integrado con estrategia y desempeño (COSO 2017) es una guía que viene a relacionar de manera más



explícita a la gestión integral de riesgos de la organización con el proceso de toma de decisiones, integrándose de una manera más efectiva la gestión integral de riesgos con el proceso empresarial. Este marco no viene a sustituir a la actualización del marco de 1992 publicado en 2013, sino más bien se presenta como un complemento en donde un marco necesita del otro para lograr el funcionamiento efectivo de la estructura de control interno de una organización. Ya que, una organización no puede tener una buena estructura de control interno sin antes haber considerado y gestionado el riesgo. Y viceversa, no podemos contar con una buena gestión integral de riesgos sin antes haber tomado en cuenta un buen sistema de control interno.

Referencias

- DELOITTE (2017), COSO ERM 2017 y la Generación de Valor. Recuperado de: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/risk/Presentaci%C3%B3n%20COSO%20ERM%202017%20\(Oct%202024\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/risk/Presentaci%C3%B3n%20COSO%20ERM%202017%20(Oct%202024).pdf) (Fecha de Consulta Marzo-2018).
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC) (2016). Gestión Integral de riesgos: La transformación del cubo. Boletín de Risk Assurance Services (RAS). Recuperado de: <http://pwc.com.ve/> (Fecha de consulta Marzo-2018).
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC) (2014). Punto de vista. 2014, año de transición al nuevo COSO 2013. Recuperado de: <http://pwc.com.mx/> (Fecha de consulta Diciembre-2016).
- RAMÍREZ, A (2017). Hacer de los riesgos una oportunidad: consejos del COSO 2017. Recuperado de: <http://blog.pwc.mx/hacer-de-los-riesgos-una-oportunidad-consejos-del-coso-erm-2017/> (Fecha de consulta Mayo-2018).
- SIMÓN, J (2017). COSO ERM, desde la estrategia hasta la ejecución. Recuperado de: <http://blog.pwc.mx/coso-erm-2017-desde-la-estrategia-hasta-la-ejecucion> (Fecha de Consulta Abril-2018).



CAPITULO 5

ESTUDIO EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD Y SU IMPORTANCIA EN LA FORMACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO

Marianelly Escalona Hernández

Introducción

El desarrollo de la ciencia hace necesaria la reflexión permanente de sus fundamentos y principios con el propósito de verificar sus contenidos y clarificar su madurez y estatus científico, por lo que el profesional de la Contaduría Pública necesita adquirir y abordar desde los espacios académicos, una formación analítica y crítica respecto a la problemática de la científicidad de su conocimiento y profesión.

La investigación tiene como objeto presentar consideraciones teóricas sobre el estatus epistemológico de la contabilidad, sobre la base de diversos enfoques que han construido la teoría contable hasta el siglo XX, así como considerar la incidencia de la investigación en el conocimiento y en la formación profesional en esta área del saber.

El tema se abordó de acuerdo a una metodología de investigación de tipo descriptiva, documental y bibliográfica, considerando la importancia que tiene el estudio epistemológico en cualquier área de erudición, para generar nuevos conocimientos que se traduzcan en una mejor formación académica y desempeño profesional.

Epistemología y contabilidad

Los avances de la ciencia en las diferentes disciplinas del conocimiento y especialmente las ciencias sociales, han contribuido de manera significativa en el desarrollo teórico de la disciplina contable; por lo que es muy importante iniciar con una clara conceptualización del término epistemología para enmarcar el alcance y la orientación de esta investigación.

La Epistemología es definida por el diccionario de la lengua española como “teoría de los fundamentos y métodos del conocimiento científico”, de igual manera, para Pérez y Merino (2012) “la epistemología es una disciplina que estudia cómo se



genera y se valida el conocimiento de las ciencias. Su función es analizar los preceptos que se emplean para justificar los datos científicos, considerando los factores sociales, psicológicos y hasta históricos”.

De acuerdo con lo expuesto, la epistemología se considera una disciplina que aborda la investigación y su producto, el conocimiento científico; se ocupa del saber, de su naturaleza y significado, por lo que es considerada como una teoría de la ciencia al referirse al estudio del origen, estructura, métodos y validez del conocimiento científico en una determinada disciplina.

Al indagar sobre el concepto de contabilidad encontramos que dar una definición de la misma, ha sido un tema ampliamente discutido entre los tratadistas de la materia, en la búsqueda de una aproximación válida acerca de su condición, exponiendo diversas opiniones, apoyados en la investigación y en los postulados sobre el rango cognoscitivo de esta disciplina, en atención a sus aspectos técnicos y científicos, por lo que los teóricos contables la han definido, como arte, técnica o disciplina científica.

Para el Instituto Americano de Contadores Públicos, (citado en Ibáñez, 2010) “La contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa y en términos monetarios, operaciones y hechos que tienen, por lo menos en parte carácter financiero, e interpretar los resultados”. Este concepto destaca la metodología del proceso contable para obtener información fiable que permita una adecuada elucidación.

En el concepto de contabilidad expuesto por García y Mattera, (citados en Ibáñez, 2010), se destaca que esta es una técnica orientada a coadyuvar al proceso de control de gestión y de toma de decisiones, en tal sentido, expresan que:

la contabilidad es una disciplina técnica que se ocupa de la medición, registro, comunicación e interpretación de los efectos de actos y hechos susceptibles de cuantificación y con repercusiones económicas sobre el patrimonio de las entidades en general y que determinen el monto de la ganancia realizada con el propósito de contribuir al control de sus operaciones y a la adecuada toma de decisiones. (p.8)

En contraposición con estas destacadas posiciones, otros autores, defensores de las doctrinas europea continental y argentina consideran a la contabilidad como una



ciencia, para el autor Luque citado por Maldonado, Olivo y De Franca (2009:22) considera a la contabilidad como “la ciencia que se encarga del estudio cualitativo y cuantitativo del patrimonio, tanto en su aspecto estático como dinámico, con la finalidad de lograr la dirección adecuada de las riquezas que lo integran”. Este autor le considera una ciencia, por tener un contenido propio, es decir, objeto, finalidad y una metodología definida.

Según la opinión de Osorio, (citado en Contreras y Molina, 2001) “La contabilidad puede categorizarse como una ciencia fáctica pues estudia un cierto trozo de la realidad (...) y el conocimiento en ella es racional y objetivo”; para este autor la contabilidad se considera una ciencia cuando no limita su objetivo al aspecto informativo, sino que se contempla la interpretación de los fenómenos económicos y financieros.

Para la Fundación Universitaria San Martín, (2010:1) la contabilidad es un “Sistema de medición y comunicación de hechos económicos y sociales relacionados con un ente específico, que permite a sus usuarios juicios informados y decisiones conducentes a la colocación óptima de recursos y al cumplimiento de objetivos de una organización”. En este concepto se considera a la contabilidad como un elemento del sistema de información de un ente que proporciona datos sobre los hechos económicos y la evolución del mismo, destinados a facilitar el proceso de toma de decisiones por parte de los usuarios que se sirven de dicho sistema de información.

La contabilidad es la ciencia de la administración y expresa el lenguaje de los negocios, además es reconocida como una ciencia social, por estar formada por un sistema de conocimientos ordenados, razonados y lógicos cuya veracidad se comprueba y rectifica constantemente en el curso de la práctica social y en hechos económicos. También es una técnica en constante evolución, que se adapta a la dinámica económica y que como un sistema de información, tiene como objetivo fundamental registrar y sintetizar las operaciones financieras, para la adecuada presentación e interpretación de la información en el proceso de toma de decisiones.



Epistemología contable

La revisión conceptual ha permitido considerar a la contabilidad como disciplina científica y a entender lo que implica el término epistemología, el cual se refiere al estudio del origen, estructura, métodos y validez del conocimiento científico en una determinada disciplina, de allí que este concepto permite explicar qué es la contabilidad como disciplina científica y esto soporta qué es la epistemología contable y la teoría del conocimiento de la misma. Para la Fundación Universitaria San Martín, (2010) la epistemología contable esta:

orientada a crear un pensamiento proyectado a la reflexión y análisis de los acontecimientos o hechos contables, a la luz de su contexto histórico y a tono crítico con la realidad actual. Para tal caso, es necesario comprender el trabajo contable, no sólo a partir de su estructura interna, sino también desde una concepción holística, en la que se puedan evaluar, al mismo tiempo, las consecuencias que se desprenden de su constructo teórico y aplicación práctica...es necesario señalar que una de las tareas primordiales de una epistemología contable es la de analizar cuestiones relacionadas con el origen, desarrollo, objetividad, práctica y significado del conocimiento contable en relación con las distintas formas en que se expresa la realidad social y económica de la especie humana. (p. 3)

El conocimiento científico plantea interrogantes de carácter epistemológico sobre el significado, estructura y validez de su propia ciencia; por lo que todo conocimiento requiere establecer bases científicas sobre un pensamiento crítico, analítico y reflexivo.

Para Tua (1983:339) la epistemología contable es “el estudio del origen, estructura, métodos y validez del conocimiento científico en una determinada disciplina”. El conocimiento contable es aplicado en sistemas contables y teoría general de la contabilidad, existiendo entre estas una gran diferencia, puesto que los sistemas contables tienen una finalidad concreta, conformada por subsistemas o reglas que buscan satisfacer una necesidad particular, y la teoría general es la base de la cual se forman todos los sistemas contables, es decir son las normas generales a seguir permitiendo explicar y descartar todos los sistemas que no sean contables.



Considerando lo antes expuesto, la contabilidad es una disciplina social que tiene sus propias teorías vinculadas entre sí, formadas por principios, leyes, definiciones, conceptos, métodos y técnicas que se encuentra indisolublemente ligadas al desarrollo social y a la práctica económica, lo que le da la connotación de saber aplicado. La epistemología contable tiene por objeto examinar los fundamentos científicos, analizar el contexto histórico e identificar los problemas y retos que le plantea la sociedad actual a la contabilidad.

En el proceso de investigación científica y formalización de los conocimientos la contabilidad sigue dos enfoques, el positivismo, en cuanto a la construcción de su teoría basada en la generación de conocimientos sobre una base práctica y el normativismo, en relación a la interpretación de la teoría general y la derivación, a partir de la misma, en diversos diseños de sistemas contables concretos para fines específicos.

Breve reseña de la evolución del estudio científico de la contabilidad

Al revisar la evolución histórica del estudio de la contabilidad, esta se ubica desde el momento en que el hombre tuvo la necesidad de contar y de llevar algún tipo de anotación de las transacciones comerciales y de la propiedad, sin embargo, algunos autores ubican sus orígenes en la época alrededor de 8000 a.c., pero no es hasta 1494 d.c. que fray Luca Paciolo deja plasmado en su libro Summa, los primeros fundamentos del método contable.

Entre el siglo XVII hasta finales del siglo XX diversas escuelas y autores, han destacado el carácter científico de la contabilidad; de acuerdo con Abbate, E. Mileti, M. y Vázquez, C. (1995:116), quienes presentan un somero recuento histórico de la evolución del pensamiento contable bajo la perspectiva científica, señalan que “la primera escuela a considerar, denominada Cuentismo y que abarcó el período 1795-1845, tuvo como principal exponente a Francesco Marchi, quien bautizó a la Contabilidad como ciencia de las cuentas”. A esta escuela la sigue el Personalismo (1877-1892), cuyo máximo representante fue “Giuseppe Cerboni quien concluyo que la Contabilidad es la ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas”.



Posteriormente entre 1892 y 1910 se destacaron dos escuelas llamadas Neocontismo, representada por Fabio Besta, quien destacó el enfoque económico de la contabilidad; y el Controlismo, liderada a su vez por Besta pero avalada por sostenedores de prestigio tales como Alfieri, De Gobbis, D'Alvise y Lorusso. Gino Zappa, quien fue discípulo de Besta, entre 1915 y 1920 creó el Haciendalismo, considerando que existe una ciencia única de la administración económica hacendal, la que está integrada por tres disciplinas: la doctrina administrativa, la organización científica y la contabilidad propiamente dicha, sin que puedan existir una sin las otras. A mediados del siglo XX aparecen los autores Carlos Mallo, quien en su tratado dice que la contabilidad es la ciencia económica, para lo cual desarrolló conceptos sobre la ciencia de la contabilidad, la evolución histórica, el método, la medición, valoración y agregación contables; y el autor Leandro Cañibano, quien consideró que la Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento de la realidad económica, en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos, apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras, de planificación y control interno. La obra de Richard Mattessich, constituye uno de los mayores avances en la teoría contable del siglo XX, sus contribuciones han estado a la vanguardia del desarrollo epistemológico de la ciencia contable, al proponer unos mejores sistemas basados en su Teoría General Contable, como el marco universal de orientación conceptual de los diferentes sistemas contables existentes. Esta teoría es validada a partir de un criterio de falsacionismo popperiano en sentido clásico, con un enfoque que plantea la integración de la teoría y la práctica contable, a través de un marco semi-axiomático para la contabilidad y los sistemas contables de cualquier clase y se formulan supuestos que no encontrándose vinculados a casos particulares, concurren en los sistemas contables propuestos y constituyen las hipótesis en las que se apoye la referida teoría. Mattessich es considerado el autor, que en el campo epistémico-metodológico, más aportes ha hecho en la investigación contable, argumentando que la contabilidad no es un cuerpo de conocimientos acabados, sino que por el contrario, se encuentra en un largo proceso de construcción, que



requiere de una amplia formación de los profesionales en el área para contribuir a la consolidación de su teoría.

Consideraciones sobre la formación del contador público

De acuerdo con lo expresado por los autores Torres y Lam Wong (2012), la formación de los contadores públicos se caracteriza por una formación basada en los: Conocimientos de la normatividad y principios contables no son suficientes para la mejor comprensión y solución de los problemas empresariales, más aún, donde la competitividad se mide por el dominio científico y tecnológico; sin embargo, a pesar de las exigencias de estas condiciones, las facultades de Contabilidad continúan dando énfasis a la enseñanza normativa, y, en consecuencia, forman profesionales con visión tubular, muy expertos en la aplicación de normas pero deficientes para resolver otros problemas de la sociedad y de la empresa. Para evitar que el estudiante de Contabilidad se forme con visión tubular, es indispensable el conocimiento de la epistemología, rama de la filosofía que incide en su formación competitiva. A través de ella, visualizará y sistematizará el rigor lógico de la contabilidad y los procesos que proporcionan mayor rentabilidad a las organizaciones. No considerarla como conocimiento fundamental de los contadores públicos, es un error académico (...) la mayoría de ellos carecen de preparación epistémica y visión panorámica sobre problemas epistemológicos (...); económicos (...); políticos (...); ideológicos (...) y otros conocimientos que permitan describir, explicar y analizar mejor dichos problemas...no fueron motivados por las facultades de Contabilidad para sumergirse en las aguas frías de la investigación. En efecto, no incentivaron su inteligencia ni fecundaron su imaginación para formarse como investigadores preparados para contribuir con el desarrollo científico de la Contabilidad y capaces de dar solución a problemas de la empresa al generar y aplicar habilidades técnicas, conceptuales, de diseño y de toma de decisiones (...) Estas deficiencias tampoco son cubiertas por los colegios de contadores públicos que dan mayor énfasis a los aspectos normativos que a los filosóficos o epistemológicos, reduciendo sus conocimientos a una visión tubular de alto contenido normativo (...), el proceso de enseñanza aprendizaje de la Contabilidad



se realiza transmitiendo conocimientos sobre su procedimiento o sobre la norma contable (...) pero con ello el alumno no aprende contabilidad: solo aprende a contabilizar. Está más interesado por el proceso contable (...) que por su fundamento; se orienta más al hacer que al saber. (p. 35)

El autor Ordoñez (s.f.), respecto a la formación del Contador Público opina:

La educación de la contabilidad debe ser acompañada no sólo de prácticas que acentúan el oficio instrumental del contable, se deben articular elaboraciones conceptuales que fundamenten la práctica contable. Se le debe permitir al estudiante un verdadero acceso al pensamiento contable (...) Los programas de estudio deben fomentar actividades académicas que permitan la discusión sobre temáticas inherentes a la profesión y disciplina contable. Estas discusiones deben ser articuladas a los planes de estudio de manera amplia (...) Los docentes de los programas de estudio de contaduría pública deben participar en procesos de investigación, con el fin de actualizar permanentemente sus concepciones frente al saber contable y sus concepciones frente a la profesión (...) y por último y lo más importante, el estudiante juega un papel fundamental para el cambio de visión de la contabilidad, es este quien a través de su pensamiento crítico deberá arrogarse el derecho de interrogar a la verdad. (p. 25)

Con las afirmaciones de estos autores se precisa que, la teoría y la investigación deben coexistir porque ambas se complementa; toda disciplina científica de carácter social que pretenda avanzar, considerando contextos cambiantes, requiere del desarrollo de procesos de investigación permanentes, que permitan que la ciencia crezca al generar teorías que refuerzan las vigentes o reformulando las existentes.

Importancia de la investigación contable en la formación del contador público

Todo conocimiento se desarrolla en el marco de unas coordenadas históricas, ideológicas, económicas, sociales y tecnológicas, considerando sus aspectos teóricos conceptuales y sus aspectos prácticos y aplicables. Es por ello que, la sociedad de finales del siglo XX, y especialmente, la de los primeros años del siglo XXI, marcadas por el conocimiento y la tecnología, han incidido en los paradigmas



de que ha manejado la contabilidad tradicional, llevando a repensar la contabilidad y a generar un nuevo paradigma.

La dinámica social y económica ha tenido indiscutible influencia en el desarrollo de la ciencia, generando la necesidad de revisar los fundamentos y principios, a fin de verificar las formas, contenidos y la validez que cada saber posee. La teoría contable se plantean interrogantes de carácter epistemológico sobre el contenido, estructura, el valor de sus saberes, leyes, teoremas, métodos y formas de investigación, con el propósito de clarificar su madurez y estatus científico.

La continua evolución en el estudio de la teoría contable ha permitido la ubicación epistemológica de la contabilidad como disciplina científica, comprendiendo las diferencias que existen entre la teoría general y sus aplicaciones; la metodología utilizada para investigar en el área contable ha sido objeto de un proceso derivado de la misma evolución de la investigación en el área y de los cambios en el contexto histórico.

En el campo de la investigación, se hace necesario revisar el conjunto de teorías contables a fin de que describan positivamente y expliquen racionalmente la estructura y funcionamiento de la realidad de la que dan cuenta la contabilidad y la contaduría pública, resultando indispensable fomentar la investigación contable en las universidades, y replantearse la relación entre investigación y docencia.

Los profesionales en el área tienen una formación profesional de elevado contenido conceptual y normativo, sustentada en la experiencia y en la aplicación de leyes, principios y diversas teorías, pero sin una sólida base epistemológica ni la aplicación de otros conocimientos en el área de investigación que les permitan estar preparados para elaborar y ejecutar proyectos y obtener resultados de trascendencia científica y social.

Es por esto, que el profesional de la Contaduría Pública necesita acercarse al estudio de la epistemología contable para adquirir y abordar, desde los espacios académicos, una formación analítica y crítica respecto a la problemática de la cientificidad del conocimiento de su profesión, ya que una ciencia crece en la medida que se van generando o acumulando nuevas teorías para dar respuestas adecuadas a las necesidades sociales y económicas.



Reflexiones finales

La teoría contable cuenta con la epistemología, con lo cual puede lograr un mayor nivel de coherencia lógica, conceptual y lingüística, lo que permite conocer las relaciones contables a partir de la definición de sus elementos y vínculos de interdependencia. La contabilidad tiene dos componentes, uno de carácter teórico conceptual, denominado parte científica y un componente de nivel empírico, denominado parte técnica; en la medida que la parte técnica, se sustente en la parte científica, la contabilidad alcanzará mayor utilidad y progreso dentro de disciplina científica.

La razón más importante para realizar procesos de investigación en contabilidad, radica en la necesidad de hacer avanzar esta ciencia. En tal sentido, la contabilidad requiere una revisión de sus tradicionales principios y la formulación de nuevos axiomas y corolarios, que expliquen adecuadamente las complejas realidades contables en un mundo cambiante, por lo que los Contadores Públicos, en su proceso formativo, deben estudiar e incorporar los aportes de la investigación científica en su saber.

Toda ciencia necesita renovarse, enfrentando nuevos problemas o enigmas que la realidad le plantea, la investigación científica en contabilidad, conduce a la producción de conocimiento, a la reflexión y a la discusión crítica de los problemas; proporcionándole a esta disciplina el carácter de ciencia y ubicando a la técnica, métodos y procedimientos contables, como elementos operativos del ejercicio profesional, considerando a la vez los elementos filosóficos, epistemológicos, ontológicos, teológicos y axiológicos.

En lo que ha transcurrido de la segunda década del siglo XXI, la sociedad ha demostrado exigir ingenio creativo y una formación profesional crítica y reflexiva de los problemas contables, con disposición analítica y transformadora del ejercicio profesional, basada en una concepción del Contador Público como ciudadano comprometido con una realidad social. En tal sentido, esta investigación constituye un acercamiento al tema, con la intención de abordar una línea investigativa y discernir sobre ella, con miras a fomentar un proceso formativo signado por la calidad que redunde en beneficios para la formación académica y el ejercicio



profesional, lo que implica necesariamente la creación de espacios para reflexión sobre el papel de la disciplina contable y sus efectos en el contexto histórico social.

Referencias

- Abbate, Electra. Mileti, Mabel y Vázquez, Claudia (1995). La necesidad de investigar en contabilidad. Libro en línea Recuperado: <https://dialnet.uniroja.es/servelet/articulo>
- Casal, Rosa y Vilorio, Norka (2007). La Ciencia Contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. Actualidad Contable Faces (julio-diciembre). Libro en línea Recuperado: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701503>>ISSN 1316-8533
- Contreras, Ismaira y Molina, Olga (2001). Las Ciencias Contables y Financieras. Su Epistemología y Aplicabilidad: Tema para la Discusión. Actualidad Contable FACES. Año 4 No. 4, Enero-Junio 2001. Mérida. Venezuela. Libro en línea Recuperado <http://www.redalyc.org/html/257/25700403/>
- Diccionario de la lengua española. Libro en línea Recuperado: <http://dle.rae.es/?id=Fy2OT7b>
- Ibañez, Eduardo (2010). El estatus epistemológico de la contabilidad. Contabilidad y Decisiones. N° 2. Año 2-2010. Libro en línea Recuperado: <http://revistas.bibdigital.uccor.edu.ar/index.php/Prueba4/article/viewFile/338/226>
- Fundación Universitaria San Martín. Facultad de Universidad Abierta y a Distancia. Epistemología Contable. Fascículo N° 6. Libro en línea Recuperado: https://tutorjamesvallejo.weebly.com/uploads/4/6/7/2/46728375/episconta_f06.pdf
- Maldonado, Ricardo, Olivo, Marfa y De Franca, Lucila (2009). Fundamentos de Contabilidad Financiera. Universidad de Carabobo. Venezuela.
- Ordóñez, Sergio (s.f.) ¿Contribución de la investigación contable a la formación del contador público en Colombia?. Libro en línea Recuperado: <http://files.juancarlosrivera.webnode.com.co/200000011-d41ead5>
- Pérez, Julián y Merino, María (2012). Epistemología. Libro en línea. Recuperado: <https://definicion.de/epistemologia/>
- Torres, Coloníbol y Lam Wong, Augusto (2012). Los fundamentos epistemológicos de la contabilidad y su incidencia en la formación competitiva del contador público. Sotavento M.B.A. No. 19, enero-junio. Libro en línea Recuperado: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/sotavento/article/view/3339>
- Tua Pereda, Jorge (1983). Principios y normas contables. Madrid. ICE.



CAPITULO 6

PROBLEMÁTICA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN VENEZUELA

Elio Farfán

Introducción

Desde el 5 de diciembre de 1973, fecha en la cual se promulgó la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública en Gaceta Oficial N° 30.273, hasta nuestros días la profesión de Contaduría Pública ha tenido un desarrollo excepcional en nuestro país, no solo desde el punto de vista del ejercicio de la actividad como tal, sino también de la imagen y respetabilidad de sus miembros dentro de la sociedad venezolana. En estos casi 45 años se ha respondido a grandes retos de la vida empresarial y financiera nacional, así como a innovaciones académicas, que pasaron a formar parte de la vida cotidiana del venezolano, como es el caso del ajuste por inflación, tanto financiero como fiscal y las estructuras de costos, donde nuestra Universidad de Carabobo ha sido pionera.

Durante este largo período de crecimiento se han establecido los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-PCGA) y leyes, como la Ley del IVA, del Impuesto sobre la Renta o la Ley de Bancos y Otras Inst. Financieras, establecen en sus cuerpos normativos la obligatoriedad de llevar contabilidades de acuerdo a tales principios. Sistemas informáticos se han desarrollado, para facilitar el ejercicio profesional en un exitoso esfuerzo multidisciplinario, con un eje central: La Contaduría Pública. Se han producido decenas de libros en la disciplina financiera y contable que dan soporte al desempeño de la profesión en Venezuela.

Adicionalmente, para poder emitir información de calidad la Contaduría Pública debe apoyarse frecuentemente en datos emitidos por otras fuentes. En Venezuela, por ejemplo, es indispensable la información del Banco Central de Venezuela, del SENIAT y de diferentes instituciones gubernamentales o privadas.

No obstante a lo anterior, a partir del inicio de la segunda década de este siglo XXI, se sucedieron acontecimientos que afectaron aún más el desempeño profesional de la Contaduría Pública en Venezuela, entre los que se pueden mencionar, por un



lado, la caída de los precios del petróleo y la aplicación de un modelo político que desplazó a la empresa privada venezolana como principal agente de la economía en general. Además, se suspendió la emisión de la información referente a los índices de inflación por parte del BCV, hecho este que, de alguna manera, marcó la aparición de la hiperinflación en el país. Simultáneamente la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela inició el proceso de establecimiento de las Ven-NIF como los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

El interés de esta investigación está dirigido a resaltar cómo la crisis económica, los excesivos controles de precios y de cambios, los controles y problemas generados por entrada en vigencia de alguna leyes, así como la ausencia de índices de inflación afectan el ejercicio de la Contaduría Pública, sobre todo en entidades pequeñas poco organizadas, han dificultado, y muchas veces impedido, la aplicación de las Ven-NIF, presentándose casos donde los organismos e instituciones interesadas, hacen caso omiso de la normativa contable, especialmente la relacionada con lo establecido en Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2016). No se pretende con estas notas, en ningún caso, explicar o proponer soluciones a los problemas específicos. Para el logro del objetivo de la investigación se desplegaron las secciones que dan cuerpo al texto, tales como los antecedentes, las causas de la problemática del ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela, problemas en la comunidad y su relación con las Ven-NIIF, en cuanto a principios de aceptación universal, Las Ven-NIF Y Las PYMES organizadas, el impuesto diferido, la paradoja de la economía venezolana o la valuación de los activos corrientes y no corrientes y las conclusiones finales de las notas. Aunque existen muchos más problemas referente a la disciplina en estudio, pero debido a lo extenso del tema, tan solo se abordaron los ya mencionados.

Se utilizó una metodología mixta que consiste en una recopilación documental y una encuesta realizada a un grupo de contadores públicos, entidades bancarias y a usuarios externos de los servicios que emiten información financiera para, al final del estudio, emitir las correspondientes conclusiones del mismo.



Antecedentes

Una empresa no es más que un medio para administrar y transformar recursos, cuyos fines básicos son producir bienes y servicios para satisfacer las necesidades de los consumidores y, simultáneamente, generar riqueza, recursos excedentarios, para sus accionistas. En el mundo occidental esta riqueza se expresa en forma de dinero. Contabilidad es finanzas, es dinero. El ejercicio pleno de la Contaduría Pública presupone al menos dos elementos esenciales: 1) Un ambiente de libre mercado e iniciativa privada, en un contexto de Estado de Derecho, y 2) El cumplimiento, por parte de las unidades económicas, del principio de negocio en marcha.

La Contaduría Pública, sin embargo, es mucho más que la teoría del cargo y el abono descrita en Ávila, M., J.J. (2007:9) y registros contables. Tanto los antiguos VEN-PCGA, como las novedosas Ven-NIF establecen los principios, parámetros, métodos y procesos para el registro sistemático de las actividades de la empresa, para convertir toda esta información en estados financieros. Información que debe ser medible, comparable, oportuna, real, verdadera y validada. Es decir, debe ser una información de calidad. Información de calidad para hacer más eficientes la toma de decisiones y negocios más prósperos, independientemente de si los estados financieros emitidos son con propósito de información general o para usos particulares o específicos.

Pero, como en toda actividad humana, se resuelven unos problemas y surgen otros. En junio de 2008 entró en vigencia una reconversión monetaria, apareciendo con ello el *Bolívar Fuerte*. En Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2011) (a) se estableció que la aplicación de la Ven-NIF para las grandes entidades sería a partir del 01 de enero de 2008 y para las Pequeñas Entidades sería a partir del Primero de enero de 2011, con el objeto de sustituir a los VEN-PCGA (DPC) que se habían usado en el país desde décadas atrás. En ambas normativas se establecían procedimientos para reconocer en los estados financieros de las entidades económicas venezolanas los efectos de la inflación que, desde el viernes 18 de febrero de 1983, afecta la vida nacional. A partir también del año 2011 surge la Ley de Costos y Precios Justos y, posteriormente, se emite la



Ley de Precios Acordados. Durante el año 2015 se produjeron dos decisiones gubernamentales que afectaron sensiblemente el desempeño profesional del contador público y, por lo tanto, la actividad contable en sí misma, las cuales se materializaron, primeramente, en la suspensión, por parte del Banco Central de Venezuela, (BCV), de publicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor del año 2015, restringiéndole al ejercicio de la Contaduría Pública el uso de una de sus más importantes herramientas de cálculo. A esto se le añade el hecho de que, con la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del 30 de diciembre de 2015, fueron excluidos de aplicar el ajuste por inflación fiscal un grupo importante de Sujetos Pasivos Especiales, y, para el 04 de junio de 2018 entrará en vigencia una nueva reconversión monetaria, con la llegada del *Bolívar Soberano*. Todas estas medidas ocurridas a lo largo de diez años han afectado, de una u otra forma, el desempeño profesional del contador público en Venezuela.

Causas de la problemática del ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela

El despliegue de la Contaduría Pública como actividad profesional se materializa en medio unas condiciones de libre mercado que garanticen el desarrollo de negocios y la obtención de riquezas. La aparición de controles y restricciones que dificultan el desempeño de la actividad empresarial afectan directamente el ejercicio de la Contaduría Pública. De acuerdo a Farfán T., E. A. (2017) y Farfán T., E. A. (2018) uno de los objetivos más importantes del empresario es preservar el capital de la entidad económica, ya que si este se pierde o disminuye no podrá cumplir con su misión, ni podrá lograr los objetivos plasmados en sus planes estratégicos, perdiendo su condición de negocio en marcha y, sobre todo, no podrá generar riqueza.

Este daño al capital puede ser producto de muchas causas. Es posible que la impericia del empresario o de sus administradores impiden generar riqueza al negocio o sea incapaz la entidad de mantenerse en el tiempo. Esas son razones propias e internas de la entidad. Pero también existen factores externos a la unidad económica que obstaculizan o impiden la generación de riqueza. La aprobación y aplicación de las leyes de Precios Justos y Precios Acordados constituyen ejemplo de factores externos, inducidos por el gobierno nacional donde, por la afectación de



las estructuras de costos o por el control de los precios de ventas, el capital de la compañía se reduce. Un dólar Dicom anclado a precios dramáticamente bajos y, para el cual, ningún agente del mercado tiene acceso, obliga a los demandantes a desplazarse a los mercados paralelos de divisas. El desfase existente entre la hiperinflación imperante y el precio en bolívares de la unidad tributaria es fuente de distorsiones al momento de elaborar, no solo los estados financieros de la compañía, sino también otros informes como la declaración del I.S.L.R. La desaparición de la confianza en el ambiente empresarial venezolano, y con ella la pérdida y ausencia de la figura del crédito, dando espacio a las transacciones al contado o trueques entre agentes económicos del mercado, son otras causas del deterioro de la calidad, tanto del capital y el quehacer empresarial como, a la postre, del desempeño del contador público. Esta tendencia oficial de sustituir el dinero como medio de pago, que facilita el intercambio de bienes y servicios, por otras maneras de transacción, especialmente el trueque (la anti finanzas), resultará en la desaparición de la empresa privada y, por lo tanto, los contadores públicos verán mermadas sus posibilidades de trabajo.

Problemas en la comunidad. ¿Son las Ven-NIIF principios de aceptación universal?

Los convencionalismos son acuerdos que hacen los miembros de una comunidad entorno a una situación, evento o fenómeno específico. Es así como desde hace miles de años la humanidad decidió, acordó y asumió como válido que el cero, la representación de la nada, el número nulo, se escribiría en forma de círculo. Esta convención evolucionó con los años hasta convertirse en el cero (0) que hoy en día conocemos. Todos los miembros de la humanidad, matemáticos y no matemáticos así lo decidieron y así lo reconocen. Igual conducta se observa en los principios de contabilidad. Contadores, empresarios y no contadores deciden que la norma contable será universalmente aceptada. Eso permite entendernos todos en temas determinados. De lo contrario viviríamos en una inmensa Torre de Babel.

El argumento tiene como base lo establecido en IFRS Foundation (2016:18), invocado en Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2017), cuando establece que “Las normas de información financiera globales, aplicadas



coherentemente, mejoran la comparabilidad de la información financiera. Las diferencias contables pueden oscurecer las comparaciones que los inversores, prestamistas y otros hacen”. Además, continua IFRS Foundation (2016:21), “en el Marco Conceptual establece que: El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas”. Estableciéndose en IFRS Foundation (2016:23), que “Los estados financieros con propósito de información general son aquéllos que pretenden atender las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”.

Es importante aclarar que en esta sección se habla de la aceptación universal de los principios contables, en este caso de las Ven-NIF, por todos los miembros interesados en el tema, pertenecientes a una comunidad en particular, con los cuales se pueden elaborar, estructurar y emitir informes o estados financieros de propósitos generales o específicos. Para verificar qué piensan y cómo actúan algunos miembros de la comunidad sobre las Ven-NIF, se entrevistaron a algunos miembros de ella. Es así como se encontró que, de diez instituciones bancarias consultadas, tres de ellas de la banca pública, solicitan, dentro de los requisitos exigidos, para respaldar los créditos a sus clientes, estados financieros a valores nominales. Sobre todo, para préstamos menores a 500 millones de bolívares o microcréditos, lo que abarcaría una enorme sección del universo empresarial, contraviniendo la normativa establecida en Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2016).

Un comportamiento parecido se pudo encontrar en muchas registros mercantiles y notarias del país, al tratar capitalizaciones o aprobaciones de informes del comisario. Sin embargo, en otros casos se encontraron estados financieros ajustados a la normativa vigente. Esta irregularidad para aceptar las Ven-NIF como principios contables de aceptación general en Venezuela revelan que no toda la comunidad aplica en sus diferentes informes la mencionada norma y no todos sus



miembros han convenido en que éstas son las reglas válidas y reputadas como aceptadas universalmente.

Un convencionalismo o un acuerdo general implica una comunicación exhaustiva, sistemática y general a todos y cada uno de los miembros de la comunidad, con el objeto de que todos hablen el mismo idioma. Entonces, ¿los promotores de la aplicación de las Ven-NIIF han agotado todos los esfuerzos para que, como fin único, estas normas sean de aceptación universal en Venezuela? O ¿La situación económica y política que actualmente padece la nación de alguna forma ha afectado la adopción de las Ven-NIF como norma general?

La coerción es una herramienta del Estado para hacer cumplir la estructura normativa de una nación. En el caso de las Ven-NIF, ¿Existe un mecanismo de coerción que permita la implantación y el cumplimiento de las normas contables dentro de los miembros de la comunidad de usuarios? Por fortuna, no son la totalidad de las Ven-NIF las cuestionadas o ignoradas. Solo algunas normas contables no son aplicadas en el país. Pero son de mucho impacto al momento de la toma de decisiones.

Las Ven-NIF Y Las PYMES organizadas

En Venezuela existen diversas normas para clasificar a las PYMES, sobre la base de muchos parámetros, tales como capital mínimo, número de empleados o niveles de ventas. Adicionalmente, existen en el país otras formas de entidades económicas, tales como las micro empresas y las empresas informales. Estos ordenamientos responden a criterios establecidos por agencias o instituciones específicas como el Banco Central de Venezuela o el Registro Nacional de Contratistas e, inclusive, el Banco Mundial o el Banco Interamericano de Desarrollo. Otra forma de agrupar las empresas o entidades económicas se basa en su participación o no en la bolsa de valores. En IFRS Foundation (2016:24) se puede leer que “la NIIF para las PYMES es apropiada para una entidad que no tenga obligación pública de rendir cuentas”. Lo anterior se refiere a aquellas empresas que cotizan en la bolsa de valores o son instituciones bancarias o crediticias. Por muchos años la Bolsa de Valores de Caracas (BVC), la más importante del país, ha



podido convocar sólo a un pequeño número de empresas con capital público, donde la ausencia de empresas como POLAR, hacen del mercado bursátil nacional el conglomerado menos representativo del quehacer, actividad productiva y de comercio del país. Es por ello válido preguntarse, ¿Por qué para la implantación de las políticas contables nacionales o Ven-NIF se usó como diferenciador *grandes empresas y PYMES* que estén o no inscritas en la bolsa de valores, tal como lo establece en Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2011) (a)? ¿Es la BVC realmente un índice que permita clasificar adecuadamente a las empresas locales? Por ejemplo, ¿es la POLAR realmente una PYMES?

El impuesto diferido

Cuando, según Presidencia de la Republica (2015), se suprime, para ciertos contribuyentes, el ajuste por inflación fiscal, para el cálculo del I.S.L.R. se aprobó, como respuesta contable, el BA VEN-NIIF (11), de acuerdo a Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2017). Al contrastar estas dos normas se presentan dos situaciones:

- i. Si la empresa, al estructurar sus estados financieros, cumple con las Ven-NIF, generará un impuesto diferido significativamente mayor al usual.
- ii. Si la entidad económica emite sus estados financieros a valores históricos, incumpliendo con las Ven-NIF, pero manteniendo una alineación con la norma tributaria. Sin embargo, el BA VEN-NIIF (11), en el numeral 9, señala dos opciones para el tratamiento contable de esta situación, materializándose así, en el criterio del investigador, un debilitamiento de la norma.

Por otro lado, al momento del BCV suspender la publicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor del año 2015, existían, en los estados financieros de las empresas, impuesto diferido acumulado, los cuales, luego de la aprobación de la supresión de la obligación para el cálculo del ajuste por inflación fiscal ¿Cómo será el tratamiento del Impuesto Diferido Acumulado hasta el 2015 y años subsiguientes?, ¿Qué sucederá si, sobre los resultados generados por estos impuestos diferidos, dentro de los supuestos anteriormente señalados, se han tomado decisiones de aumentos de capital o pago de dividendos?



La paradoja de la economía venezolana o la valuación de los activos corrientes y no corrientes

El control de cambios no es más que el control del precio de un bien en particular: la divisa. En el caso nuestro, después de sucesivas eliminaciones, finalmente quedó bajo la discrecionalidad del Ejecutivo Nacional el precio del dólar americano. Las consecuencias de esta medida gubernamental son conocidas y forman parte de nuestra cotidianidad: tipos de cambios preferenciales, por lo general inexistentes para el común de los ciudadanos, devaluaciones, escasez, mercados negros, la ya muchas veces anunciado, hiperinflación y, por lo tanto, pérdida del poder adquisitivo de nuestra moneda soberana, el bolívar, es decir, una partida monetaria en franco deterioro.

Como consecuencia de lo anterior, todo agente económico, dentro del territorio nacional, desea transferir sus posiciones en bolívares a otros activos no monetarios. Sin embargo, no todos los activos no monetarios permiten preservar el valor de los ahorros, el capital o el patrimonio de la misma manera y con la misma eficiencia. Dicho de otra forma, no todos los precios de los activos no monetarios presentan el mismo comportamiento en sus respectivos mercados.

Algunos ejemplos sirven de base para ilustrar el planteamiento anterior. Un agente económico, con una posición significativa en bolívares, desea convertir esa masa de dinero en un activo no monetario, lo cual podría efectuar en activos corrientes no monetarios o activos no corrientes. En primera instancia, pareciera que es indiferente refugiarse en cualquiera de estas partidas.

Una revisión del comportamiento de los precios de los inventarios de diferentes sectores de la economía revela las siguientes situaciones:

- a. Bienes muebles cuyos precios en bolívares han permanecido aumentando aceleradamente, por lo menos los últimos tres años, mantuvieron relativamente estable su precio en dólares. De este grupo los más emblemáticos son los precios de los alimentos, medicinas, repuestos y, en general, los bienes de consumo masivo.



b. Bienes muebles cuyos precios en bolívares han permanecido aumentando aceleradamente, por lo menos los últimos tres años, con ligeros, pero significativos, incrementos en dólares.

En ambos casos, no obstante, los precios de los bienes consumibles y perecederos han mantenido una curva ascendente en bolívares, mientras que, en dólares, en la generalidad de los ejemplos, ha sido estable. Tal es la situación de los antibióticos cuyo costo el 1 de marzo de 2018 era de 2.500.000 bolívares, equivalentes a 10.63 dólares americanos, a una tasa de cambio de 235.000 Bs./\$, para el 25 de abril de 2018 costaba 8.500.000 o 10.89 a una tasa de 780.000 Bs./\$.

El fenómeno de una inflación local simultánea, tanto en bolívares como en dólares, es producto de muchos factores. Entre ellos el incremento del riesgo país, la escasez agudizada, la corrupción o la existencia de ya más de 10 índices de dólar paralelo, lo que exacerba la incertidumbre.

Por otro lado, en el ámbito de los activos de capital, en donde sobresalen los vehículos y los inmuebles, aunque también se ve afectada toda la gama de propiedad planta y equipos, el fenómeno de la hiperinflación tiene otra manera de manifestarse. Una sola muestra es suficiente para revisar el fenómeno en cuestión. Un apartamento que en octubre de 2014 costaba 70 mil dólares, equivalentes a 3,489,038.00, a una tasa de Bs./\$ 49,84; el 25 de abril de 2018 está valorado en 10 mil dólares, equivalentes a 7.800.000.000, a una tasa de Bs./\$ 780.000,00.

Aunque es cierto que estos eventos se producen en una economía subterránea, no es menos cierto que alimentan a actividades de negocios formales, por lo que se le debe dar respuesta contable al empresario, alertándolo del peligro o de las amenazas a la que está expuesto su patrimonio.

Conclusiones

La contaduría pública, así como la actividad empresarial, se desarrolla en un ambiente de libre mercado, en un contexto vigencia del Estado de Derecho, dentro de un régimen democrático. En los actuales momentos la aplicación de las Ven-NIF presentan dificultades para ser aceptadas como principios contables por toda la comunidad de usuarios, lo que se revela, en el uso de prácticas y técnicas de registros, diferencias con lo establecido por la Federación de Contadores Públicos



de Venezuela y por los miembros de la comunidad interesados en establecer una plataforma uniforme y confiable que permita una lectura única y comprensible de los estados financieros de las empresas, y demás unidades económicas, emitidos por los contadores públicos venezolanos, con información transparente y comparable para los usuarios. Las distorsiones económicas impactan de manera determinante la dinámica diaria de las empresas, principales usuarios de los servicios de contaduría pública, lo que dificulta aún más el ejercicio de la profesión. Esta situación debe ser resuelta por el ente rector de la materia, decididamente, con precisión y sin ambigüedades.

Referencias

- Ávila, M., J.J. (2007). *Introducción a la Contabilidad*. Editorial Umbral. México, México. ISBN 9685430047.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera IMCP. (2017). *Normas de Información Financiera (NIF)*. ISBN 97860784637756. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC. México, México.
- Farfán T., E. A. (2017). Pérdidas en el capital contable por un desempeño deficiente de la misión de la empresa. *Actualidad Contable FACES* ISSN E.: 2244-8772 Año 20 N° 34, Enero - Junio 2017. Mérida. Venezuela (48-83).
- Farfán T., E. A. (2018). BlackBerry: Efectos negativos en el patrimonio por un desempeño deficiente de la misión *Actualidad Contable FACES* ISSN E.: 2244-8772 Año 21 N° 36, Enero - Junio 2018. Mérida. Venezuela (24-58).
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2010). Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con Ven-NIIF. Recuperado el 26 de abril de 2018 de <http://www.ven-nif.com/normas/ba-ven-nif/ba-ven-nif-0.html>
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2011) (a). BA VEN-NIIF (0. V.5). Acuerdo Marco para la Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. de Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con Ven-NIIF.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2011) (b). BA VEN-NIIF (6). Criterios para la aplicación de Ven-NIIF PYMES. Recuperado el 26 de abril de 2018 de <http://www.ven-nif.com/normas/ba-ven-nif/ba-ven-nif-6.html>



-
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2016) (a). BA VEN-NIIF (2. Versión 3). Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Ven-NIF.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2016) (b). BA VEN-NIIF (11). Reconocimiento del Impuesto Diferido Pasivo Originado por la Supresión del Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal en Venezuela.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2017). BA VEN-NIIF (8.V4). Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela Ven-NIF. Recuperado el 26 de abril de 2018 de <http://www.ven-nif.com/normas/ba-ven-nif/ba-ven-nif-8.html>
- Fierro, M., A., Ma. Y Fierro, C., F., M. (2015). Contabilidad general con enfoque NIIF para las Pymes. 5ta. Edición. EcoE Ediciones. Bogotá, Colombia. ISBN 9789587711820.
- IFRS Foundation (2016). Norma NIIF® para las PYMES. IFRS Foundation Publications Department. London, United Kingdom. ISBN 978-1-911040-21-7.
- Presidencia de la República (2015). Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015. Caracas, Venezuela.



CAPITULO 7

PROGRAMA DE AUDITORÍA INTERNA. PROPUESTA DESDE LA FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA A LAS UNIVERSIDADES NACIONALES

Andrés Grisanti Belandria

Introducción

La auditoría externa, la independiente, es la que se imparte y se incluye en los planes de estudios en la carrera de contaduría pública en las universidades nacionales, ya que esta es la auditoría considerada como la esencia del ejercicio liberal de la profesión. Independientemente de lo anterior, muchos contadores públicos una vez graduados, son requeridos para que ejerzan funciones de auditoría interna, ello a pesar de que esta asignatura no es contemplada como parte de los estudios en la gran mayoría de las instituciones de educación superior que ofrecen la carrera de contaduría pública.

Grisanti (2005), advertía desde ya hace una buena cantidad de años atrás, respecto a la no inclusión de la asignatura de auditoría interna en los planes de estudios de la carrera de contaduría pública en Venezuela, y a través de un trabajo de campo con base a una muestra representativa, se pudo determinar que sólo en muy pocas universidades se impartía la auditoría interna, y ello esencialmente, bajo el estatus de materia electiva, realidad la cual permanece casi inalterable hoy en día.

La auditoría interna no es un nicho exclusivo de los contadores públicos, ya que también la pueden ejercer administradores, abogados, ingenieros, profesionales de diversas disciplinas, pero lo que parece claro, de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, es que la formación en general de los contadores públicos en sus veces de auditores internos, no es la más adecuada, por lo que el problema debe atacarse desde su raíz, esto es, desde las aulas universitarias.

La intención de este trabajo es diseñar un programa general de auditoría interna que pueda ser aplicado en las universidades nacionales, y que cubra los aspectos de mayor relevancia de la disciplina, ello en consonancia con los más altos estándares de calidad profesional. Este cometido podría lograrse con el apoyo institucional de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela



(FCCPV), a través de su Comité Permanente de Auditoría Interna, con la aspiración de que se emita y divulgue un pronunciamiento formal al respecto.

Disertación

Tópicos temáticos a considerar

Con la finalidad de darle un sustento técnico y profesional a la propuesta del programa de auditoría interna, seguidamente se señalan los principales tópicos que a nuestro criterio deben ser tenidos en cuenta para su estructuración.

Aspectos generales básicos. De inicio es ineludible referirse a la definición de auditoría interna de *The Institute of Internal Auditors* (IIA), así como a los principios fundamentales que rigen a la profesión establecidos por dicha entidad. Es importante asimismo indicar las diferencias entre las disciplinas de la auditoría interna y la externa, así como también precisar los lazos comunicantes que existen entre ambas. Igualmente resulta relevante revisar y comparar las funciones que desempeñan las unidades de auditoría interna y las del comisario mercantil, actividades ambas que coadyuvan a un mejor funcionamiento de las organizaciones. Por último se considera necesario revisar lo relativo a los Comités de Auditoría, los cuales son creados para coordinar los esfuerzos de auditoría en una entidad, tanto los de auditoría interna como de la externa.

Normativa que rige la práctica profesional. En este aparte es necesario examinar por un lado la normativa nacional emitida en la materia por el Comité Permanente de Auditoría Interna de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, identificada como Declaraciones sobre Normas y Procedimientos de Auditoría Interna (DNAI), y que a la fecha se han emitido tres pronunciamientos: DNAI-1: El informe de auditoría interna (2002), DNAI-2: Documentación del trabajo de auditoría interna (2002) y DNAI-3: La responsabilidad del auditor interno de considerar el efecto del fraude o error en la auditoría (2011). Respecto a la normativa internacional de auditoría interna, es de primordial importancia el estudio de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (2017) emitidas por el IIA, las cuales son un conjunto de requisitos basados en principios de cumplimiento obligatorio.



Diversos enfoques de control interno. Un tópico de capital relevancia que debe ser manejado por los auditores internos es el correspondiente al conocimiento de diversos esquemas de control interno organizacionales, señalando Grisanti (2015) a este respecto que la manera de enfocar el mismo no es único, existiendo diferentes modelos sobre este particular, destacándose entre éstos al COSO, el COCO y el ERM. Sobre el primero de ellos, también conocido como Informe COSO (*Committe Of Sponsoring Organizations*), indica Mantilla (2005) que de acuerdo a este modelo, el control interno consta de diversos componentes, cinco en total, todos interrelacionados entre sí e inherentes a la forma como la administración maneja la empresa. Respecto al COCO (*Criteria of Control Board*), Estupiñan (2006) anota que el mismo fue dado a conocer por el Instituto Canadiense de Contadores Certificados, CICA por sus siglas en inglés, y el cual fue producto de una revisión del reporte COSO para hacer un planteamiento más sencillo y comprensible. Por último el ERM (*Enterprise Risk Management*), se refiere a un modelo de control interno centrado en la administración del riesgo empresarial, también conocido como COSO II, el cual integró el marco conceptual del COSO con la gestión de riesgos, ampliando los componentes del control interno de cinco a ocho elementos.

Certificación en auditoría interna. *The Certified Internal Auditors* (2018) es una designación profesional para el auditor interno que significa “Auditor Interno Certificado”, CIA por sus siglas en inglés, siendo un título de reconocimiento internacional que ha sido desarrollado por el IIA. El CIA es la única acreditación técnica reconocida mundialmente que avala la capacidad e idoneidad de los auditores internos en el desempeño de esta disciplina, y es una magnífica oportunidad para profundizar en los conocimientos y destrezas requeridas para lograr una competente formación profesional, obteniéndose la misma luego de la presentación y aprobación de una serie exigente de pruebas que evalúan la destreza y habilidades de los candidatos con respecto a las prácticas de la auditoría interna. Un auditor interno que agregue a su currículum la credencial CIA, tendrá la mejor carta de presentación en el área profesional de la auditoría interna, dándole un plus personal y diferenciándolo ante sus pares.



Fundamentación y contenido programático

Propósito del curso. Esta asignatura debe proveer al estudiante de las herramientas básicas y conocimientos esenciales relativos a la temática de la auditoría interna. La intención es poder acercar al alumnado a un área profesional altamente desarrollada hoy en día en el mundo de los negocios empresariales mediante el abordaje de elementos generales de la especialidad, el examen de normativa emitida sobre de auditoría interna, tanto nacional como internacional, la revisión de diversos enfoques de control interno, así como una referencia respecto a la certificación en auditoría interna existente a nivel mundial.

Necesidades educativas a las que debe dar respuesta. La inclusión de la materia auditoría interna en la carrera de contaduría pública, debe servir para responder a las necesidades de formación del personal profesional adecuadamente capacitado que es requerido por un sector empresarial ávido de respuestas eficientes y eficaces acordes con las exigencias cada vez más crecientes y complejas del entorno de los negocios en el país.

Relación con la problemática técnica y profesional. La participación del alumno debe ser dinámica, interviniendo activamente durante el desarrollo del curso. A medida en que se vaya transmitiendo la materia teórica deben insertarse y desarrollarse ejemplos prácticos de la esfera de los negocios, lo cual será de apoyo para ir configurando un enfoque integral de la auditoría interna, tratando de estimular al estudiante para que desarrolle sus propias iniciativas de investigación.

Relación con el perfil, plan de estudio y materias afines. La asignatura de auditoría interna debe enfocarse en los conocimientos y dominios de los principios, normas, procedimientos y técnicas de auditoría desde otra perspectiva, no con el objeto de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de estados financieros, sino considerar a esta especialidad como una función de evaluación independiente establecida dentro de la organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio para la organización agregando valor.

Contenido del programa y otras consideraciones. Con base a los tópicos temáticos considerados y justificados, así como de los aspectos señalados en la fundamentación para la elaboración de esta propuesta de un programa para la



asignatura de auditoría interna para las escuelas de contaduría pública en las universidades del país, seguidamente se presenta en la tabla que se muestra a continuación, todos y cada uno de los puntos considerados necesarios abordar.

Tabla 1. Propuesta de programa de Auditoría Interna

Contenido Programático
Tema 1. Consideraciones generales
1.1. Concepto de auditoría interna y principios fundamentales
1.2. Diferencias con la auditoría externa.
1.3. Conexión entre auditoría interna y auditoría externa.
1.4. Comparación funciones de auditoría interna y del Comisario Mercantil.
1.5. Comité de Auditoría.
Tema 2. Normativa profesional de la Auditoría Interna
2.1. <u>Comité Permanente de Auditoría Interna de la FCCPV:</u> a.- DNAI-1: El informe de auditoría Interna. b.- DNAI-2: Guía para la documentación de la auditoría interna. c.- DNAI-3: La responsabilidad del auditor interno de considerar el efecto del fraude o error en la auditoría.
2.2. <u>The Institute Internal Auditors (IIA):</u> a.- Normas sobre Atributos. b.- Normas sobre Desempeño. c.- Normas de Implantación.
Tema 3. Enfoques de Control interno
3.1. COSO
3.2. COCO
3.3. ERM
Tema 4. Certificación en Auditoría Interna
4.1. Organismo encargado de la certificación
4.2. Requisitos para lograr la certificación
4.3. <u>Estructura de las pruebas para la Certificación en Auditoría Interna:</u> <u>Parte I:</u> Fundamentos básicos de la Auditoría Interna. <u>Parte II:</u> La práctica de la Auditoría Interna. <u>Parte III:</u> Elementos de conocimiento para la Auditoría Interna.

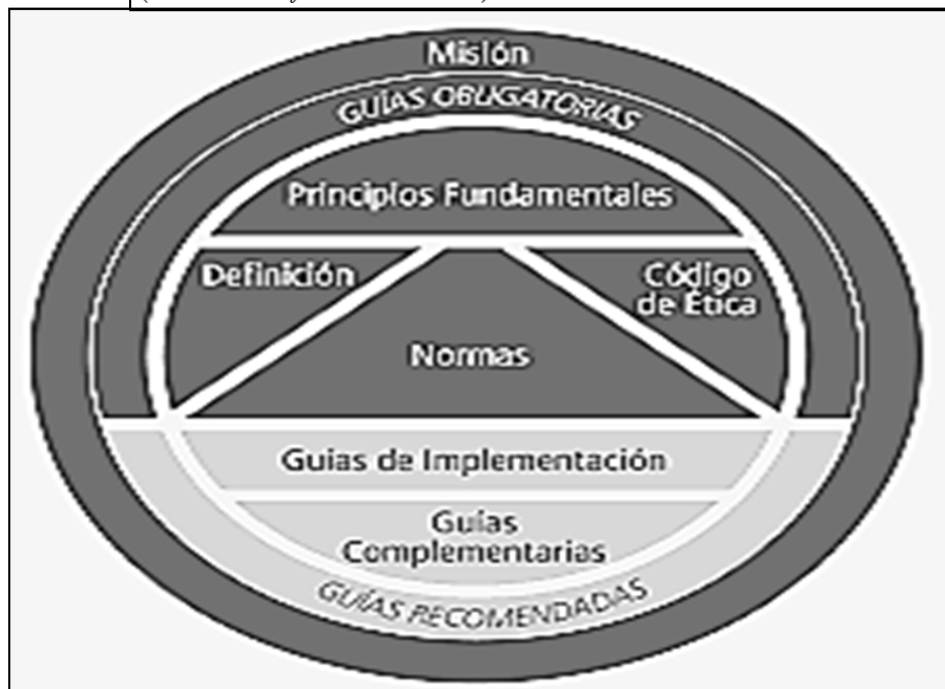
Fuente: Elaboración propia



El programa desarrollado se consideró para ser cursado bajo la modalidad de materia electiva, las cuales generalmente en las universidades nacionales, comprenden dos horas de clase semanales, así como dos unidades de crédito. Como ya se señaló en párrafos precedentes, la asignatura de auditoría interna prácticamente no se imparte en la carrera de contaduría pública a nivel universitario, y cuando ello ocurre, la misma se dicta en el estatus de electiva, no como obligatoria dentro del pensum de estudios. Hacer la propuesta del programa de auditoría interna como materia electiva, es un punto de entrada, en caso de que se tenga una buena acogida, para que luego pueda ser convertida en una asignatura obligatoria con tres o cuatro horas de clase a la semana.

Con el programa desarrollado se cubre lo atinente a la definición, principios fundamentales y las Normas para el Ejercicio Profesional, todo ello incluido en las Guías Obligatorias del Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. De tener que ampliarse el programa, se profundizaría en el estudio de las Guías Recomendadas, esto es, las de Implementación y Complementarias.

Figura 1 Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.
(The Institute of Internal Auditors)



Fuente: The Institute of Internal Auditors. Traducción de imagen que se presenta en la dirección electrónica <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.



Formulación de pronunciamiento - DNAI

Las Normas de Funcionamiento para los Comités Permanentes (s.f.) de la FCCPV en lo relativo a sus objetivos y atribuciones, contempla en el artículo 5, literal c, lo concerniente al desarrollo de Normas Técnicas que regulen aspectos no tratados por las Normas Internacionales, ello en procura de adoptar las tendencias internacionales generalmente aceptadas. El máximo organismo rector de la auditoría interna en el mundo es el IIA, el cual rige la práctica profesional a través de su Marco Internacional para la Práctica de la Auditoría Interna, y dicha entidad no tiene dentro de su normativa emitida ningún modelo de programa de auditoría interna para ser impartido a nivel universitario, por lo que dicho esto, es perfectamente procedente desarrollar una norma técnica desde la FCCPV para responder a esta necesidad académica y profesional.

En este sentido el Título V de las Normas de Funcionamiento para los Comités Permanentes, contempla los pasos que deben seguirse para la Formulación de Pronunciamientos, título el cual se pasa seguidamente a analizar en concordancia con la propuesta que se elabora.

Propuesta y evaluación de la propuesta. El artículo 27 de la normativa señala que cualquier miembro de los Comités Permanentes, entes públicos o privados, universidades o cualquier contador público, podrán proponer la necesidad de formulación de pronunciamientos ante la Comisión de Miembros Adherentes o ante los Miembros Plenos, lo cual para su tramitación, deberán tener la siguiente estructura: a) Planteamiento de la situación concreta no contenida en las Normas Internacionales, b) Argumentos y fundamentos que justifican la emisión de un pronunciamiento por parte del comité respectivo, y c) Las interrogantes en torno a la situación descrita en el punto a, que amerita regulación especial para Venezuela. Para este caso en particular, el planteamiento es una propuesta de programa de auditoría interna, los argumentos y fundamentos ya se han señalado en el desarrollo de este escrito, y la mayor interrogante es responder a la ausencia de no contar con una herramienta de esta naturaleza que contribuya a una mejor formación profesional de los futuros contadores públicos que se vayan a desempeñar en el área de la auditoría interna.



Por su parte en el artículo 28, se contempla la evaluación de la propuesta por parte de los Miembros Plenos o la Comisión de Miembros Adherentes, los cuales ponderarán la propuesta recibida y determinarán los encargados de tramitar su estudio según las competencias asignadas por la Secretaría de adscripción.

Preparación y presentación del proyecto. En lo correspondiente a la preparación de los proyectos, en el artículo 29 se indican los pasos a seguir para la estructuración de los mismos, señalándose las pautas que deberán tenerse en consideración, las cuales en síntesis, son como siguen: a) Elaboración del texto del proyecto; b) Presentación y consulta a los miembros plenos o comisiones de miembros adherentes el contenido del proyecto preparado; c) Tramitar consulta directa a través de las comisiones de miembros adherentes con las universidades, cámaras empresariales, entes públicos y privados regionales y por lo menos 50 contadores públicos o firmas que laboren en la jurisdicción de cada comisión de miembros plenos, una vez revisado el proyecto por los miembros plenos o comisión de miembros adherentes; d) Redactar el proyecto definitivo, considerando los comentarios recibidos en la consulta directa, el cual someterá a aprobación de la Comisión de Miembros Adherentes o Miembros Plenos, según el caso; e) Someter a la consideración de los Miembros Plenos, los proyectos preparados por la Comisión de Miembros Adherentes.

Dado lo anterior, y una vez aprobado el proyecto en las instancias correspondientes, en el artículo 30 se establece que el Coordinador del Comité Permanente, en este caso, el de Auditoría Interna, deberá presentar al Secretario de Estudios e Investigaciones de la Federación, el proyecto aprobado para su posterior consulta pública.

Consulta pública y resultados de la misma. Todo proyecto de pronunciamiento, de acuerdo al artículo 31, deberá ser sometido a consulta pública a través de la página web de la FCCPV, así como de manera directa a expertos del tema desarrollado en cuestión. La consulta directa del proyecto aprobado será tramitada por la Secretaría de Estudios e Investigaciones de la FCCPV, que es la responsable de la reproducción, circularización y recepción de observaciones del proyecto de pronunciamiento, debiendo llevar control estricto de su entrega y posterior recepción



de comentarios, y cuyo período de consulta en primera instancia será de 30 días continuos. Los resultados de la consulta pública una vez culminado el proceso, se registrarán por lo prescrito en el artículo 32, compilándose todas las observaciones recibidas por las distintas vías de consulta, las cuales deberán ser revisadas para proceder posteriormente a la emisión del pronunciamiento definitivo, y cuyo documento será sometido nuevamente a la aprobación de los miembros plenos del respectivo Comité Permanente.

Presentación para la aprobación. Cubiertos todos los pasos antes señalados, en el artículo 33 se establecen las pautas para la aprobación final del proyecto, que tendría como punto de cierre en caso de haber culminado satisfactoriamente todo el proceso, la presentación por parte del Coordinador del Comité respectivo el proyecto definitivo en la Mesa de la Secretaría de Estudios e Investigaciones del Directorio Nacional Ampliado a considerar por la plenaria.

Divulgación. Por último, el artículo 34 contempla lo correspondiente a la divulgación, señalándose que una vez aprobado el Pronunciamiento por la Sesión Plenaria del Directorio Nacional Ampliado, será responsabilidad de la Secretaría de Estudios e Investigaciones de la Federación la publicación en la página web de la FCCPV, así como la reproducción y remisión a las instancias correspondientes dentro de los 30 días siguientes a su aprobación.

De ser aprobada la propuesta que se esboza en este trabajo de investigación, la misma podría titularse de la siguiente manera: “Programa para la asignatura de auditoría interna a ser dictado en las universidades nacionales”. Comoquiera que hasta la fecha el último pronunciamiento emitido por la FCCPV en materia de auditoría interna es la DNAI-3, esta propuesta, de ser aprobada, sería la DNAI-4.

Reflexiones finales

Es una realidad que a la auditoría interna no se le está dando la jerarquía debida en los pensa de estudios de la carrera de contaduría pública en las universidades venezolanas. En este contexto, quizás pudiera haber quien cuestione la inclusión de la materia de auditoría interna dentro del plan de estudios por encima de otras asignaturas, ya que se podría argumentar que existen otros tópicos que pudieran



tener igualmente el mismo o mayor peso específico, sin embargo a este respecto debe enfatizarse que no es por mero capricho que la auditoría interna merece tener un tratamiento de relevancia dentro del perfil de los estudios de la carrera de contaduría pública a nivel universitario.

Sobre lo antes señalado bastaría con traer a colación los innumerables y renombrados casos de desfalcos financieros en los últimos tiempos, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, para entender la dimensión que juega dentro del mundo empresarial la satisfactoria administración del control interno de las organizaciones, estando cada vez más presente la preocupación generalizada por los manejos poco adecuados de los negocios en detrimento de los accionistas, trabajadores, el Estado, acreedores, etc., debido a prácticas gerenciales alejadas de los más elementales principios técnicos - profesionales, éticos y morales. La auditoría interna, como un control de los controles organizacionales, es un área destacada que cada vez tiene mayor importancia en el quehacer de las empresas. Los contadores públicos son de los profesionales que más son requeridos para ejercer funciones como auditores internos, por lo que para que puedan desempeñarse convenientemente en estos menesteres, luce imprescindible que desde la etapa de formación académica en las aulas universitarias, se les brinde las herramientas necesarias para adiestrarse suficientemente en esta temática. A tales efectos se considera que tal vez pudiera ser una inmejorable oportunidad, que desde el máximo organismo que rige al gremio en el país, esto es, la FCCPV, se propulse y proponga la elaboración de un programa de la asignatura auditoría interna para ser impartida en las universidades nacionales.

Referencias

Certified Internal Auditors (2018). The Institute of Internal Auditors. Disponible en: <https://na.theiia.org/certification/CIA-Certification/Pages/CIA-Certification.aspx>
Consulta: 2018, marzo 1.

Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría Interna Nro. 1 (2002). El informe de Auditoría Interna. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, Caracas.



Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría Interna Nro. 2 (2002). Guía para la documentación de la auditoría interna. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Caracas.

Declaración sobre Normas y Procedimientos de Auditoría Interna Nro. 3 (2011). La responsabilidad del auditor interno de considerar el efecto del fraude o error en la auditoría. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Caracas.

Estupiñan, Rodrigo (2006) Administración o gestión de riesgos ERM y la auditoría interna. Ecoe Ediciones, Bogotá.

Grisanti, Andrés (2005). Necesidad académica y empresarial de la función de auditoría interna. Bárbula: Universidad de Carabobo (trabajo de ascenso no publicado).

Grisanti, Andrés (2015) El control interno en las organizaciones y su importancia en los trabajos de auditoría. XIII Congreso Venezolano de Contaduría Pública.

Mantilla, Samuel (2005) Control interno - Informe COSO. 4.^a ed., Ecoe Ediciones, Bogotá.

Normas de Funcionamiento de los Comités Permanentes (Sin fecha). Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, Caracas.

Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (2017). The Institute of Internal Auditors. Disponible en:
<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Spanish.pdf> Consulta: 2018, marzo 15.

The Institute of Internal Auditors (2018). Página web en línea. Disponible en:
<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>



CAPITULO 8

RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES INTERNOS CON RESPECTO AL CONTROL INTERNO EN LAS ORGANIZACIONES EMPRESARIALES

Andrés Grisanti Belandria

Introducción

El papel que deben desempeñar las unidades o departamentos de auditoría interna respecto a los controles internos de las organizaciones empresariales, es un tema sobre lo cual se tienen diferentes visiones, algunas de ellas no del todo acertadas. La auditoría interna es una disciplina profesional distinta, por su alcance y naturaleza, a otros tipos de auditoría tales como la auditoría externa o la forense, y a dichos efectos deben tenerse en cuenta ciertas consideraciones para tratar de enfocar el asunto. A este respecto Whittington y Pany (2001) señalan sobre la labor que debe desempeñar el personal de auditoría interna lo siguiente:

Los auditores internos están preocupados no solamente por los controles financieros de la organización. Su trabajo cubre todo el control interno de la organización. Ellos evalúan y prueban la efectividad de los controles diseñados para ayudar a la organización a satisfacer sus objetivos. (p. 592).

La auditoría interna, por ser una especialidad multi e interdisciplinaria, comprende un amplio campo de acción, y si bien los aspectos financieros ciertamente son foco de interés, los auditores internos también se preocupan y ocupan de asuntos de carácter administrativo, operacionales, informáticos, legales, así como cuando su participación es requerida, al presentarse casos de desfalcos empresariales. En este sentido, y para precisar ideas, seguidamente se transcribe la definición de auditoría interna de acuerdo a The Institute of Internal Auditors (2018):

La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado, para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.



El desarrollo de este escrito se hará entonces con base a conceptualizaciones y planteamientos sobre los controles internos y su funcionamiento que de seguida se desarrollan, y su relación con la actividad de auditoría interna antes referida.

Análisis

Conceptualizaciones relativas al control interno

Grosso modo, y desde una perspectiva amplia, el control interno podría ser entendido como un proceso ejecutado por el personal de una institución u organización, diseñado para cumplir objetivos específicos. Los procedimientos de control pueden perseguir diversos fines y se aplican en diferentes niveles de la empresa atendiendo a su naturaleza, pudiendo ser estos procedimientos de carácter preventivo o detectivo. Los procedimientos de carácter preventivo son implantados para tratar de evitar errores durante el desarrollo de las transacciones u operaciones. Por su parte, los procedimientos de control de carácter detectivo, tienen como finalidad hallar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

La preocupación por los controles internos organizacionales siempre ha sido un tema de suma atención de los actores e investigadores del quehacer empresarial, razón por la cual se podrían ubicar muchas y diferentes definiciones sobre el control interno. En este sentido no cabe duda de la importancia y trascendencia del trabajo desarrollado sobre el control interno y su entorno por parte del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2018). Este Comité realizó un estudio publicado originalmente en Estados Unidos en el año 1992, con el objeto de integrar en una sola dirección el marco conceptual del control interno, el cual fue y es conocido como Informe COSO. Este modelo de control interno ha tenido modificaciones en el transcurrir del tiempo, siendo la última la del año 2013, la cual tomó en cuenta los cambios en el entorno operativo y de negocios de las últimas dos décadas.

El Informe COSO fue el producto de la integración de cinco organismos profesionales, a saber: American Accounting Association (AAA), American Institute



of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (IMA), Institute of Internal Auditors (IIA) y el Institute of Management Accountants (IMA). Como se puede observar, este comité responsable de la elaboración del Informe COSO, estuvo y está conformado por organizaciones de visiones diferentes y complementarias tales como contadores públicos, auditores y ejecutivos financieros, razón por la cual el producto del trabajo realizado tiene una visión holística, y por lo tanto, más completa.

Con base a lo argumentado, es que nos decantamos por la definición del control interno del Informe COSO, la cual se toma de la traducción hecha por el Instituto de Auditores Internos de España (2013), y que reza como sigue:

El control interno es un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto de personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento.

De esta definición habría que resaltar lo siguiente: 1) El control interno es un proceso, ya que consta de actividades y tareas, debiéndose entender que éste es un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo. 2) La estructura del control interno es operada y puesta en funcionamiento por la gente, por el personal de la organización, y ella no consiste únicamente en la existencia de normas y procedimientos, sistemas y formularios, de la aplicación de políticas. 3) El sistema de control interno debe proveer una seguridad razonable, que no certeza, a la Junta Directiva y a la alta gerencia, que la organización está funcionando de acuerdo a lo previsto, así como 4) Los controles internos deben estar dirigidos a alcanzar y cumplir con diferentes objetivos empresariales establecidos por la organización.

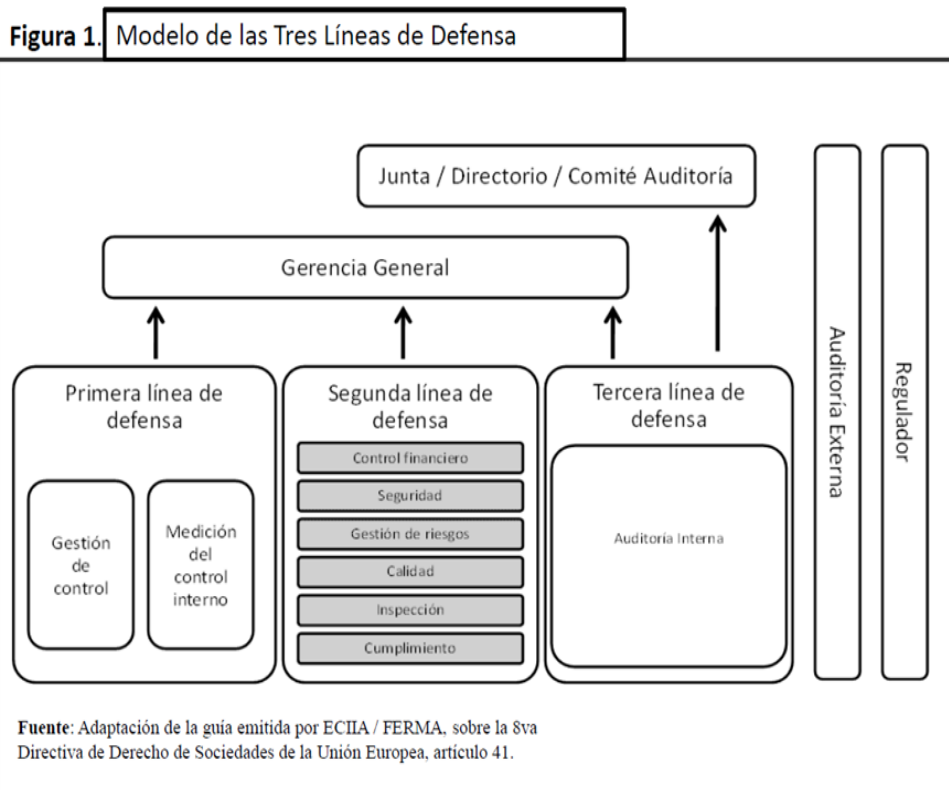
De lo anterior es de destacar la inquietud de Grisanti (2015) respecto al factor humano, cuando enfatiza que los sistemas de control interno de las empresas pueden ser muy buenos, excelentes, pero para que éstos funcionen de manera correcta, deben ser manejados adecuadamente por las personas que lo utilizan, por lo que esta variable debe ser sopesada en toda su dimensión.



Líneas de defensa del control interno

En años recientes en el ámbito empresarial, el denominado modelo de las Tres Líneas de Defensa, ha venido siendo cada vez más utilizado como un marco para visualizar los diferentes roles de que quiénes participan en el gobierno corporativo, las diversas funciones de control organizacional que deben ser desempeñadas, así como como la interacción entre las mismas. Este modelo es una iniciativa que fue promovida en primera instancia por European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), y aceptada por el IIA Global, y en el mismo se identifican tres primeras líneas de defensa que son internas a la organización, y una cuarta línea de defensa que es externa.

En la figura que se muestra a continuación, se refleja en síntesis, los elementos principales que conforman la estructura del Modelo de las Tres Líneas de Defensa.





El IIA (2013), fijó a través de una Declaración de Posición, su postura sobre el modelo de las Tres Líneas de Defensa, indicando que éste proporciona una forma sencilla y efectiva para mejorar las comunicaciones en la gestión de riesgos y control mediante la aclaración de las funciones y deberes esenciales relacionados. De acuerdo al IIA, el modelo proporciona una perspectiva novedosa a las operaciones, contribuyendo a asegurar el éxito continuo de las iniciativas de gestión del riesgo, siendo adecuado para cualquier organización, independientemente de su complejidad o tamaño.

Seguidamente se describen en resumen, los principales aspectos de cada una de las tres líneas de defensa internas, así como del cuarto elemento, el externo.

Primera línea: La gerencia. La primera línea de defensa corresponde a los administradores o gerentes operativos, quienes son responsables de la gestión de riesgos de sus áreas. Las personas que conforman esta primera línea, tienen responsabilidades significativas relacionadas con la evaluación de los riesgos, control de actividades, así como lo relativo a la información y comunicación.

La gerencia operativa sirve naturalmente como primer eslabón de defensa, ello debido a que los controles están diseñados dentro de los sistemas y procesos bajo su responsabilidad de administradores operativos. La primera línea es quién debe diseñar y ejecutar los controles organizacionales para precisar, evaluar y responder a los riesgos, ejecutar las actividades según lo previsto, así como identificar los procesos inadecuados y las fallas de control.

Segunda Línea: Control de riesgos. Como segunda línea de defensa, las organizaciones establecen funciones especializadas de cumplimiento para controlar los riesgos de no conformidad, teniendo como objeto apoyar la gestión gerencial, junto con la primera línea, ayudando a asegurar una efectiva administración de riesgos y control. Las funciones de segunda línea están separadas de la primera, pero al igual que ésta, se encuentra bajo el control y dirección de la alta gerencia.

A menudo la segunda línea trabaja estrechamente con las gerencias operativas para ayudar a definir la aplicación de la estrategia empresarial, implementar políticas y procedimientos, así como aporta experiencia en la gerencia de riesgos y controles. Entre algunas funciones típicas que se incluyen en esta línea, entre otras, se pueden



citar a la gestión de riesgos, controles financieros, calidad, cumplimiento legal, seguridad informática y aspectos medioambientales.

Tercera Línea: Auditoría interna. La tercera línea de defensa está representada por la auditoría interna. Los auditores internos proporcionan a los organismos del gobierno corporativo y a la alta gerencia, un aseguramiento comprensivo basado en el más alto nivel de independencia y objetividad dentro de la organización. Este alto nivel de independencia no está disponible en la segunda línea de defensa.

Los auditores internos no diseñan ni implementan controles organizacionales como parte de sus actividades, y no son responsables del funcionamiento de las operaciones empresariales. La unidad de auditoría interna debe proveer el aseguramiento sobre la efectividad del gobierno corporativo, la gestión de riesgos y el control interno, incluyendo la forma en que la primera y segunda línea de defensa alcanza sus objetivos de gestión de riesgos y control.

Agentes externos. Las partes externas no se consideran formalmente entre las tres líneas de defensa de la organización. Grupos como auditores externos y los reguladores, a menudo, desempeñan un papel importante en cuanto a la gobernanza y estructura de control. Los reguladores establecen requisitos destinados a fortalecer la gestión y el control, y periódicamente revisan e informan sobre las organizaciones que regulan. Del mismo modo, los auditores externos pueden proporcionar importantes observaciones y evaluaciones de la información financiera, controles organizacionales y los riesgos relacionados. Adecuadamente coordinados, los auditores externos, reguladores y otros grupos fuera de la organización, pueden considerarse como líneas adicionales de defensa que aportan valiosas opiniones y observaciones.

La auditoría interna y su relación con el control interno

La definición de auditoría interna del IIA transcrita en párrafos precedentes, precisa entre otros aspectos, que la misma es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización, y es con base a esta definición, que se enfatizará la importancia de ella como tercera línea de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control.



El primer aspecto que distingue a la auditoría interna de las otras dos líneas de defensa, es su alto grado de independencia de acción dentro de una organización, así como la esperada objetividad en la labor de las personas que se desempeñan como auditores internos. Las mejores prácticas empresariales aconsejan la necesidad del establecimiento en todas las organizaciones, de unidades de auditoría interna convenientemente constituidas desde el punto de vista técnico - profesional, lo cual coadyuvará a un mejor desenvolvimiento del gobierno corporativo.

Para profundizar en la temática, será necesario apoyarse en las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI), emitidas por The IIA (2017), máxima autoridad a nivel internacional de la disciplina. En esta normativa se desarrolla lo relativo a los servicios de aseguramiento y consulta que prestan las unidades de auditoría interna, así como se hace hincapié respecto al valor agregado que aporta a las organizaciones esta actividad, de lo cual seguidamente se reseñan los aspectos principales.

Aseguramiento. De acuerdo a las NIEPAI, los servicios de aseguramiento comprenden la tarea de evaluación objetiva de las evidencias que efectúan los auditores internos, con la finalidad de expresar opiniones o conclusiones relativas a una entidad, operación función, proceso, sistema u otros asuntos. En los trabajos de aseguramiento la naturaleza y alcance de ellos son determinados por los auditores internos, y por regla general intervienen tres partes, a saber:

(1) La persona o grupo directamente implicado en la entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto, esto es, el dueño del proceso, (2) la persona o grupo que realiza la evaluación, es decir, el auditor interno, y (3), la persona o grupo que utiliza la evaluación, el usuario.

Sobre lo anterior debe destacarse que la actividad de auditoría interna siempre debe ser independiente, así como los auditores internos deben comportarse de manera objetiva en el cumplimiento de su trabajo. Son precisamente estos elementos de independencia y objetividad, los que distinguen y le dan una relevante importancia a la auditoría interna sobre las otras dos líneas de defensa.



La primera línea de defensa es la propietaria de los riesgos y de su gestión, por lo cual es una función esencialmente operativa; la segunda línea de defensa se encarga de supervisar los riesgos, y si bien tiene un propósito muy importante, no puede ofrecer un análisis del todo independiente a los organismos de gobierno corporativo, ya que dentro de sus funciones gerenciales puede intervenir directamente en la modificación y desarrollo de los sistemas de control y riesgos.

Es entonces la tercera línea de defensa, la auditoría interna mediante el desarrollo de sus funciones, la que puede proporcionar un verdadero aseguramiento independiente. Los auditores internos son quienes proveen el aseguramiento sobre la efectividad del gobierno corporativo, la gestión de riesgos y el control interno, incluyendo la forma en que la primera y segunda línea de defensa logran sus respectivos objetivos.

Consultoría. En lo atinente a los servicios de consultoría, las NIEPAI indican que ellos son por naturaleza consejos, y son desempeñados, generalmente, a pedido de un cliente, estando la naturaleza y el alcance de este tipo de trabajo sujeto al acuerdo que se llegó con el solicitante del servicio. En los servicios de consultoría existen dos partes: (1) la persona o grupo que ofrece el consejo, es decir el auditor interno, y (2), la persona o grupo que busca y recibe el consejo, esto es, el usuario. Las actividades de consultoría y servicios relacionados están dirigidas a añadir valor y a mejorar los procesos de gestión de riesgos y control de una organización, sin que el auditor interno asuma responsabilidades de gestión, pudiendo mencionar como ejemplos de estas actividades el consejo, el asesoramiento, la facilitación y la formación. Para los servicios de consultoría, es vital tener presente en todo momento, que cuando un auditor interno desempeña trabajos de esta índole, siempre deberá mantener la objetividad, y bajo ningún concepto, se encargará de responsabilidades de gestión.

La independencia en este contexto, debe entenderse como la libertad de condicionamientos que amenacen la capacidad de la actividad de auditoría interna para llevar a cabo sus responsabilidades de forma imparcial, aspecto que se debe vigilar con mucho celo a la hora de prestar servicios de consultoría, así como también tener el debido cuidado para que no se presenten situaciones de conflicto



de intereses, lo cual podría menoscabar la capacidad del auditor interno para desempeñar sus obligaciones y responsabilidades de manera objetiva.

Valor agregado. Según lo que se indica en el glosario de términos del IIA (2017), la actividad de auditoría interna añade valor a la organización cuando proporciona aseguramiento objetivo y relevante, y contribuye a la eficacia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control. (El subrayado es nuestro).

En este sentido debe advertirse que la función de auditoría interna tiene dualidad de funciones. Por un lado proporciona aseguramiento objetivo y relevante, y ello lo hace posible cuando ejecuta los servicios de aseguramiento de las entidades, operaciones, funciones, procesos o sistemas que revisa. Asimismo la auditoría interna contribuye con la eficacia de los procesos al desempeñar los servicios de consultoría a petición de partes interesadas dentro de la organización. Lo que no debe quedar lugar a dudas a este respecto, independientemente del tipo de trabajo que se ejecute, ya bien sea de aseguramiento o de consultoría, es que siempre se deberá tener pendiente el que no existan menoscabos a la independencia de la unidad de auditoría interna, ni a la objetividad individual de su personal.

Conclusiones

El IIA (2017) define al término de control como cualquier medida que tome la dirección, el Consejo y otras partes, para gestionar los riesgos y aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas organizacionales establecidas, precisándose asimismo que es la dirección quien planifica, organiza y dirige la realización de las acciones suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarán dichos objetivo y metas.

Con base a lo señalado, no debe quedar duda que es la gerencia, la dirección, quien tiene la responsabilidad de la gestión de los controles internos y riesgos empresariales, y a este respecto se tiene que tener claro que las unidades de auditoría interna no deben encargarse operativamente de los controles internos, ni gestionar riesgos en favor de la gerencia. Los auditores internos pueden dar consejos, motivar y soportar las actuaciones ejecutadas por la dirección, pero bajo ningún concepto procederán a tomar decisiones por ella.



Se tiene que tener presente que la actividad de auditoría no sólo presta servicios de aseguramiento, sino que también está facultada de acuerdo a las NIEPAI, para realizar labores de consultoría. Es por esto que cualquier labor que trascienda a las actividades de aseguramiento, debe ser reconocida como una asignación de consultoría, por lo cual se deberá seguir para su ejecución las normas correspondientes a tales asignaciones.

De acuerdo al Modelo de las Tres Líneas de Defensa, todos los actores participantes tienen el mismo norte final: ayudar a la organización a alcanzar sus objetivos con una gestión eficaz del riesgo, sin embargo cada línea tiene sus propias funciones y responsabilidades, siendo indispensable entonces que exista una cuidadosa comunicación y coordinación entre ellas para evitar la duplicación innecesaria de esfuerzos. En este modelo, la clave de la tercera línea, auditoría interna, es que la misma tenga la independencia organizacional debida que le permita desempeñar sus funciones de una manera imparcial y objetiva.

Referencias

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2018). Disponible en: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx> Consulta: 2018, abril 27.

European Confederation of Institute of Internal Auditing- ECIIA (2018). Disponible en: <http://www.eciia.eu/> Consulta: 2018, mayo 3.

Grisanti, Andrés (2015) El control interno en las organizaciones y su importancia en los trabajos de auditoría. XIII Congreso Venezolano de Contaduría Pública.

Instituto de Auditores Internos de España (2013). COSO Control Interno - Marco Integrado (Resumen Ejecutivo). Traducción al Español del documento original publicado por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO 2013). Disponible en: http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf Consulta: 2018, abril 29.

The Institute of Internal Auditors (2013). IIA Declaración de Posición: Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control. Disponible en: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Spanish.pdf> Consulta: 2018, mayo 5.



The Institute of Internal Auditors (2017). Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (2017). Disponible en: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Spanish.pdf> Consulta: 2018, mayo 8.

The Institute of Internal Auditors (2018). Definición de Auditoría Interna. Disponible en: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> Consulta: 2018, abril 25.

Whittington, Ray y Pany, Kurt (2001). Auditoría. Un enfoque Integral. (Trad. Gladys Arango Medina). 12va. Edición. Irvin / McGraw-Hill. Bogotá - Colombia.



CAPITULO 9

CONTEXTO DE LA AUDITORÍA DE SUSTENTABILIDAD EN LA UNIVERSIDAD VENEZOLANA

Sara García

Introducción

La universidad venezolana de comienzos del XXI, enfrenta dos tipos de situaciones que están íntimamente relacionadas; en primer lugar, están los problemas internos tradicionales, asociados con la gobernabilidad institucional, la democratización del acceso a la universidad, el desempeño del profesorado, la calidad y el desempeño del egresado, el desarrollo de la investigación, la pertinencia de la extensión y la eficiencia administrativa. En segundo término, está un conjunto de factores externos que plantean nuevos retos a la universidad: la globalización económica, la sociedad del conocimiento, la revolución de la información y la comunicación, y las presiones políticas y económicas de los elementos de poder de los Estados y, como si fuese poco, la universidad tiene que actuar como agente determinante hacia el desarrollo sustentable (ONU, 2003).

Este último sentido, incide en todas estas situaciones debido a la capacidad intrínseca de la institución de desarrollar capacidades y transformar realidades. Por ello existe la necesidad de que las universidades se involucren de manera comprometida con los problemas que afectan la viabilidad del planeta como sistema de soporte de vida de los seres humanos y de las demás especies vivas. Por lo tanto su actuación no está restringida a solamente la formación de recursos técnicos y profesionales requeridos para tal fin, sino que sería necesario que ellas participen como organizaciones sociales que prediquen con el ejemplo y como estandarte de buen desempeño.

Por ello esta investigación aborda el complejo escenario, donde se desenvuelven las instituciones de educación superior con su particular filosofía y forma de organización, modeladas por la misión que tienen en la sociedad. Los elementos de control y seguimiento como las auditorías de gestión de sustentabilidad, envueltas en el marco del desarrollo sustentable como un concepto evolutivo, rico, de múltiples



dimensiones y sujeto a interpretaciones variadas, que tiende hacia la visión de un mundo diferente y que constituye el más grande reto de la humanidad.

Este movimiento se viene colocando de manifiesto a nivel de las universidades, desde que se hizo la publicación: “En nuestro patio trasero, una cuestión ambiental en Universidad de California Los Ángeles: propuestas para el cambio y el potencial institucional como modelo” Brink et al., (1989), lo que significó la primera ocasión que con una perspectiva académica una comunidad universitaria evalúa el impacto que desde una gestión ambiental tiene su campus, considerando para ello herramientas de administración como la auditoría, y planteó en un documento de carácter público los esbozos de una política institucional asociada a la cuestión ambiental.

Con en base esta teoría, han habido muchos intentos a niveles internacionales, sin tener todavía una metodología unificada y generalmente aceptada, ni a niveles mundiales ni en Venezuela, por ello la pertinencia de hacer un acercamiento a la auditoría de gestión de sustentabilidad.

La auditoría de la gestión de sustentabilidad en las instituciones de educación superior en el mundo

En la búsqueda de sus más trascendentales intereses, la institución de educación superior venezolana, se ve inmersa en un medio de alta competitividad nacional e internacional, obligada al debate permanente, a la búsqueda de recursos financieros, físicos, humanos y logísticos, para poder mantenerse y lograr la misión que debe cumplir en un marco de responsabilidad social. Todo ello sustentado en un contexto normativo igualitario, un presupuesto centralizado, limitado y altamente regulado; un ejemplo de ello es que desde el año 1999 en Venezuela, no se han incorporado modificaciones en la metodología de distribución presupuestaria para las universidades públicas, lo que ha producido que un 80% de presupuesto asignado por el Estado a las universidades, esté destinado solamente a gastos de personal y las providencias estudiantiles.

En la Declaración Mundial de la Educación Superior en el Siglo XXI, visión y acción, establecida por la UNESCO (1998), en su artículo 13, referido a reforzar la gestión y el financiamiento de la educación superior, en su literal a) establece:



“la gestión y el financiamiento de la enseñanza superior exigen la elaboración de capacidades y estrategias apropiadas de planificación y análisis de las políticas, basadas en la cooperación establecida entre los establecimientos de enseñanza superior y los organismos nacionales de planificación y de coordinación a fin de garantizar una gestión debidamente racionalizada y una utilización sana de los recursos. Los establecimientos de enseñanza superior deberían adoptar prácticas de gestión con una perspectiva de futuro que responda a las necesidades de sus entornos. Los administradores de la enseñanza superior deben ser receptivos, competentes y capaces de evaluar regularmente (mediante mecanismos internos y externos) la eficacia de los procedimientos y las reglas administrativas”

La frase más destacada de la cita, posiblemente sea: “...adoptar prácticas de gestión con una perspectiva de futuro que responda a las necesidades de sus entornos.” En este contexto, las universidades deben adecuar sus esquemas gerenciales con la finalidad de alcanzar calidad, eficiencia, pertinencia, equidad y producción de bienes sociales que le permitan establecer relaciones entre las asignaciones presupuestarias y el cumplimiento de sus funciones básicas (docencia, investigación y extensión) según los niveles que les exige y demanda la sociedad aunado a una perspectiva de futuro, teniendo claro que todo proyecto educativo está indisolublemente ligado a un proyecto civilizatorio, a una imagen deseable de individuo y de sociedad.

Esto pone de manifiesto que entre los retos a asumir por las universidades, está el mejorar su gestión e incrementar la calidad y productividad, en un marco de desarrollo sustentable, lo cual implica la puesta en marcha de un proceso continuo de adaptación de sistemas de pensamiento y acción, que requieren creatividad, flexibilidad y reflexión crítica, lo que supone impulsar y transformar vigorosamente los procesos tanto educativos como de gestión de las instituciones de educación superior por lo que requieren de un continuo perfeccionamiento y revisión de su recurso humano, procesos organizacionales y tecnológicos.

En consecuencia, las instituciones de Educación Superior a niveles mundiales han formulado sus propios planes de acción institucional para el desarrollo sustentable, con el fin de promover, impulsar, facilitar, coordinar y orientar acciones bajo la triple



dimensión de la protección ambiental, el desarrollo económico y el desarrollo social y cultural, buscando un mayor impacto del trabajo educativo y de investigación con el propósito de responder a los retos que demanda la sustentabilidad.

En este campo de la gestión de la sustentabilidad, a nivel mundial, las universidades por su parte se han movilizado en pro a la adaptación de estas nuevas tendencias del mercado. Así se tiene que en las década de los noventa se inicia con la “ambientalización de la universidad”, en 1989 con la publicación de *“En nuestro patio trasero: la cuestión ambiental en la Universidad de California en Los Ángeles (UCLA), propuesta para el cambio y el potencial institucional como modelo”*, representó la primera ocasión en que, desde una perspectiva académica, una comunidad universitaria analizó el impacto ambiental que implicaba la operación de su campus, considerando para ello la aplicación de herramientas de la administración, como la auditoría.

También se desarrollan políticas ambientales de gestión global y en todos los ámbitos de la institución universitaria como lo es el “Programa de Ecología del Campus de la Universidad de Wisconsin (Madison), o el proyecto “Brown Verde” de la Universidad de Brown. También desde una perspectiva más amplia, varias universidades formaron importantes coaliciones para que compartiendo sus conocimientos asistieran a los miembros individuales en la implantación de varias herramientas de evaluación y en el cambio de sus prácticas, así como para abordar cuestiones más amplias acerca de la naturaleza y el cambio de sustentabilidad en la educación superior.

En función a ello nace la Asociación de Líderes Universitarios para un Futuro Sustentable, responsable del primer intento histórico para definir y promover la sustentabilidad en la educación superior, expresada en octubre de 1990 a través de la Declaración de Talloires. En ella 22 rectores, vicerrectores y presidentes de universidades de diferentes regiones del mundo hicieron patente su preocupación y firmaron un documento que planteaba con claridad las acciones que se deberían emprender para lograr la creación de un futuro sustentable.

Para 1992 como resultado de la Cumbre de la Tierra se reconoce que “la educación debe lograr conciencia ética y promover un comportamiento consistente con el uso



sustentable de los recursos naturales y desarrollo sustentable, y que “para ser efectiva, debe contender con la dinámica física y biológica del ambiente y el desarrollo humano, estar integrada en todas las disciplinas y emplear métodos formales y no formales” (ONU, 1992).

En 1993, con la participación de más de cuatrocientas universidades de diferentes países enfocadas en el tema: “Gente y ambiente: preservando el balance”, se generó la “Declaración de Swansea”, en la cual las universidades de la Asociación de la Commonwealth, sus líderes, profesores y estudiantes, se comprometían a responder a este reto. En ese mismo año, se llevó a cabo una mesa redonda en Japón, donde fueron convocadas 650 universidades para definir la “Declaración de Kyoto”, donde se asumía el reto del desarrollo sustentable.

También en 1993, en Barcelona, durante la Conferencia Bianual de la Asociación Europea de Universidades, se elaboró la denominada Carta Copérnico (Programa Europeo de Cooperación para la Investigación de la Naturaleza y la Industria a través de los Estudios Universitarios Coordinados), que resumió el compromiso para promover el desarrollo sustentable y que fue firmado por los representantes de 213 universidades europeas.

El objetivo de la Carta Copérnico es estimular la discusión sobre cómo pueden contribuir las universidades al desarrollo sustentable, en particular en la puesta en marcha del capítulo 36 de la Agenda 21. El principal punto plantea que los principios del desarrollo sustentable pueden ser alcanzados y promovidos por las universidades a través de la construcción de la llamada Área Educativa Europea y el Área Europea de Investigación sobre la Sustentabilidad.

En los últimos tiempos las experiencias de gestión ambiental se han extendió a distintas instituciones universitarias con el desarrollo de planes de acción que se evalúan mediante un sistema de indicadores que abarcan distintos ámbitos de la institución, entre los que se encuentran la Environmental Agency de la Universidad de Edimburgo, el Ekokampus de la Tampereen Yliopisto en Finlandia, la Oficina Verde de la Universidad Politécnica de Valencia, o el Pla de Medi Ambient de la Universitat Politècnica de Catalunya.



Otros modelos incluyen a las universidades canadienses, entre ellas la de Waterloo, la cual se ha comprometido con la visión de que puede ser un líder para la comunidad al convertirse en un modelo de sustentabilidad con base en el desarrollo de una conciencia ambiental, el uso eficiente de recursos, la promoción de igualdad y la cooperación entre sus miembros, así como el cuidado de los sistemas naturales, y el programa de auditorías ambientales del campus de la Universidad de Bishop. Vemos así que la adopción de programas de evaluación buscando la mejora de los procesos, es una práctica que se ha venido institucionalizando en las universidades a niveles mundiales, fundamentalmente por exigencias de los organismos rectores de las políticas educativas de los gobiernos, a fin de asignar recursos económicos o para la acreditación de programas o carreras, e internamente a la universidad para evaluar el cumplimiento de metas y objetivos.

Este movimiento en el seno de las universidades, responde a un movimiento mundial que tiene sus orígenes en la responsabilidad social, que empieza con el Pacto Mundial, lanzado en el Foro de Davos el 31 de enero de 1999 por el ex Secretario General de las Naciones Unidas Koffi Annan, ya que para muchos supuso un antes y un después en materia de Responsabilidad Social. Nació principalmente como un llamamiento a las empresas para que adoptasen nueve principios universales en los ámbitos de los derechos humanos, las normas laborales y el medio ambiente, es a mediados de 2004 que se creó el décimo principio de la lucha contra la corrupción.

Este Pacto, sirvió de desencadenante de todos los instrumentos multilaterales e internacionales que hoy conforman el armazón institucional sobre la materia de medición y observancia del desempeño de la gestión de sustentabilidad en las empresas, entre los que se destacan los siguientes:

- Los índices de sostenibilidad creados el 8 de septiembre de 1999 denominados Dow Jones Sustainability Index (DJSI).
- La Norma Marco AA1000 creada el 1 de noviembre de 1999.
- El Global Reporting Initiative (GRI) en junio del año 2000.
- La International Standard on Assurance Engagements (ISAE 100) en junio de 2000.



- Las directrices de la ODCE para empresas multinacionales en junio de 2000.
- La Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social de la OIT.
- El Libro verde para fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas de la Unión Europea el 18 de julio de 2001.
- La ISO 26000 cuyos trabajos terminaron el 16 de septiembre de 2010.
- La Estrategia Renovada de la Unión Europea para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas el 25 de noviembre de 2011, entre otros.

Aunque todavía no es obligatorio el cumplimiento de estos índices y procedimientos, o de la presentación de informes de responsabilidad social y de sustentabilidad, cada vez a nivel mundial las organizaciones se ven presionadas a publicar datos sobre sus prácticas de sustentabilidad. Los inversionistas, las organizaciones no gubernamentales (ONG), las asociaciones comunitarias, clientes, proveedores y empleados, quieren tener más información acerca del impacto a largo plazo que tienen las organizaciones sobre la sociedad. Quieren conocer sobre su gestión de sustentabilidad que les ayude a identificar oportunidades para el crecimiento de los ingresos y la restricción de los costos. Aunque podría resultar obvio el hecho de “lo que se mide, se administra” y que evaluar la gestión de sustentabilidad contribuye a que las organizaciones puedan administrar sus impactos de sustentabilidad de tal forma que se produzcan beneficios económicos concretos, a la par de beneficios para el medio ambiente y la sociedad.

En sintonía con esta gestión para las organizaciones, por parte de las universidades, estas tienen compromisos en dar respuestas a aspectos como:

- El punto 2 de la Declaración de Talloires de 1990 que solicita: “Incentivar a la universidad para que se comprometa con la educación, investigación, formación de políticas e intercambios de información de temas relacionados con población, medio ambiente y desarrollo y así alcanzar un futuro sustentable”,
- La Agenda 21 (1992) en su Capítulo 35, La ciencia para el desarrollo sostenible. En este se establece la necesidad de que “los científicos comprenden mejor ahora las posibles tendencias en esferas como el cambio climático, el aumento de la tasa



de consumo de recursos, las tendencias demográficas y la degradación del medio ambiente”

- Las consideraciones del desarrollo sostenible en Declaración Mundial sobre la Educación Superior en el Siglo XXI: Visión y Acción (1998) en sus Artículos: 6 ordinal b) sus actividades encaminadas a erradicar... el deterioro del medio ambiente... mediante un planteamiento interdisciplinario y transdisciplinario para analizar los problemas y las cuestiones planteados y, 12, ordinal a) constituir redes, realizar transferencias tecnológicas ...
- Los Objetivos del Milenio (2000-2015) y la Década de la Educación para el Desarrollo Sustentable (2005-2015)
- La Conferencia Mundial sobre la Educación Superior - 2009: que propone la nueva dinámica de la educación superior para el cambio social y el desarrollo, con el llamamiento expreso de “prestar asistencia en la formulación de estrategias sostenibles y a largo plazo para la educación superior y la investigación, en sintonía con los objetivos de desarrollo acordados internacionalmente y las necesidades nacionales o regionales”
- La Conferencia Río + 20, donde vuelve a darse un apartado para las universidades, en el documento se propone ente otros aspectos: fomentar la investigación sobre temas de desarrollo sostenible, transformar nuestros campus hacia la sostenibilidad.
- La Cumbre de Desarrollo Sostenible 2015 (septiembre, 2015) se aprobó la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

La auditoría de la gestión de sustentabilidad en las instituciones de educación superior en Latinoamérica

En Latinoamérica, se han hecho esfuerzos en sintonía al contexto mundial. Como el proyecto “definición de indicadores de evaluación de la sustentabilidad en Universidades Latinoamericanas”, que nace impulsado por el Instituto de Investigación Avanzada sobre Evaluación de la Ciencia y la Universidad (INAECU) en estrecha colaboración con la Red de Indicadores de Sostenibilidad Universitaria (RISU) de ARIUSA y con el apoyo financiero del Centro de Estudios de América Latina de la Universidad Autónoma de Madrid (UAM) y el Banco Santander. El



proyecto cuenta desde su inicio con el auspicio del Capítulo Latinoamérica de la Alianza Mundial de Universidades sobre Ambiente y Sostenibilidad (GUPES-LA) del Programa de Medio Ambiente de Naciones Unidas (PNUMA).

Es así como en diciembre de 2013 se celebró el Primer Foro Latinoamericano de Universidades y Sostenibilidad, en Viña del Mar (Chile), convocado por la Alianza de Redes Iberoamericanas de Universidades por la Sustentabilidad y el Ambiente (ARIUSA), la Red de Formación Ambiental para América Latina y el Caribe (RFA-ALC) y el Capítulo Latinoamérica de la Alianza Mundial de Universidades sobre Ambiente y Sostenibilidad (GUPES-LA). Este importante evento fue organizado por la Universidad de Valparaíso, a través de su Facultad de Ciencias del Mar y de Recursos Naturales, y contó con la participación de representantes (directivos, funcionarios, profesores, investigadores y estudiantes) de 45 universidades, 19 redes universitarias ambientales, 3 organizaciones de Naciones Unidas y 2 asociaciones universitarias que operan en la región. En total asistieron 170 personas, provenientes de 14 países: Chile, Argentina, Brasil, Perú, Colombia, Venezuela, República Dominicana, Cuba, Panamá, Costa Rica, Guatemala, México, España y Kenia. En esta reunión se constató que las universidades iberoamericanas han evolucionado y dado pasos muy firmes para incorporar criterios ambientales y de sustentabilidad en la docencia, en la investigación, en los sistemas de gestión y en las políticas institucionales tanto internas como de vinculación con la sociedad. La gran diversidad de estos abordajes y prácticas en las universidades latinoamericanas hace imposible identificar un solo modelo de ambientalización o sostenibilización universitaria en la región. Este encuentro sirvió para la puesta en marcha del proyecto de la Red de Indicadores de Sostenibilidad Universitaria (RISU)

A raíz de estos encuentros se diseñó un instrumento de evaluación con un conjunto de 114 indicadores distribuidos en 11 temáticas o dimensiones de la posible aplicación de la sostenibilidad en universidades: Política de sostenibilidad (15 indicadores); Sensibilización y participación (12 indicadores); Responsabilidad socio-ambiental (10 indicadores); Docencia (13 indicadores); Investigación y transferencia (13 indicadores); Urbanismo y biodiversidad (7 indicadores); Energía



(10 indicadores); Agua (10 indicadores); Movilidad (8 indicadores); Residuos (11 indicadores); Contratación responsable (5 indicadores).

La auditoría de la gestión de sustentabilidad en las instituciones de educación superior en Venezuela

En Venezuela también se han tomado decisiones y acciones en el asunto, como el lanzamiento del Plan Nacional “Universidades Sustentables” (2012) promovido por el Ministerio del Poder Popular para la Educación Universitaria, en respuesta a los valores y a la política en materia educativa y ambiental del Estado venezolano, expuesta en primera instancia en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en sus artículos 127 y 128. Representando una nueva forma de ser y hacer universidad, donde la sustentabilidad ambiental, social, económica y tecnológica esté presente en la gestión, formación e investigación universitaria, dejando una huella positiva en las comunidades y por ende en la sociedad generando respuestas ante el impacto ambiental de la actividad humana.

A raíz de ello existen aproximaciones a la gestión de la Sustentabilidad Ambiental en las Universidades. La Universidad Católica Andrés Bello, posee una Dirección de Sustentabilidad Ambiental y dentro de los valores declarados está el “Compromiso por el desarrollo sustentable”, a Universidad Central de Venezuela con el proyecto “UCV Campus Sustentable”, la Universidad Simón Bolívar la cual cuenta hasta con un doctorado en Desarrollo Sustentable, la UPEL, cuenta con el laboratorio de Ecología Humana donde se centra en el desarrollo sustentable como línea de investigación, y así muchas más experiencias que tratan de desarrollar indicadores y políticas para fijar la implementación de la sustentabilidad.

Es de resaltar que en Venezuela tanto el sistema educativo superior, como el de salud y otros, son mixtos en lo que se refiere a la prestación de servicios, lo que quiere decir, que la misma es asumida tanto por el sector oficial, como por el sector privado. Siendo el Estado responsable de ambos servicios, lo que constituye una función esencial y una obligación del mismo. Es decir, con la existencia de las universidades privadas, el Estado delega cierta parte de la prestación del servicio de Educación, pero se reserva su supervisión permanente. Por lo tanto, las universidades públicas como las privadas están sometidas a la constante



supervisión del Estado, a regirse por normativas específicas del sector y a la rendición de cuentas y ajustes específicos, respetando las características de cada sector.

En todo caso, en el tratamiento presupuestario, el control administrativo y financiero de las universidades nacionales (tanto públicas como privadas) debe atenderse a las características propias de la institución y al principio de autonomía y sus alcances, considerado de que a pesar de estar sometidas al régimen presupuestario y de control por parte del Estado, en el caso de las universidades públicas no son entes adscritos a ningún Ministerio, ni están sometidos a controles de tutela, de manera que será necesario tener en cuenta y armonizar las disposiciones legales de control, con las atribuciones que el artículo 20 de la Ley de Universidades, confiere al Consejo Nacional de Universidades como “organismo encargado de asegurar el cumplimiento de la Ley de Universidades, de coordinar las relaciones de ellas entre sí y con el resto del sistema educativo, de armonizar sus planes docentes, culturales y científicos y de planificar su desarrollo de acuerdo con las necesidades del país”.

De esta armonización necesaria entre el modelo relacional venezolano producto de la naturaleza misma de la universidad pública y el Estado venezolano surgen entonces dos vertientes o dimensiones: una que es la relación Estado-Universidad y otra que es Sociedad-Universidad, donde esta última estaría relacionada a la calidad educativa, y una dimensión Estado-Universidad, donde se enfoca todo el seguimiento de la gestión presupuestaria y a los procesos administrativos.

Los contenidos de la evaluación de los procesos administrativos, varían de una organización a otra. En la dimensión Estado-Universidad, generalmente se consideran indicadores de gestión, de organización o administración, y utilidad financiera. En este sentido la evaluación no debe ser considerada solo como elemento de rendición de cuentas, sino que su fin último debe ser un proceso integrado socialmente, reflexivo para los cambios y mejoras de las organizaciones universitarias, considerando integralmente: calidad de la docencia, investigación, responsabilidad social, pertinencia académica de sus planes de estudio, eficiencia,



eficacia y efectividad administrativa; a fin de dar respuesta a los cambiantes requerimientos de su entorno.

Siendo esta pertinencia, la plataforma indispensable, para la transformación de la educación y la práctica educativa. Sustentadas en un proceso de evaluación, que sea constructivo, participativo, consensuado, practicado en forma permanente y sistemática, que permita la detección de fortalezas y debilidades, donde la reflexión sobre la propia tarea forme parte de una actividad contextualizada que considere tanto los aspectos cualitativos como los cuantitativos, con un alcance que toque los insumos, procesos, productos y contexto, lo que sería la tarea fundamental del control de la gestión administrativa y académica.

En 1995 el gobierno de Venezuela aprobó (República de Venezuela, 1995) la ley para la Contraloría General de la República que añadía la función de consultoría al quehacer de la Contraloría. Entre sus atribuciones estaba apoyar a las instituciones para que éstas realizaran auditorías internas de gestión, donde cada organismo autoevaluara el cumplimiento de su misión y colaborara con la contraloría en su actividad de control. A raíz de esto las organizaciones públicas, y en particular las universidades, requerían dos acciones para cumplir con la ley. En primer lugar, desarrollar unidades interna de control de gestión dependientes de la contraloría interna de cada institución y en segundo término, cada unidad académica y administrativa en cada universidad tendría que formular su misión, visión y plan estratégico, dentro del marco general de visión, misión y plan estratégico de la universidad y además, desarrollar los indicadores de su gestión (Contraloría General de la República de Venezuela, 1999: 40).

En la nueva Ley orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de control fiscal (República Bolivariana de Venezuela, 2001: 321), en su artículo 35, se define el control interno como un "... sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a esta Ley, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad en sus operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de su



misión objetivos y metas”. Esta ley igualmente destaca en su artículo 37, que cada entidad elaborará los indicadores de gestión y otros instrumentos o métodos para el funcionamiento del sistema de control interno.

Conclusiones

Desprendiéndose del contexto descrito, podemos establecer que el control como una etapa del proceso administrativo, representa una actividad de vigilancia del cumplimiento de las operaciones y la confirmación del apego a la normatividad establecida, así como a los objetivos planeados. Apegados a esto cuando en el artículo se hace referencia: “a los métodos y procedimiento adoptados, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad en sus operaciones”... está refiriéndose a la reorientación que la auditoría fiscal ha tomado dentro del marco de la nueva gestión pública, siendo que los órganos contralores no deben limitarse al simple control numérico legal de las operaciones cumplidas por los administradores; sino que deben tender hacia el control de la gestión en el cual se evalúe los programas y el cumplimiento de metas y objetivos. Han surgido a raíz de ello, herramientas de examen y de verificación como: **la auditoría**, siendo esta una herramienta de control eminentemente investigativa, analítica, crítica y creativa en todo lo referente a los aspectos contables, administrativos, operacionales, económicos, sociales, ambientales de las entidades económicas. Tiene su fuente principal en la lógica de la que se sustenta, en las matemáticas y estadísticas, en la comunicación, en la ética y en la teoría del conocimiento del campo donde se aplica.

El paradigma macro en que se deberá fijar una propuesta de la “auditoría de gestión de la sustentabilidad” no se basará en la condicionalidad, ni en la rendición de cuenta en un solo sentido, es una verificación o una verdadera prueba, para saber si se ha alcanzado un desarrollo centrado en las personas, que las universidades tienen ciertamente en cuenta el planeta y son ambientalmente responsables. Si son económicamente viables. Y si son socialmente beneficiosas.



Es precisamente en este punto donde está la importancia de la institución universitaria como productora de saberes, su pertinencia en la búsqueda de la verdad y afianzar los valores trascendentales del hombre, sin ver una limitante de que pertenezca al sector público o al sector privado, y que la herramienta de control administrativo aporte mejoras estructurales dentro del marco en que se desenvuelven estas instituciones.

Es allí en la expresión de posibilidades de existencia de herramientas de control administrativos, surge la necesidad de un proceso dialectico en la construcción de una nueva estructura, producto de refutar y de reconstruir los conocimientos existentes, dentro del marco de lo complejo, para poder dar aportes en un corpus de proposiciones teóricas a la gerencia de las universidades venezolanas a través de la creación de un modelo de auditoría de gestión de sustentabilidad.

Se espera entonces que las universidades, para responder a los nuevos desafíos, asuman un papel de liderazgo, apoyadas en la transformación de sus estructuras, funciones y lógicas de funcionamiento con el entorno y en sí misma. El reto, como parte de la sociedad del conocimiento, es entender que el tema ambiental y de la sostenibilidad han dado paso a la integración disciplinar, entre lo social, ecológico y económico. Se requiere trascender en la comprensión de la realidad, asumiendo un proceso auto-reflexivo y de cambio institucional capaz de entender su complejidad e incertidumbre, propiciando ser ejemplo de responsabilidad socio ambiental.

Referencias

Brink, T. y otros (1989). En nuestro patio trasero: la cuestión ambiental en la Universidad de California en Los Ángeles: propuestas para el cambio y el potencial - 60 - institucional como modelo. Comprehensive Research Project. Graduate School of Architecture and Urban Planning, Los Angeles: UCLA.

Declaración Mundial sobre la Educación Superior en el Siglo XXI: Visión y Acción. 9 de octubre de 1998. Disponible en www.unesco.org/education/educprog/declaraticon_spa.htm

Contraloría General de la República de Venezuela (1999). Metodología para la auditoría de gestión. Cuadernos de Auditoría No. 3. Caracas: Ediciones de la Contraloría General de la República.



Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible 2002. 4 de Septiembre de 2002. Johannesburgo. Sudáfrica. Disponible www.un.org

República de Venezuela (1995): Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. Gaceta Oficial N 5.017, Extraordinario. diciembre 13. Venezuela.

República Bolivariana de Venezuela (2001). Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. Gaceta Oficial N 37.347. diciembre 17. Venezuela.

República Bolivariana de Venezuela (2000). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1999. Gaceta oficial N 5.453, Extraordinario. marzo 24. Venezuela.

Salcedo, Hernando. (1999). Indicadores de gestión para las universidades venezolanas: un proyecto de alcance nacional. Agenda Académica. Año 6, N° 1. Venezuela pp. 63-91.



CAPITULO 10

OUTSOURCING DE AUDITORÍA INTERNA. OPCIÓN PARA PYMES DEL SECTOR TRANSPORTE

Arévalo Juan, Avendaño Lilibeth, Vilorio Carlina

Introducción

Hoy en día el contexto del *outsourcing* cada vez es más aceptado en el mundo de los negocios debido a ser una herramienta útil, en donde su objetivo principal es la reducción de los gastos de las empresas, siempre y cuando la adquisición de este servicio no aporte valor agregado directamente al producto que se fabrica o al servicio que se presta. Siguiendo este enfoque, la auditoría interna ha marcado una nueva concepción amplia en cuanto a sus funciones del servicio de gestión y de apoyo en una organización, con la finalidad de agregar valor, es por ello que no se delimita su desenvolvimiento dentro de la empresa, por el contrario, deja abierto al campo los servicios de la tercerización

Por otra parte la nueva conceptualización implica al auditor interno ejercer una función independiente con el objetivo de asesorar en el sistema de control interno y en el proceso de administración de riesgos para el adecuado aseguramiento independiente de riesgos, los cuales serán mitigados de manera apropiada.

Venezuela presenta un contexto actual en todos sus sectores económicos, donde muchas de las empresas tienen una estructura de pequeños y medianos negocios, existiendo una serie de desafíos y riesgos tanto internos como externos, lo que conlleva a debilidades de planificación y organización que limitan el cumplimiento de sus objetivos e impiden el pleno desenvolvimiento de la gestión empresarial.

Las pequeñas empresas del sector transporte difieren en su potencial de crecimiento económico ya que están llenos de grandes desafíos y riesgos, es por esto, que para el avance de estas organizaciones se requiere contar con una herramienta técnica, basado en el desarrollo y vigilancia interna de todas las operaciones financieras, de producción, contables, para visualizar con alta seguridad los riesgos potenciales.



El objetivo de la investigación se enmarcaba en presentar la externalización de auditoría interna como una opción viable para las pequeñas y medianas empresas del sector transporte, con la finalidad de mejorar la gestión del control organizacional y permitir que las actividades se realicen de la forma establecida.

Outsourcing

Outsourcing es una palabra de origen anglosajón compuesta por los términos “OUT”, cuyo significado es “fuera” y por “SOURCE” que significa “fuente”, por lo tanto *outsourcing* quiere decir “de fuente externa” (Carreño y Lavín, 2003). Se utiliza para definir una herramienta de gestión que designa un área o actividad de trabajo de una organización a otra empresa externa, denominada *outsourcer*, especializada en el servicio demandado.

En esencia, el *outsourcing* permite posesionarse a tomar una decisión de realizarse en las empresas. Como lo menciona Grisanti (2016, p.146) expresa que “la tercerización unas de sus características principales es que pueden resolver problemas gerenciales y financieros, ya sea reduciendo activos, liberándose del personal excedentario, convirtiendo inversiones incontrolables en gastos acotados o teniendo los costos fijos o variables”.

Esta definición implica que esta herramienta se preocupa exclusivamente por definir la funcionalidad de las diferentes áreas de la organización, dejando que se enfaticen en el manejo de asesoramiento o aplicación en diversas tareas tales como: implantación, administración, operación, entre otros.

El *outsourcing* debe ser evaluado como primer paso a realizar y, así conocer cuáles son las actividades que se pueden delegar a trabajadores externos, debido a la existencia de excepciones relacionadas con la función medular que son llevadas a cabo para agregar valor directamente al producto realizado o servicio prestado de la organización. Las actividades que se podrán tercerizar dependerán de la naturaleza de la organización y de las funciones que se pretenden suplir por agentes externos.



Auditoría interna

El Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors- IIA*) define la auditoría interna como sigue:

Una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Siguiendo este enfoque se considera la auditoría interna como una actividad independiente y objetiva, la cual puede ser realizada por Contadores Públicos, Economistas, Abogados, Ingenieros, Relacionista Industrial, etc., lo que brinda un panorama más amplio en el campo de la contratación, siendo la tercerización una opción viable para el desarrollo de su trabajo, sin dejar de cumplir el control y seguimiento de los procesos administrativos, dejando constancias por medio de informes donde se describen las desviaciones, justificaciones o decisiones que se tomen en el transcurso del seguimiento. El trabajo del auditor interno debe ser transparente lo que produce una mejor retroalimentación hacia sus clientes, ya que lo contemplan como un agente de apoyo.

La auditoría interna no puede ser ejecutada por el mismo personal que realiza la actividad de auditoría externa ya que afectaría la independencia del auditor externo. Las funciones que tiene el auditor interno es proveer servicio relativo a finanzas, fraudes, tecnología, operaciones y gobernanza, permitiéndole ser independiente en sus actividades funcionales.

Dentro del buen funcionamiento de una auditoría interna se debe desarrollar los servicios de aseguramiento y consulta, donde el aseguramiento se encarga de la evaluación objetiva de las evidencias obtenidas por éstos, y poder dar una opinión a la alta gerencia de la empresa que sea útil para mejorar o tomar decisiones respecto a un sistema, proceso, departamento u otro asunto y la consultoría son consejos del auditor interno solicitados por el cliente manteniendo un alto grado de objetividad sin asumir la responsabilidad de la gestión. Como se ha hecho mención



en párrafos anteriores la auditoría interna está encaminada al aporte de agregar valor a las organizaciones y dirigida a la contribución de mejorar las operaciones, además de buscar errores o irregularidades cometidas por éstas.

Gestión

Cuando se habla de la gestión comprende un proceso en el cual se realizan diversas actividades laborales que son realizadas por gestores, para lograr los objetivos en una empresa. Tal como explican Mora, Duran y Zambrano (2016, p. 513) “la definición de gestión nos indica que se trata de realización de diligencias enfocadas a la obtención de algún beneficio, tomando a las personas que trabajan en la compañía como recursos activos para el logro de los objetivos”. De acuerdo con esta premisa la gestión utiliza diversos instrumentos para poder funcionar, en donde su función principal es controlar y mejorar los procesos, así como crear un ambiente óptimo para la acertada toma de decisión que trae consigo el cumplimiento de las metas.

A todo esto implica a la gestión a realizar todos los esfuerzos posibles para que una organización pueda lograr todo lo que se proponga, alcanzar una situación deseada, siguiendo un instrumento estratégico, realizado por gestores. En el mundo de los negocios existen muchos mecanismos que permiten brindar alta funcionalidad en la gestión de las organizaciones tales como: *six sigma*, el sistema justo a tiempo, *outsourcing*, mejoramiento continuo, *downsizing*, entre otros. Estas herramientas solo pueden ser factibles con el capital humano en el cual Plata D (2008, p.172) explica que “el capital humano es el nervio que opera diversas empresas y dentro de este, el gerente, es la persona que lleva la función gerencial, administrar cualquier nivel jerárquico de la organización, para concretar las metas”. Lo que expresa que la gestión depende del desenvolvimiento del capital humano en la organización ya que, sin esta, cualquier herramienta utilizada para el mejoramiento de la gestión sería ineficiente.

Desempeño de las PYMES del sector transporte en Venezuela

Cuando se habla del desempeño de las PYMES del sector transporte o en general, hay que tomar en cuenta, que en la actualidad las organizaciones se desenvuelven en una dinámica de cambios continuos, en donde es necesarios hacer un monitoreo



constante para minimizar los posibles riesgos que puedan afectar el desarrollo de las organizaciones. En este aspecto Castañeda R (2011, p.4) explica que “toda organización debe estar en condiciones de adaptación al entorno cambiante si pretende sobrevivir”.

En Venezuela, se puede estipular que las empresas nacionales se han visto afectadas en los últimos años ya sea por las políticas macroeconómicas la cual, ha sido un factor determinante en el estancamiento del desarrollo económico o, en la realización de erradas políticas que los gerentes han tomado, aumentando los riesgos que pudieran estar afectando las operaciones de la entidad, y por déficit del conocimiento corporativo que difícilmente pueden mantenerse al margen del acontecer político y social del país. Por lo que desde el matiz de los gerentes de las pequeñas y medianas empresas venezolanas del sector transporte y en general no se escapa de esta realidad, ya que deben idear políticas para flexibilizar los procesos y funciones que permitan adaptarse al requerimiento del entorno, en donde Rincón y Romero (2002, p.370) explican que “en la medida en que las organizaciones se hacen flexibles, las competencias las va obligando a ser ágiles, la flexibilidad entonces se convierte en el requisito para competir y responder más rápido que los competidores”.

Aunque los riesgos externos proporcionan un ambiente incierto en las PYMES venezolanas del sector transporte, éstas adjudican también debilidades internas, siendo algunas de ellas: el déficit en el control estructural, mal utilización de los recursos, sistema de gestión rudimentario con escasa formación de estructuras directivas, y con frecuencia, su carácter familiar le impide dotarse de una capacitación profesional. Todo esto es generado por la deficiencia en el gobierno corporativo, en la gestión y la planeación financiera. La falta de administración profesional, impide una correcta planeación y capacidad para interpretar variables económicas, financieras y una adecuada visión y misión de la empresa, que se pierde en la operación diaria sin una visión clara al largo plazo.

En la suma de todos estos argumentos, es necesario que las PYMES del sector transporte, consideren el diseño de nuevas estrategias para adaptarse a los cambios generados en su entorno económicos, político, social, tecnológico y



cultural, respondiendo con rapidez y agilidad a los requerimientos demandados y necesarios como una condición necesaria para el cumplimiento de sus metas y objetivos, y mitigar en lo posible los riesgos externos que pudieran presentar en la organización. Dentro un entorno tan convulsionado.

¿Es factible el *outsourcing* de auditoría interna para aumentar la gestión en las PYMES del sector transporte enfocándolo en el sector venezolano?

Para responder esta interrogante es necesario adentrarse en los factores de riesgos que presentan día a día las empresas de denominación PYMES específicamente en el sector transporte. Por lo que no se puede evadir los problemas que impiden el desenvolvimiento de sus funciones entre las cuales se puede mencionar: la incertidumbre, la falta de claridad de políticas económicas, caída en la demandas de las ventas, altos costos de mantenimientos de activos, competencia desleal, ausencias de controles. Como consecuencia de todos estos factores, este tipo de empresas y las PYMES en general han ido mermando la capacidad de mejorar los procesos de gestión y control. Como resultado de ello en un contexto de globalización del mercado, las empresas han recurrido a técnicas inadecuadas para reducir los costos dentro de las mismas, siendo estas, reducción del personal, unificación de los departamentos, realización de compras al menos costo sin que estas cumplan los estándares apropiados de calidad, entre otros.

Todas estas técnicas que emplean actualmente las empresas familiares o de denominación PYMES, son técnicas erradas, porque para que éstas estén preparadas para manejar estos factores de riesgos requieren una herramienta que le permitan controlar adecuadamente estos factores en los que constantemente están inmersas sus operaciones diarias. Sin embargo, es conocido que las organizaciones de esta índole carecen de mecanismos adecuados que faciliten un óptimo control que actualmente requieren, sin mencionar que, estas empresas tienen desconocimientos de departamento de auditoría interna que brinde asesorías y recomendaciones para la buena toma de decisiones que permitan generar ventajas competitivas para diferenciarse en el mercado.

Afirma, Díaz (2012, p.181) un problema que enfrenta las PYMES “es la falta de personal capacitado en algunos casos para la prestación de servicios diversos, un



campo altamente especializado y no muy atractivo en Venezuela, así como la falta de financiamiento para las pequeñas industrias”. Por lo que es necesario disponer de una auditoría interna enfocada a la mitigación de riesgos, sabiendo que una PYMES no puede contar con un departamento de auditoría interna debido a los altos costos del mismo, es por ello, que requerir de un *Outsourcing* de este tipo de servicios puede ayudar a las organizaciones de estas características, contribuyendo a un nuevo desarrollo para las pequeñas y medianas empresas del sector transporte siempre y cuando, cumplan con el principio de costo – beneficio, que de acuerdo Lara (2017, p.2) expresa que el análisis costo – beneficio (ACB) “permite pronosticar cual decisión es la más apropiada en términos económicos en un proyecto específico”. En virtud de ello, muchas entidades podrían recibir asistencia en las áreas más críticas de acuerdos a sus posibilidades, y continuamente puedan generar valor agregado para sus beneficios.

Toda esta evidencias demuestran que las PYMES requieren de controles que les permitan un monitoreo constante de su gestión, y las conduzca a las identificación de los controles necesarios, promoviendo su reforzamiento a través del apoyo de la gerencia. En vista de la carencia de un departamento de auditoría interna en las empresas de las PYMES del sector transporte, requieren de una herramienta estratégica para subsanar esta debilidad. De allí la necesidad, de acudir a agentes externos profesionales competentes y oportunos en el área de auditoría interna, siempre y cuando al requerirla cumpla con las condiciones de costo – beneficio y haga posible su permanencia en el mercado, ya que representa un ahorro significativo en los costos asociados a dicha función.

Beneficios y riesgos

Debido a la ausencia del control interno que atraviesan las pequeñas y medianas empresas del sector transporte, es necesario la adopción de servicios realizados por profesionales externos altamente capacitados en el área de auditoría interna, funciones desarrolladas de acuerdo con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI), abordando con eficacia los objetivos estratégicos de estas entidades.



Es evidente que las PYMES en general centran su atención en la parte operativa de su negocio dejando a un lado la importancia del control organizacional para la consecución de sus metas y objetivos. La aplicación de un *outsourcing* de auditoría interna, como se ha hecho mención en párrafos anteriores, es una herramienta útil no solo para la detección de fraudes o desfalcos, sino también para implantar procesos que ofrezcan un aseguramiento razonable en las distintas actividades que opere éste servicio de la manera adecuada y efectiva, para agregar valor y mejorar las operaciones de la entidad.

Es relevante mencionar que la implementación de la subcontratación de auditoría interna ofrece numerosos beneficios pero, se tiene que considerar los riesgos que pudiera acarrear este servicio, por esta razón, se hará mención de los pros y contras del *outsourcing* de auditoría interna a través del siguiente análisis FODA:

Fortalezas: proporciona servicios profesionales y oportunos así como personal altamente competente; genera valor agregado; asegura la independencia y objetividad del auditor interno; muestra valoraciones futuras; se acopla a las necesidades de la entidad; se tiene mayor disponibilidad de recursos; conocimiento a nuevos mecanismos de gestión; confianza en la adaptación de nuevos cambios; transforma los costos fijos en variables en funciones de las necesidades; mejoramiento de la calidad de sus operaciones incrementando la efectividad de la actividad principal de la empresa; los riesgos económicos son compartidos por ambos (empresa/agente externo);

Oportunidades: ofrece seguridad para nuevas inversiones; competitividad en el mercado; aceptación en el mundo; crecimiento de las entidades; acceso a mayores prácticas o conocimiento de enfoques alternativos; afiliación activa a una organización profesional apropiada.

Debilidades: identificar claramente los objetivos y estructura organizacional de la entidad; perder el control de la información; mantener la confidencialidad de la situación actual de la organización; el servicio de auditoría interna no puede ser realizado por firmas de auditores externos; restricción de algunas empresas para tercerizar el trabajo de auditoría interna; riesgo de resultar perjudicados por una empresa subcontratada que no comparte la misma cultura de la organización.



Amenazas: inestabilidad económica del país; competidores que estén adoptando los procesos de gestión organizacional; adaptación a nuevos cambios como consecuencia de la compleja y dinámica realidad de los negocios en un mundo globalizado.

Conclusiones

Las organizaciones de cualquier tamaño pueden necesitar recurrir a un *outsourcing*, como una opción viable para ejecutar los servicios de auditoría interna profesional y competente que los ayude a optimizar los resultados de sus operaciones y alcanzar los objetivos propuestos.

Ahora bien, es incuestionable que las pequeñas y medianas empresas, constituyen un sector importante en el país, las cuales, atraviesan problemas importantes relacionados con el control organizacional, que influyen en forma negativa en el interior de las mismas. Se requieren de mecanismos que les ayude a identificar los factores que afectan su desenvolvimiento. Sin embargo, por ser medianos y pequeños negocios, en su mayoría familiares, por no decir todos, adoptan como su herramienta principal la supervisión que es realizada directamente por el dueño, encontrándose ésta como una debilidad relevante de su control interno. Unido a esto, existen una variedad de factores que afectan la calidad del control interno, como por ejemplo: limitación del grado de segregación de funciones, pocas existencias de manuales de normas y procedimientos, carencia de mecanismos para evaluar sus fortalezas y debilidades, entre otros inconvenientes que generan deficiencia en dicho control.

De esta manera se pone en evidencia la necesidad de controles internos que tienen las PYMES y por medio del *outsourcing* de auditoría interna se puede lograr el mayor control de sus procesos operativos que les permita ir sobre la marcha de su gestión

La tercerización del servicio de auditoría interna le permitirá gerenciar los riesgos de forma anticipada, mejorar su gestión y agregar mayor valor para lograr ser competitivas y evitar reducir significativamente sus operaciones.



Los beneficios que ofrece la tercerización de auditoría interna para además de ofrecerle a este sector el superar los costos de implantación, resultando factible porque le genera a la organización un ahorro sustancial de los costos asociados a dichas función, a diferencia de los altos costos que producen el mantenimiento de un departamento de esta área. Al tener estas entidades la disposición de una formación y experiencia profesional en el área de auditoría interna, les proporciona los conocimientos, las tecnologías y metodología que son capaces de proporcionar ideas de valor, caso contrario sería, el desarrollo de esta función a través de un departamento que por su tamaño limitaría la existencia de estas tecnologías y espacios.

Siguiendo esta perspectiva, la tercerización de auditoría interna es una opción convincente y tentativa para el sector transporte porque ayuda a la gerencia a manejar los cambios, a administrar los riesgos, a fortalecer su sistemas de controles por medio de evaluaciones y revisiones constantes, utilizando métodos acoplados con las características de la organización, representando una valiosa oportunidad de alcanzar sus objetivos y asumir la actitud positiva para cambiar positivamente el sector al que pertenecen.

Referencias

- Institute of Internal Auditors*. Disponible en: <https://na.theiia.org/>
- Carreño, A. y Lavín, F. (2003). Proposición de un modelo de outsourcing para la función de recursos humanos. Tesis de maestría, Universidad de Santiago de Chile, Santiago, Chile.
- Rothery, B. y Robertson I. (1996). *OUTSOURCING*, (F. P. Pérez Vázquez, Trad.). México D.F.: Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores.
- Estupiñan, R. (2006). Administración de riesgos ERM y la auditoría interna. Bogotá: Eco Ediciones. Disponible en: <https://www.ecoediciones.com/wp-content/uploads/2015/07/Administracion-de-riesgos-ERM-y-la-auditor%C3%ADa-interna-2da-Edici%C3%B3n.pdf>
- Díaz, E. (2013) pymes en la actualidad: lo que debe conocer el gerente de inversiones frente a la regulación jurídica del sistema financiero venezolano, Centro de investigación de ciencias administrativa y gerencial (CICAG), vol. 10(1), pág. 160-174.
- Rincón, M. Romero, M. (2002) Tendencia organizacional de las empresas. Revista venezolana de gerencia (RVG), vol. 19, pág. 355-374



-
- Castañeda, G. (2011) el proceso de cambio en las organizaciones. (Trabajo para obtener título de maestría en ciencias de la administración con especialidades en relaciones industriales). Universidad autónoma de nuevo león. México.
- Plata, D. (2008) herramientas gerenciales para el posicionamiento de la empresa sostenible y el marketing ecológico. Centro de investigación de ciencias administrativa y gerencial (CICAG), vol. 5, pág. 166-180.
- Mora, L. Duran, M. y Zambrano, J. (2016) Consideraciones actuales sobre gestión empresarial. Revista científica dominio de las ciencias, vol. 2, Pág. 511-520.
- Grisanti, A. (2016) Outsourcing. Herramienta útil para las organizaciones empresariales. Revista visión gerencial, vol. 1, Pág. 138-154.



CAPITULO 11

LA AUDITORÍA INTERNA Y SU ENFOQUE MULTIDISCIPLINARIO

Gladys Elymar Suárez

Introducción

La auditoría es el campo que más ha avanzado de la ciencia contable: ella le devolvió su papel protagónico al contador público en las organizaciones modernas liberándolo del encasillamiento financiero y contable, donde lo ubica la sociedad profesionalmente, para extender su campo de acción al conocimiento del objeto social de las organizaciones.

En los inicios de la profesión contable, quienes se encargaban de estas tareas debían reconocer las pautas para diseñar el sistema de información que brindara conocimiento; dicho sistema consistía en la captura, codificación, tabulación, procesamiento y comunicación de informes acerca de las actividades sociales, y cuyo propósito era, y todavía es, brindar información y consejo a quien le interesase conocer sobre los asuntos objeto del sistema de información; suministrando interpretaciones en las estadísticas de actividades sociales, especialmente las económicas, conocimiento que ha sido usado para optimizar las decisiones sobre el objeto social. Los aportes de la contabilidad desde un comienzo fueron fundamentados en pautas de lógica, estrategia, matemática y pericia en los asuntos comerciales.

La profesión contable evoluciona por sus fronteras interdisciplinarias, y la punta que históricamente ha marcado su avance es la auditoría. La evolución de la auditoría es consecuencia de la responsabilidad social que se le ha conferido. La responsabilidad social del auditor se materializa en la fe pública. Cuando el contador público brinda fe pública emite una garantía personal basada en sus cualidades profesionales, la auditoría informa del estado real de un asunto de interés, de este modo el fedatario repone ese patrimonio inmaterial denominado confianza; gracias a la confianza que brinda el contador público cuando es dador de fe pública; se



sustentan las relaciones sociales y económicas que posibilitan la existencia de un mercado.

La sociedad actual se dirige a vivir en lo que se denomina mundo global, suceso que evoluciona al género humano en múltiples direcciones, en especial lo referente a la cultura y a la ciencia. Por lo tanto, la auditoría debe ser consecuente con tales transformaciones para integrarlas en su campo de acción y adaptándose a los diferentes cambios económicos y de mercado, para convertirse en motor de innovación y cambio en pro del mejoramiento continuo en las organizaciones, respondiendo así a las necesidades de la globalización.

La transformación de la auditoría implica un cambio en su cuerpo teórico elemental, para esto es necesario discutir sobre la forma de concebir la auditoría y sus impactos, las ideas que tenemos sobre la auditoría, la responsabilidad social, su campo de acción profesional, la manera de dimensionar el entorno, sus peligros y oportunidades

Se pretende con este escrito crear una deliberación en los profesionales de la Contaduría Pública, especialmente en académicos y estudiantes. Para repensar la gran responsabilidad que tiene la auditoría con la economía y la sociedad, ésta entendida en el contexto global del que hacemos parte en este momento, reconociendo a la organización como un subsistema de un macro sistema global, que debe ser considerado antropológica, social y económicamente.

El artículo procura ampliar el campo de acción del ejercicio profesional de la auditoría, planteando la necesidad de que sea multidisciplinaria, apoyada por expertos en diferentes disciplinas, los que aúnen fuerzas y apoyen al contador público que ejerza como auditor en beneficio de las organizaciones. También se quiere motivar a los profesionales contables a no quedarse únicamente en el cumplimiento de la normatividad, sino traspasar las barreras de creatividad en pro de impulsar el objeto social de las organizaciones donde se desempeñen.

Antecedentes

Debemos reconocer que la mayoría de los profesionales contables se desempeña en la contabilidad y auditoría de libros con propósitos tributarios y financieros, creando una barrera respecto a su campo de acción profesional al encasillarse



únicamente en el sector contable–financiero. Si limitamos la contaduría pública al reducido universo de las transacciones financieras, su campo de acción presentaría pobreza en sus niveles de articulación y vinculación con la realidad de la organización respecto a sus variables internas y externas.

Los contadores no se han apropiado plenamente de los diferentes enfoques de la auditoría, la clasificación presenta problemas de subjetividad según el teórico o la organización profesional que emite su taxonomía, en la práctica los niveles de articulación entre el conocimiento adquirido con un enfoque de auditoría y otro, no produce relaciones que aporten significativamente a la optimización de la organización.

Como consecuencia de los diferentes enfoques las auditorías brindan un conocimiento parcializado del objeto de estudio, no pudiendo realizar una gestión del conocimiento de la organización para transformar dicho conocimiento en una ventaja competitiva.

La auditoría como requerimiento que brinda confianza a la sociedad, se debe contextualizar en los movimientos actuales de internacionalización y globalización, no sólo de la economía sino también de la cultura. Las organizaciones dejan de estar insertas en el conjunto local, regional, nacional e internacional para empezar a ser parte del patrimonio global. Es deber de la auditoría colocar el tono de actualización y optimización en las organizaciones preparándolas para los desafíos de esta era.

Actualmente, el ejercicio profesional de la auditoría se limita a los requerimientos legales, siguiendo la regla de hacer tal como es prescrito, por tal motivo, el grado de creatividad para diseñar nuevos métodos de evaluación y control parece que se convirtiera en un camino agotado, produciendo como característica la monotonía típica de la técnica y perdiendo la capacidad reestructuradora y reconceptualizadora que promueve la ciencia.

Se necesita un cambio en la profesión contable que amplíe horizontes y produzca una liberación del cumplimiento de requisitos mínimos brindados por la norma, para crear un verdadero despliegue profesional de servicios que les sean útiles a la sociedad y a sus organizaciones.



El éxito de la auditoría se encuentra en el colocarse la camisa de la organización por parte del auditor y jugar para ella, mediante la asesoría que es la característica que marca la diferenciación en la prestación de servicios de auditoría al introducir valor agregado a la prestación de dichos servicios.

Importancia de la auditoria

La importancia de la auditoría se da en diversas direcciones, se concentra de manera amplia en la fe pública, también en que se ostenta como una segunda opinión imparcial e idónea, del mismo modo su importancia se reconoce en la representación y defensa de los intereses sociales y societarios.

Fe Pública

Giménez Aranau, en un texto de derecho notarial Español, referenciado por Laborda, expone que la fe pública es una función específica, de carácter público, cuya misión es robustecer con una presunción de verdad los hechos o actos sometidos a su amparo.

La contabilidad en sus inicios era confidencial y no debía comunicarse, ni conocerse al exterior de la organización, pero luego se necesitó comunicar ante terceros, para poder sostener relaciones comerciales, como son las crediticias, por ejemplo: el pedir un plazo en la facturación a los proveedores, pedir un préstamo a una corporación financiera o emitir bonos o acciones, tanto los proveedores como los bancos y los inversionistas deben estar enterados del devenir de la organización para asegurar la capacidad de pago y su viabilidad financiera, por tal motivo, los auditores brindan fe pública para restituir el patrimonio inmaterial y social de la confianza sobre los aspectos de la organización.

La fe pública la da el contador público, si tiene la capacidad necesaria sobre cualquier asunto que tenga que ver con la organización, su control interno, administración, operación, sistema de información entre los diferentes asuntos relacionados con la organización.

La facultad de dar fe pública es oficio privado de los notarios y los profesionales contables, su atestación hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en caso de personas jurídicas.



Características de la labor de auditoría

El auditor mantiene una actitud de independencia mental e imparcialidad respecto a su labor y debe ostentar un grado de profesionalismo muy alto donde su diligencia es factor clave de éxito, debe ser reconocida su integridad e idoneidad, la rectitud ética y profesional, la competencia y pericia que debe poseer el auditor al ser un experto no sólo por sus conocimientos, sino también por la experiencia en el campo del ejercicio profesional de la auditoría. En este sentido el auditor para obligarse al encargo de labores de auditoría debe tener capacidad y competencia avalada por órganos profesionales de la contaduría pública; tales características lo convierten en una persona en la que se puede depositar plena confianza. Debido a lo anterior es que le confieren la capacidad de ser fedatario, facultad concedida por la sociedad para que salvaguarde sus intereses y los de sus organizaciones.

Clasificación de la auditoría

Es prudente aclarar que los diferentes tipos de auditoría existentes convergen en su propósito esencial de revisión, verificación, evaluación y asesoría, así mismo guardan semejanza en su forma y modo de realización.

Las auditorías responden a las diversas necesidades de validación que tienen los entes respecto a determinados objetos de estudio o situaciones auditadas, éstas son tomadas individualmente, pero la complejidad que envuelve las actividades que conforman el quehacer del ente y el sinnúmero de factores que intervienen en él, hacen que al auditar un objeto de estudio individualmente se llegue a auditar otros objetos de estudio por extensión, los que directa o indirectamente afectan y determinan el principal objeto de estudio o situación auditada, por consecuencia en la práctica no se puede separar, ni delimitar exactamente el campo de acción de la auditoría, generando de ese modo confusiones en su clasificación, si se piensa encasillar como un solo tipo de auditoría, motivo por el que una auditoría puede tener simultáneamente distintas clasificaciones, correspondientes a los diferentes enfoques que se utilicen para la realización del examen.

La delimitación y definición de cada tipo o clase de auditoría tiene como fines entablar conceptos de diferenciación claves respecto a las características



principales y profundizar en el estudio e investigación de cada tipo o clase de auditoría.

Respecto a la clasificación de la auditoría, ésta se establece con base en los siguientes criterios:

- La afiliación o sector al que pertenece el auditor.
- La relación que media entre el cliente y el auditor respecto a su independencia mental.
- El objeto de estudio o situación auditada.
- La periodicidad con que se practiquen.

A continuación se enuncian algunos de los diferentes tipos de auditorías, según los anteriores criterios:

1. La afiliación o sector al que pertenece el auditor

Auditoría estatal

Estatal general

Estatal fiscal

De obra pública

De resultado de programas

Presupuestaria

Independiente o privada

2. La relación que media entre el cliente y el auditor respecto a su independencia mental.

Auditoría externa

Interna

3. El objeto de estudio.

Auditoría financiera contable

De control interno

De cumplimiento o legalidad

De gestión

Tributaria privada

De contratos

Laboral



Administrativa

Operacional

Social

Ambiental

De recursos humanos

De calidad

De la información

De sistemas

De sistemas informáticos

Forense

De riesgos

4. La periodicidad con que se practique:

Auditorías periódicas

Continuas

Esporádicas

Redefinición de la auditoría

El concepto de auditoría es desviado generalmente por el asocio a su origen en la contabilidad y le encasillan en la revisión de estados financieros y documentos contables, limitando y tergiversando su concepto más amplio para proponer un criterio moderno de auditoría, es importante de antemano, dejar de lado y olvidar la idea de que la auditoría se encuentra exclusivamente relacionada con los aspectos financiero–contables de la organización, aunque su origen históricamente esté ligado a la ciencia contable.

Un concepto moderno de auditoría debe reconocer el hecho de que actualmente se realizan auditorías a otros objetos de estudio diferentes a la contabilidad, como consecuencia de las cambiantes necesidades de validación y verificación de las organizaciones y de que diversas ciencias y técnicas se han apropiado del concepto de auditoría, y han hecho uso de su metodología adaptándola a su campo de acción. Una definición útil acerca de la auditoría no se debe limitar a aspectos particulares sino universales y debe considerar que en la actualidad las ciencias se integran al



reconocer que las problemáticas son multidisciplinarias, que su solución es compleja y que se debe alcanzar en forma interdisciplinaria.

La auditoría, en su sentido más amplio, hace relación a un conjunto de aspectos involucrados en la realización del proceso de lograr confianza (conocimiento) en un objeto o situación determinada, respecto de unos criterios considerados correctos, con la condición de que dicha realización sea lograda por medio de una metodología científica o técnica. Al pensamiento que forma este conjunto conceptual se refiere el concepto de auditoría.

Conclusiones

Son muchos los indicios acerca de cómo han cambiado y se siguen modificando las percepciones del papel del contador público en la sociedad y los campos propios de su desempeño profesional, tanto en el imaginario del público general como desde otras áreas de conocimiento y la valoración que de su saber y su labor hace el mismo Estado.

Es necesario adoptar, en el público en general y, en especial, en la comunidad académica, un concepto amplio y universal que corresponda a la realidad actual de las organizaciones, que sea práctico no sólo a los contadores públicos sino a todas las actividades profesionales, técnicas o científicas que han acogido la auditoría como la actividad de control por excelencia. Dicho concepto debe provenir de la esencia misma de la auditoría, la que se puede sintetizar como una metodología de revisión que evalúa con pleno conocimiento de causa un objeto de estudio o situación auditada, mediante la realización de una investigación profunda, estratégicamente planeada y ejecutada con excelencia y calidad; la que produzca conocimiento cierto del estado en que se encuentra el objeto de estudio con fines de mejoramiento continuo.

La auditoría ha sido tomada y apropiada por diferentes profesiones técnicas y científicas ampliando su campo de acción, se puede considerar que cualquier asunto de interés es posible de auditar, razón por la que existe un sinnúmero de diferentes auditorías y de distintos profesionales que la realizan. Sin embargo, los únicos que pueden brindar fe sobre los asuntos de las organizaciones son los



contadores públicos, siempre y cuando se sientan idóneos para atestar sobre los asuntos sujetos de evaluación; por lo tanto la auditoría cualquiera sea su enfoque o su alcance, debe estar dirigida por un contador público apoyado a su vez por un grupo interdisciplinario.

La auditoría debe reconocer no sólo el interior de la organización sino su entorno y tomar acciones para insertar y arraigar la organización en la globalidad, entendiendo que los procesos de internacionalización y globalización obligan al auditor a ver a la organización como unidad perteneciente a la sociedad global, por lo tanto la auditoría debe ser el motor que dinamice la evolución de las organizaciones para su participación globalizada.

El auditor se debe apropiarse y comprometer con la organización, no con un mínimo de requerimientos relativos a la prestación de servicios; sino como un despliegue de capacidad profesional donde imperen la creatividad y la capacidad propositiva en la solución de problemas; por lo tanto la normatividad no es en sí una camisa de fuerza sino más bien lo mínimo que debe ofrecer el contador público respecto a la calidad en la prestación del servicio cuando se desempeñe en el campo de la auditoría, pero cada auditor o firma de auditoría se debe diferenciar por el valor agregado que imprima a la prestación del servicio.

La auditoría se proyecta como un campo de estudio que es asimilado por todas las disciplinas científicas y técnicas. La preocupación por la calidad y la optimización de procesos en aras del mejoramiento continuo hace que la sociedad y las organizaciones requieran de la verificación y garantía respecto a diversos objetos de estudio, cada vez más especializados y detallados.

La auditoría se erige como un campo de estudio multidisciplinario, en donde prima la idoneidad de los conocimientos sobre los diferentes objetos de estudio, por tal motivo se reconoce la necesidad de que el contador público que se desempeñe en el ejercicio de la auditoría se capacite en otros saberes científicos y técnicos que le brinden herramientas suficientes para suplir los requerimientos de la sociedad y de las organizaciones.



Referencias

- Arquero, J. L. y Donoso, J. A. (1998). Educación en auditoría. Aportaciones y cambios pendientes. *Revista Contaduría*.
- Pereda, J. T. (1998). Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión. *Revista Contaduría*.
- Cleves, M. J. (2007). El principio de confianza legítima y fe pública en el derecho administrativo. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Mantilla, S.B. (1995). Enfoques & tendencias. *Revista Facultad de Contaduría Pública*.



CAPITULO 12

EL CONTROL FISCAL Y EL ROL DEL AUDITOR INTERNO EN LA GESTIÓN PÚBLICA EN VENEZUELA

Nohelia Duran Pineda, Claribel Mieres Brito, Gladys M. Rivas Márquez

Introducción

El control de gestión radica en identificar si internamente la estructura organizativa de una entidad Pública o Privada han cumplido con sus objetivos y metas tomando en consideración el cumplimiento de metas y objetivos. El control de gestión ha progresado con los años, dando respuesta así a las nuevas necesidades que se presentan a nivel organizacional.

Esta evolución del control de gestión en las entidades públicas tiene incidencia sobre las auditorías de los entes públicos dentro de las modificaciones de los alcances, generando una contribución del Auditor Interno, en la prevención de fraudes en el sector público siendo este el objetivo principal.

El sistema de control interno es parte de los sistemas financieros, presupuestarios, contables, administrativos y operativos del organismo o entidad y no de un área independiente, individual o especializada, ya que es responsabilidad del órgano de control interno, lo que implica al auditor interno tener como objetivo principal el cumplimiento del mismo.

El auditor para su revisión se apoya en bases de datos, hojas de cálculos y procesadores de texto, así como la utilización de programas específicos de auditoría, para la realización de pruebas selectivas y continuas de cumplimiento y exactitud.

El presente artículo tiene como objetivo general: analizar el control de gestión como una forma de evaluar la gestión en general, mediante la cual se asegura las operaciones y toma de decisiones en general. La metodología empleada para su elaboración está basada en la revisión bibliográfica y en el análisis sistemático y reflexivo de fuentes secundarias representadas por textos escritos, consultas a través de internet.



Control fiscal

El Estado Venezolano en este siglo XXI, se ve afectada por la honda crisis de valores éticos y morales de la humanidad, para que exista una administración, manejo honesto y equitativo de los recursos del Estado es necesario la existencia de un control fiscal. Según San Juan E. define como Control Fiscal, de varios contextos:

Desde el punto de vista colombiano:

“Es la función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles. Éste será ejercido de forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales, los auditores, las auditorías y las revisorías fiscales de las empresas públicas municipales, conforme a los procedimientos, sistemas y principios que se establecen en la presente ley” (Pág. 223)

Desde el punto de vista Español, lo enuncia como: “Acción de verificar o comprobar si una actuación se acomoda a los parámetros previamente establecidos, al objetivo de que el responsable de la organización pueda corregir de inmediato las posibles desviaciones que se produzcan” (Pág. 223)

Finalmente desde el punto de vista Mexicano, lo siguiente:

“Es un mecanismo preventivo y correctivo adoptado por la administración de una dependencia o entidad que permite la oportuna detección y corrección de desviaciones, ineficiencias o incongruencias en el curso de la formulación, instrumentación, ejecución y evaluación de las acciones con el propósito de procurar el cumplimiento de la normatividad que las rige y las estrategias, políticas, objetivos, metas y asignación de recursos.” (Pág. 223)

En atención a las distintas definiciones de varios países aunque en su legislación es semejante a las Leyes Venezolanas y al compararla como lo que establece la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control fiscal, nos establecen el objetivo de las normas y el ámbito subjetivo indicando quien están sujetas a las presentes normas a fin de dar como objetivo establecer estándares mínimos que deben ser observados por los órganos y entes



de la administración pública a los fines de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno.

Donde el ámbito subjetivo tenemos a la Contraloría General de la República; las Contralorías de los Estados, Distritos, Distritos Metropolitanos, Municipios, territorios y Dependencia Federales, la Contraloría de la Fuerza Armada Nacional; las unidades de auditoría interna de los órganos y entes; La Superintendencia Nacional de Auditoría Interna; las máximas autoridades y niveles directivos y gerenciales de los órganos y entes y las comunas, los consejos comunales, las asociaciones socio productivas, así como cualquier otra forma de organización de base del Poder Popular.

Lo que busca el Sistema Nacional de Control Fiscal como objetivo es fortalecer la capacidad del Estado para ejecutar eficazmente su función de gobierno, con la finalidad de lograr dentro de los organismos y entes la transparencia la eficiencia en el manejo de los recursos del sector público, estableciendo la responsabilidad por las irregularidades relacionadas con la gestión de las entidades sujetas a la fiscalización.

También constituyen instrumentos del Sistema Nacional de Control Fiscal las Políticas, leyes, reglamentos, normas, procedimientos e instructivos, adoptados para salvaguardar los recursos de los entes sujetos a esta Ley. Recordando siempre promover la eficiencia, economía y calidad de sus operaciones para lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas, así como los recursos económicos, humanos y materiales destinados al ejercicio del control.

Se debe tomar en consideración la verificación de la exactitud, veracidad de la información financiera y administrativa de los entes u órganos, donde el Sistema Nacional de Control Fiscal debe de regirse con los siguientes principios tales como:

- ✓ La capacidad financiera y la independencia presupuestaria de los órganos encargados del control fiscal, que le permitan ejercer eficientemente sus funciones.
- ✓ El apoliticismo partidista de la gestión fiscalizadora en todos los estratos y niveles del control fiscal.
- ✓ El carácter técnico en el ejercicio de control fiscal.



- ✓ La oportunidad en el ejercicio de control fiscal, de manera que su costo no exceda de los beneficios esperados.
- ✓ La celeridad en las actuaciones de control fiscal sin entorpecer la gestión de la Administración Pública.
- ✓ La participación de la ciudadanía en la gestión contralora.

Debemos señalar como investigadoras del Control Fiscal, lo establecido en Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y Del Sistema Nacional de Control Fiscal en referencia en su Artículo 34, que establece:

“La Contraloría General de la República evaluará periódicamente los órganos de control fiscal a los fines de determinar el grado de efectividad, eficiencia y economía con que operan, y en tal sentido tomará las acciones pertinentes. Si de las evaluaciones practicadas surgieren graves irregularidades en el ejercicio de sus funciones, el Contralor o Contralora General de la República podrá intervenir los órganos de control fiscal de los entes y organismos señalados en el artículos 9, numerales 1 al 11, de esta Ley.”

Partiendo del artículo antes señalado, se describe la importancia y competencia que tiene la Contraloría General de la República a los entes y organismos obligados aplicarle actuaciones fiscales para determinar y evaluar el grado de efectividad, eficiencia y economía en el manejo de sus recursos, si en esa evaluación se evidencia irregularidades, se procede a informar sobre las acciones correctivas pertinentes, sino es aplicada será sancionado por el órgano que allí realizado la evaluación.

De lo anterior se refleja los nuevos escenarios de la Gestión Pública basada en parámetros fundamentales como lo son el equilibrio financiero estable, calidad y eficiencia de los servicios públicos, llevan al control de la actividad de las entidades públicas de allí la importancia de conocer el Control de Gestión. La Contraloría en sus publicaciones señala que el Control de Gestión:

Según Estupiñán R. Estupiñán O., definen el Control de Gestión:

“Es el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que éstas producen, así como de los beneficiarios de su actividad.” (Pág. 391)



Partiendo de la definición antes mencionada podemos decir que el control de gestión consiste en verificar que dentro de la estructura organizativa de una entidad Pública o Privada han cumplido con sus objetivos y metas tomando en consideración el cumplimiento de Plan Operativo Anual (POA), oportunamente realizada a través de los indicadores financieros tomando en consideración las acciones administrativas, la eficacia, eficiencia, economía, calidad e impacto de la gestión ejecutada durante un ejercicio económico.

El control de gestión ha ido evolucionando en el tiempo, a medida que la problemática organizacional planteaba nuevas necesidades. Hoy se puede diferenciar un enfoque clásico, sobre el que existe relativo consenso y un nuevo enfoque con distintas interpretaciones.

Donde el enfoque clásico estaba orientado a una visión interna de la empresa, con un perfil meramente financiero, formal y rígido, donde la esencia del control de gestión se orientaba en el análisis de los desvíos y las medidas correctivas para acercarlo lo más posible a la realidad de la planificación.

Y a su vez se fueron desarrollando distintas técnicas presupuestarias, tales como el presupuesto por programa y luego presupuesto base cero, desarrollando instrumentos de análisis con la contabilidad gerencial y técnica de planificación como la administración por objetivos, de esta manera el control de gestión suponía un adecuado cuidado en la ejecución de las acciones planificada de los ingresos y gastos en particular.

La creatividad, la innovación, adaptabilidad, exigen algo más de las organizaciones que no pueden ser tomados como instrumentos formales, siendo parte de la nueva realidad de las instituciones, la cultura, los cambios, la iniciativa, la capacitación y el aprendizaje. El capital de una organización no se limita a los bienes tangibles sino también a los intangibles.

Recordando que el control de gestión es una forma de evaluar la gestión en general, mediante la cual se asegura que las operaciones y toma de decisiones en general realizadas dentro del proceso administrativo, están acordes con los presupuestos, identificando las desviaciones, para que se tomen las medidas correctivas de manera oportuna, asegurando eficiencia de los recursos, eficacia ante los terceros



y así lograr efectividad en el cumplimiento razonable de los objetivos propuestos del ente económico.

El principal control de gestión recomendado por los diferentes tratadistas del tema, se refiere a la evaluación oportuna de las ejecuciones de los planes y presupuestos dirigidos principalmente a las diferentes áreas tales como la Dirección General, Talento Humano, Compras, Presupuesto, Contabilidad, Administración, Sistema de Información y Control.

Esta evolución del control de gestión en la entidades públicas tiene incidencia sobre las auditorías de los entes públicos dentro de las modificaciones de los alcances, en los resultados de la gestión pública sobre los ciudadanos y la calidad de los servicios públicos, a la efectividad de los sistemas de control interno, a la implantación de las tecnologías de la información, a la investigación de situaciones de fraude y corrupción.

Lo que conduce a la participación del Auditor Interno, en la prevención de fraudes en el sector público está en marcado tanto en el objetivo principal, como en el control interno la cual comprende un plan de la organización, amparados a todos los métodos y medios coordinados que se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, con la finalidad de verificar la exactitud y la confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y fomentar la adherencia a las políticas prescritas.

Debemos señalar como investigadoras del Control Fiscal, lo establecido en Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y Del Sistema Nacional de Control Fiscal en referencia a sus Artículos 61 y 62, que establecen:

Artículos 61:

“Los órganos de control fiscal, dentro del ámbito de sus competencias, podrán realizar auditorías, estudios, análisis e investigaciones respecto de las actividades de los entes y organismos sujetos a su control, para evaluar los planes y programas en cuya ejecución intervengan dichos entes u organismos. Igualmente podrán realizar los estudios e investigaciones que sean necesarios para evaluar el cumplimiento y los resultados de las políticas y decisiones gubernamentales.”

Artículos 62:



“Los órganos de control fiscal podrán, de conformidad con el artículo anterior, efectuar estudios organizativos, estadísticos, económicos y financieros, análisis e investigaciones de cualquier naturaleza, para determinar el costo de los servicios públicos, los resultados de la acción administrativa y, en general, la eficacia con que operan las entidades sujetas a su vigilancia, fiscalización y control.”

En concordancia con los artículos antes descriptos se denota la importancia que tiene el auditor en su actuación, como objeto establecer los estándares mínimos que deben ser observados por los órganos y entes de la administración pública, a los fines de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno. Tomando como base la Estructura Organizativa, la existencia de los Manuales Organizativos Obligatorios, conocer quien conforma la Máxima Autoridad Jerárquica, cuales son las políticas, el riesgo, la tecnología de información y comunicación, con la finalidad de aplicar el control interno como sistema que comprende plan de organización, políticas, normas, métodos y procedimientos.

Así mismo el auditor debe asegurarse del acatamiento de las normas generales de control interno, salvaguardar el patrimonio público, debe garantizar la exactitud, cabalidad, veracidad, oportunidad de la información presupuestaria, financiera, administrativa y técnica, además procurar la eficiencia, eficacia, economía y legalidad de los procesos así como las operaciones institucionales, el acatamiento de las políticas establecidas por las máximas autoridades del organismo o entidad. Es importante señalar que el auditor interno tiene como objetivo principal la cual está enmarcada en el cumplimiento del control interno y no en la determinación de fraude, como sabemos el sistema de control interno es parte de los sistemas financieros, presupuestarios, contables, administrativos y operativos del organismo o entidad y no de un área independiente, individual o especializada, ya que es responsabilidad del órgano de control interno.

Es decir del organismo o entidad, sin menoscabo de la que corresponde a la función administrativa, la revisión y evaluación del sistema de control interno, para proponer a la máxima autoridad jerárquica las recomendaciones tendentes a su optimización y al incremento de la eficacia y efectividad de la gestión administrativa.



Donde el auditor debe actuar en los sistemas y mecanismo de control interno con pruebas selectivas y continuas de cumplimiento y exactitud, como los son las pruebas de cumplimiento están dirigidas a determinar si dichos sistemas y mecanismo permiten detectar con prontitud cualquier desviación en el logro de las metas y objetivos programados y en la adecuación de las acciones administrativas, presupuestarias y financieras a los procedimientos y normas prescritas.

En cambio las pruebas de exactitud están referidas a la verificación de la congruencia y consistencia numérica que debe existir en los registros contables entre si y en los estadísticos y a la comprobación de la ejecución física de las tareas y trabajos.

Entre otros aspectos podemos mencionar, cambios de cultura, técnicas y procedimientos de las organizaciones, donde el auditor no solamente ha de tener un conocimiento razonable de sus características y funcionamiento, sino debe estar en condiciones de evaluar su nivel de implantación y funcionamiento en las organizaciones públicas. Así pues, debe cubrir razonablemente los aspectos siguientes:

- 1-Evaluación del control interno, con especial énfasis en el grado de implantación y el funcionamiento de las tecnologías de la información.
- 2-Utilización de técnicas informativas en su propio trabajo de auditoría.
- 3-Evaluación de la planificación estratégica de la entidad analizada, objetivos establecidos, funcionamiento de los diferentes procesos dentro del sistema de la entidad, recursos disponibles y resultados.

En cuanto al primer aspecto señalado, el volumen de transacciones de las entidades y su tratamiento informático a desplazado el énfasis de los programas de auditoría, desde la prueba sustantiva a las pruebas de cumplimiento, evaluando la fiabilidad del sistema de control interno. Hace falta, sin embargo una superior formación informática de los auditores y un recurso sistemático para la evaluación del funcionamiento y los controles interno de los sistemas informáticos.

En cuanto a la utilización de técnicas informáticas por el propio auditor a parte de las herramientas convencionales de hojas electrónicas, procesador de texto o base



de datos, existen programas específicos de auditoría, llamado a implementarse gradual y progresivamente en el mundo de la fiscalización.

La evaluación de las políticas desarrolladas por las entidades públicas y su coherencia con los objetivos establecidos y su conformidad con las pautas de la gestión prevista constituye aspectos importantes de la fiscalización. Donde los programas de auditoría tendrán que hacer énfasis no solamente al cumplimiento de las normas legales sino a su propia coherencia con los objetivos estratégicos y planes diseñados.

El auditor nunca discutirá los objetivos estratégicos pero si evaluará la adecuación de las políticas y las consecuencias económicas, sociales y no solamente de los incumplimientos de la normativa legales sino de la ineficiencia en los procesos diseñados y la gestión de los recursos.

No obstante, la introducción del nuevo modelo de gestión pública requiere de un la exigencia inmediata de la transparencia informativa y le sigue adaptación de los mecanismos de control, decimos que el control deberá seguir a la ampliación del tipo de información proporcionada.

Ciertamente en nuestra legislación se ha introducido la obligación de practicar controles de eficacia, eficiencia antes de proceder al desarrollo de los instrumentos informativos pertinentes por lo general, y así lo avala la experiencia, resultara sumamente difícil que los contralores y evaluadores internos y externos practiquen este tipo de controles y auditorias.

Aunque las entidades hayan desarrollado los instrumentos necesarios para recoger, elaborar, y presentar este tipo de información; y por ende, esta insuficiencia de información relevante sirve en ocasiones como excusa o cobertura para no avanzar prácticamente nada en las aperturas de nuevos caminos a la fiscalización de la gestión pública, argumentando que no existe indicadores o la dificultad para obtener información debidamente elaborada.

Reflexiones finales

- ✓ Un buen control interno nos asegura la confiabilidad e integridad de la información, donde el cumplimiento de las políticas, normas, procedimientos,



leyes y reglamentos establecidos por la gerencia administrativa, dando seguridad a los bienes públicos, evitando robo, fraudes e irregularidades que se puedan presentar, adicionalmente el control interno permitiría un mejor manejo y uso a los principios tanto económico como eficiente de los recursos disponibles (personal, tiempo y activos), además lograría cumplir con las metas y objetivos establecidos por la gerencia para continuar sus operaciones.

✓ La creciente competitividad al que se enfrentan los entes y órganos obligan a implementar profundo proceso de reestructuración a fin de lograr una eficiencia global convirtiéndose el auditor interno en este contexto en el profesional que debe asesorar a la dirección y a los responsables operativos sobre los indicadores de calidad a utilizarse.

✓ El rol de auditor interno en la prevención de fraudes en el sector público es de gran responsabilidad ya que debe tener en cuenta en un primer término el ambiente de control, la evaluación de riesgo, las actividades del control, los sistemas de información y el monitoreo para poder dar su cumplimiento a sus funciones que se le acreditan.

✓ Le corresponde al auditor interno colaborar en la concientización de que los parámetros establecidos sean controlados, así como evaluar también la contabilidad de la medida obtenida y replantear de ser necesario el trabajo adaptándola a la nueva filosofía.

✓ El auditor interno debe atender a analizar y reflexionar sobre los cambios que experimentan los entes y órganos para poder evaluar sus tendencias y prever sus efectos.

✓ Finalmente, el rol del auditor interno, constituye una alternativa frente a los cambios de hoy, que experimentan los entes y órganos, donde el fin es la efectividad de los logros de los objetivos.

Referencias

Contraloría General de la República, Revista de Control Fiscal. Septiembre (2017).



Contraloría General de la República, Revista de Control Fiscal. Enero - Diciembre (2010).

Gaceta Oficial N° 38.282 de Fecha 28 de Septiembre de 2005. Manual de Normas de Control Interno, Sobre un Modelo Genérico de la Administración Central y Descentralizada Funcionalmente.

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República Y Del Sistema Nacional de Control Fiscal. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.013 Extraordinario del 23 de diciembre de 2010.



CAPITULO 13

SISTEMA DE ACUMULACIÓN DE COSTOS PARA PYMES DEL SECTOR TEXTIL

Patricia Gabriela Díaz Gómez, Yaritza Gil Sánchez, Nelson Gaerste

Introducción

La fuerza laboral, es un elemento fundamental para el desarrollo de las naciones, es por ello que la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización Internacional del Trabajo, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y los diversos Ministerios del Trabajo, a nivel mundial, apuntan a objetivos para aumentar los porcentajes de ocupación formal para el desarrollo socioeconómico de sus ciudadanos.

Es así, como en las dos últimas décadas las pequeñas y medianas industrias, han causado un enorme impacto en la manufactura de bienes alrededor del mundo, formando parte de numerosos estudios de macroeconomía, que han reconocido abiertamente el aumento de estas entidades a nivel global, y su influencia en el fortalecimiento de las economías y en la oferta de empleos a la población económicamente activa. Al respecto, Anzola (2010:1), señala que “en Latinoamérica, las micro y pequeñas empresas representan casi el 95% de todas las compañías; sin embargo, su aportación al producto interno bruto y al crecimiento de los diversos países es inferior a la de las grandes y medianas”.

En este sentido, el potencial aporte a las economías, que ejercen este tipo de industrias, por lo general no ha sido aprovechado, principalmente por la informalidad con la que se auto gestionan, por la falta de incentivos de parte de los entes gubernamentales y la banca privada, y la poca capacidad para desarrollar ventajas que les permita competir y diferenciar en el mercado. Quintero (2009:19), enfatiza que “la pequeña y mediana empresa enfrenta dificultades en cuanto al rendimiento como competidores, debido a, las exigencias de un mercado cambiante y adicionalmente muchas de ellas no cuentan con estrategias sólidas que les garanticen el éxito en su gestión”.

Adicionalmente, las PyMES, al igual que cualquier empresa, es un ente económico con impacto social, que amerita de diversos recursos a los fines de lograr



determinados objetivos, siendo el principal de ellos el obtener alguna utilidad, en el desarrollo de sus actividades, que le permita seguir operando en el futuro. Es así, como se hace imperiosa la necesidad, de contar con sistemas y mecanismos de control, para acumular, registrar, medir y reportar, de manera precisa y actualizada, sus ingresos, costos y gastos, y determinar la rentabilidad que resulta de manufacturar bienes o prestar servicios.

En este orden de ideas, los sistemas de acumulación de costos, hacen posible la proyección de escenarios a mediano y largo plazo, considerando supuestos y variables, cuyos cambios pueden tornarse perjudiciales e impactar considerablemente el funcionamiento normal de la entidad económica, o bien, maximizar sus ingresos. Respecto a estas reflexiones, Pineda (2008:26), añade que “los sistemas de costos abarcan: (1) el rastreo de los costos acumulados que tienen una relación directa con el objeto del costo, y (2) el prorrateo de los costos acumulados que tienen una relación indirecta con el objeto del costo”.

En este sentido, uno de los problemas a los que se enfrentan las PyMIS, es la falta de sistemas de acumulación de costos adecuados, que les permita conocer la relación de sus costos y gastos, respecto al producto que fabrican, así como la determinación de un precio de venta competitivo. López y Marín (2012:50), indican que “el principal reto de las PyMEs es hacer frente al entorno competitivo en donde, los sistemas de costos juegan un papel fundamental”, además añade que “la utilización de sistemas de costos o control de gestión, no están lo suficientemente extendidos en las PyMEs”.

Por lo tanto, el no contar con un sistema de costos, representa para las PyMIS, un descontrol de sus operaciones, sobre todo de sus inventarios, respecto a los que toda entidad, independientemente de su tamaño, debería disponer de un sistema óptimo, adaptado a sus características, la naturaleza de sus actividades y marco legal y normativo vigente en el país en el que funciona.

En este sentido, se presenta la siguiente investigación, cuyo objetivo principal consiste en diseñar un sistema de acumulación de costos, para las PyMIS del sector textil, ubicadas en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, a los fines de contar con información financiera y no financiera, para el proceso de toma de decisiones y



formulación de ventajas competitivas, que dirijan al negocio hacia las alternativas más rentables posibles.

Estructuras de costos.

El costo, está integrado, según Del Río (1999:I-3), “para los productos terminados y en proceso solo con el costo de elaboración”. Así pues, el costo es la aplicación de recursos monetarios, que se incurren para llevar a los materiales, a su condición de semielaborado no apto para la venta y aun proceso, o a terminado y apto para la venta.

Es así, como en el caso de una empresa de manufactura, el costo de un producto fabricado está conformado por tres elementos: materiales directos, mano de obra directa y carga fabril. Estos componentes del costo, están definidos por la providencia administrativa 003 (2014:2), de las SUNDDE, referida a los criterios generales para la determinación de precios justos, en su Artículo 2, como los “costos de adquisición de materiales y materias primas y los costos de conversión o transformación, para darle a los productos o servicios su condición de terminados o prestados”.

De lo anterior, se puede decir que el material directo, está conformado por los insumos que componen la parte corpórea de un bien, y que su importe resulta de sumarle al costo de la factura de adquisición, todos los desembolsos normales y necesarios para tener a disposición esos materiales en el almacén de la empresa. De igual modo, el costo de conversión, que transforma los materiales en productos terminados, está conformado por los sueldos y salarios, más beneficios legales y contractuales, de aquellos operarios que laboran en producción directamente con los materiales directos; además de la carga fabril, conformada por todos los costos distintos a materiales directos y mano de obra directa, que se incurren en producción, y que son normales y necesarios para llevar a cabo el proceso productivo.

En definitiva, las entidades económicas que se dedican a la manufactura de bienes, deben costear sus inventarios con estos tres componentes del costo, adaptando sus planes de cuentas, según la actividad económica que ejercen, dando cumplimiento a la normativa contable, la cual señala en el párrafo 1, de la sección 13 de



inventarios, que conforma el cuerpo de normas VEN-NIIF PyME, adoptados en Venezuela, lo siguiente respecto a la composición de la cuenta inventarios, la cual debe contener aquellos:

- (a) Mantenedos para la venta en el curso normal de las operaciones;
- (b) En proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Estas cuentas de inventarios, Inventario de Productos Terminados, Inventarios de Productos en Proceso y el Inventario de Materiales Directos, constituyen las cuentas más importante, del estado de la situación financiera de una empresa de manufactura, ya que refleja su principal activo, por el cual lleva a cabo sus operaciones, y que le permite obtener el ingreso principal de sus actividades de manufactura.

Sistemas de acumulación de costos

Los elementos del costo, requieren de técnicas y herramientas que permitan su integración y acumulación. Es así, como resultan los sistemas de acumulación de costos. Para Hansen y Mowen (2007:3), “el sistema de información contable de una organización tiene dos grandes subsistemas: un sistema de contabilidad financiera y un sistema de administración de costos”. En este estudio, el centro de atención está dirigido hacia los sistemas de costos, sobre los cuales Neuner (1980:57), señala que “un sistema efectivo de contabilidad de costos facilita la preparación de una serie de informes en los cuales se fundamentan las decisiones de la gerencia”. Asimismo, Rojas; Molina y Chacón (2016:115), señalan que “un sistema de acumulación de costos apropiado posibilitará reunir, organizar y comunicar información financiera y no financiera acerca del proceso productivo y la determinación de los costos”.

Es así, como se puede argüir que un sistema de acumulación de costos, está conformado por la aplicación de una serie de procedimientos y técnicas, referidas principalmente a la medición, clasificación y asignación de los tres elementos del costo de un producto. Este costo resultante, es usado por los gerentes para



establecer los precios de venta del producto, controlar las operaciones y presentar estados financieros.

En este sentido, existen tres principales sistemas de acumulación de costos. La selección de uno de ellos, varía en virtud de la naturaleza de las operaciones de la empresa y las características del proceso de manufactura y del bien fabricado. A continuación se presentará un esbozo sobre los mismos:

- **Sistema de costeo por procesos:** Sobre el cual, Polimeni; Fabozzi y Adelberg (1994:223), señalan que es “un sistema de acumulación de costos de producción por departamento o centro de costos”. Los sistemas de costeo por procesos, son apropiados cuando se fabrican productos homogéneos, que poseen las mismas cantidades de materiales directos, mano de obra directa y carga fabril. La producción se realiza a escala masiva, y constituye un sistema de empujar inventarios más que de jalar, pues no se conoce el destinatario de los bienes manufacturados.
- **Sistema de costeo por órdenes específicas:** El cual, para Barfield; Raiborn y Kinney (2006:174), es aquel “utilizado por las entidades que elaboran (desempeñan) cantidades relativamente pequeñas o lotes distintos de productos (servicios), únicos e identificables”. En este sentido, un sistema de costos por órdenes específicas, es el más apropiado cuando la producción consiste a pedidos, y se fabrican productos hechos a la medida del cliente, por lo que los bienes difieren en cuanto a las cantidades de materiales directos, mano de obra directa y carga fabril. El proceso productivo, consiste en un sistema de jalar, más que de empujar bienes para la venta, ya que antes de manufacturarse el bien, se conoce el destinatario de los bienes.
- **Sistema de costos conjuntos:** Definido por Gayle (1999:185), como “los productos conjuntos o coproductos, también llamados productos principales, resultan de las operaciones de manufactura donde las empresas elaboran simultáneamente dos o más productos que implican valores significativos de venta”. Es así, como se puede decir, que una empresa que seleccione este tipo de costeo, se caracteriza por manufacturar, a través de una misma materia prima, varios productos principales y/o subproductos; siendo el punto central de atención la



distribución del costo conjunto, a los distintos bienes resultantes. Para dicha distribución, existen varios métodos reconocidos por la normativa contable vigente.

Metodología

Considerando los objetivos propuestos en esta investigación y la naturaleza del trabajo, se enmarcó metodológicamente en la modalidad de proyecto factible, porque requirió de un estudio documental e investigación de campo. Esta modalidad de investigación, permitió generar una solución al problema de estudio, a través de un diagnóstico, observación presencial del problema, revisión documental y presentación de una propuesta. Además, se consideró esta investigación de tipo descriptiva, ya que describe de manera contextual, el problema planteado así como sus diferentes enfoques.

A los fines de recolectar información, se aplicó una entrevista estructurada y una lista de cotejo, al personal que labora en el área de contabilidad y de producción de las unidades de análisis, conformada por veinticinco PyMIS que llevan a cabo sus operaciones, en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo; además de la observación directa del fenómeno a través de visitas guiadas a las fábricas. La entrevista, se aplicó de manera individual, siguiendo un orden cronológico de preguntas, las cuales, generaron un enfoque más contextual de la situación presentada en las empresas, facilitando su comprensión y análisis. La lista de cotejo, por su parte, consistió en una hoja de chequeo, sobre la existencia de procedimientos o métodos empleados para controlar los datos del sistema contable, que alimenta el subsistema de contabilidad de costos.

Las unidades de análisis del estudio, se dedican a la fabricación de uniformes deportivos, llevan a cabo sus operaciones en el Municipio Valencia, del Estado Carabobo y tienen varios años satisfaciendo las necesidades de consumo de su sector. Poseen un nivel medio de automatización, contando con la tecnología necesaria para el estampado, sublimación y bordado de los productos que fabrican. De igual forma, emplean un sistema contable comercial, adaptado a sus necesidades, para manejar sus datos financieros, más no disponen de un sistema integral para agrupar toda la información financiera y no financiera que se deriva de sus actividades. A los fines de la presente investigación, aceptaron colaborar con



los objetivos propuestos y brindar datos contables, con la condición inexorable de no revelar su identidad, a los fines de reguardar la confidencialidad de su información.

De igual forma, cuentan con un departamento de contabilidad, donde en su mayoría presta servicios un bachiller, ameritando de la asesoría de un contador público externo, el cual se encarga de compilar la información contable y reportarla a través de estados financieros. Solo cinco entidades estudiadas, cuentan con un contador público colegiado. En el departamento de producción, cuentan con operarios capacitados, para concretar tres tipos de labores, que son corte, grabado y confección.

Análisis de los resultados

Una vez finalizado el proceso de la evaluación y análisis de los datos suministrados por los instrumentos, se procedió a realizar el diseño del sistema de acumulación de costos más adecuado para la unidad de análisis, sobre la base de las debilidades y necesidades detectadas. Asimismo, se conoció que las entidades fabrican franelas, pantalones, camisas y short, los cuales representan el 95% de sus ventas regulares, a través de pedidos de clientes, considerando los procesos de corte, grabado y confección. Al tomar un pedido, el departamento de corte solicita la tela al almacén, y cuando ésta es recibida, se procede al corte de las piezas conforme a lo solicitado por el cliente. Estas piezas, siguen la ruta hacia el departamento de grabado quien procede a bordar, estampar o subliminar el logo, letras o imágenes que desee el cliente. Una vez secado el estampado, se trasladan las piezas al departamento de confección, quien las une a través de costuras con máquinas industriales.

Cada producto, posee una acumulación de los elementos del costo de forma individual, por lo que se determinó que lo ideal para este sector, que basa su manufactura sobre un flujo contra pedidos, es un sistema de acumulación de costos por órdenes específicas, ya que cada pedido difiere en cuanto a los requerimientos de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.



Este sistema acumulación de costos, le permite a las entidades conocer las partidas que intervienen en el proceso de manufactura, sus elementos, así como su importe. A tales efectos, es necesario que las empresas analicen sus actividades de manufactura, desde la llegada del cliente a sus instalaciones, hasta la entrega del pedido. En este sentido, al llegar el cliente solicitando la manufactura de sus productos, debe llenar una orden de pedido, la cual permitirá reconocer la cantidad de materiales que han de intervenir para la elaboración de los bienes, reflejando las cantidades junto con sus costos.

Estos datos, permitirán elaborar una hoja de costos estándar, que proporciona información sobre la cantidad exacta de materiales directos a emplear en el proceso productivo, la cantidad de mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación que se ameritan. Esta información, permitirá verificar la existencia de estos insumos en la almacén, y si se cuenta con la cantidad necesaria, se despachan al departamento de corte, de no contar con los materiales necesarios, se procede a realizar la compra de los materiales, inventariando como costos lo señalado en la factura, así como todos los desembolsos incurridos normales y necesarios para tener a disposición esos materiales en el almacén, los cuales señala el párrafo 6 de la sección 13 de VEN-NIIF para PyME, que son los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios.

Una vez que se conoce la cantidad de materiales necesarios para la producción, así como su costo, el departamento de producción a realiza la requisición de los materiales, formato que le permite distinguir el tipo de material, la cantidad y su costo. Para conocer el costo de la mano de obra, se recomienda el uso de boletas de tiempo para los trabajadores de los departamentos de corte, grabado y confección, con el propósito de conocer la cantidad de horas dedicadas a la manufactura, así como el costo que estos incurren para darle al material su condición de terminado.

En cuanto a la carga fabril, se recomienda su asignación a la producción sobre la base de una tasa predeterminada, en función del promedio de ventas



presupuestadas, según el registro histórico de la empresa, permitiendo calcular la tasa de carga fabril que se ha de aplicar en la elaboración de cada producto, esto es propio de un costeo normal, donde el costo primo es real, a excepción de la carga fabril, la cual es predeterminada sobre un generador o impulsor de costos.

En este sentido, al determinar la totalidad de los costos que han de presentarse a lo largo del proceso de manufactura, éstos se analizan, compilan y resumen en una boleta única, que aglutina los tres elementos del costo, materiales directos, mano de obra directa y carga fabril, para así ser presentados de manera clara y precisa a la gerencia y ésta pueda tomar de decisiones estratégicas, además de contar con una herramienta que permita medir el rendimiento económico de cada pedido, al comparar su costo con el precio de venta pactado con el cliente. El proceso culmina, con la entrega del pedido al cliente junto con su factura comercial.

Conclusiones

En este sector, intervienen tres procesos en la manufactura del producto, que son corte de la tela, grabado de la pieza cortada y la confección que se refiere a costuras con máquinas de tipo industrial. La mezcla de ventas de estas entidades, se basa en la familia de productos que manufactura, siendo los principales: franelas, camisas, pantalones y short, por lo que cada uno de ellos, posee estándares de producción diferentes, sin embargo la tarifa salarial de la mano de obra es la misma, y se incurre en función de las horas trabajadas.

Estas entidades, no cuentan con un sistema de control de inventarios adecuados, siendo el único control muy rudimentario, consistente en un pizarrón u hojas manejados, en la mayoría de los casos, por el propio dueño, no logrando optimizar los datos relevantes para la toma de decisiones.

El contador de estas empresa, en su mayoría, es empírico, y aun cuando conoce los procesos que se efectúan en las entidades, no cuenta con los conocimientos necesarios para identificar cuándo un desembolso se debe clasificar como costo o como gasto; y además, en cuanto a los costos, posee debilidades para segregarlos como directos o indirectos sobre la base del objeto de costeo.



No se conoce el resultado económico de los productos que se manufacturan, debido a no contar con un sistema de acumulación de costos. La medición de los costos que se lleva, así como los insumos y las horas hombre y máquinas que intervienen en la producción, se realiza a través de cálculos manuales, lo que da lugar a datos inexactos a causa de error humano, provocando en algunas ocasiones, desvirtuar la información y los datos resultantes de sus operaciones fabriles. Como la producción consiste a pedidos, y se manufacturan productos hechos a la medida del cliente y en función a sus especificaciones, el sistema de acumulación más adecuado para controlar sus costos es órdenes específicas.

Referencias

- Anzola, Sérvulo (2010). Administración de pequeñas empresas. Editorial McGraw Hill. México.
- Barfield, Jesse; Raiborn, Cecily y Kinney, Michael (2006) Contabilidad de Costos. Tradiciones e Innovaciones. Quinta Edición. Editorial Thomsom. México.
- Del Río, Cristóbal (1999). Costos III. Editorial ECAFSA. México.
- Gayle, Letricia (1999). Contabilidad y Administración de Costos. Sexta Edición. Editorial Mc Graw Hill. México.
- Hansen, Don y Mowen, Maryanne (2007). Administración de costos. Contabilidad y Control. Editorial CENGACE Learning. México.
- López, María y Marín, Salvador (2012). Los sistemas de contabilidad de costos en la pyme mexicana. Revista Investigación y Ciencia. Número 47, Volumen 18, P.P. 49-56.
- Neuner, John (1980). Contabilidad de Costos: *principios y prácticas*, (6ta Edición). México: Editorial UTEHA.
- Pineda, Edilma (2008). Diseño de un sistema de costos para pymes. Revista Panorama N° 4 Tecnología para pymes. 2008. PP: 18-35.
- Polimeni, Ralph, Fabozzi, Frank, Adelberg, Arthur (1994). Contabilidad de Costos. Editorial Mc. Graw Hill. Colombia.
- Providencia Administrativa N° 003/2014 mediante la cual se fijan Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.351.



Quintero, Aracelis (2009). Modelo simplificado de gestión estratégica para el sector pyme basada en el estudio de competitividad del sector químico rubro “pinturas”. Trabajo de maestría Universidad de Carabobo. Bárbula.

Rojas, Eli; Molina, Olga y Chacón, Galia (2016). Un sistema de acumulación de costos para las empresas del sector agroindustrial frigorífico. Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión, vol. XXIV, núm. 2, 2016, pp. 111-132.

Sección 13 Inventarios de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Julio, 2009.



CAPITULO 14

EL CONTROL DE LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA EN LA RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA EMPRESA GENERAL MILLS VENEZUELA C.A

Elianna Faneite, Aixa Sumoza, Gladys Arocha

Introducción

Venezuela hasta finales de la década de los 80 fue conocida en el mundo como un paraíso fiscal, por ende resultaba atractivo para aquellos inversionistas que deseaban multiplicar sus ganancias a cambio de muy pocos impuestos. No obstante, a partir de 1993 comenzaron a vislumbrarse situaciones en la economía venezolana como precios bajos del barril de petróleo, ingresos públicos insuficientes, que conllevaron a los mandatarios de aquel entonces a realizar cambios en el ámbito económico apoyándose en el marco tributario.

De manera tal que a partir de ese momento todos los ciudadanos se encontraban en la obligación de contribuir con el gasto público del Estado, mediante el sistema tributario, recayendo la responsabilidad en las personas jurídicas. Pues bien, en el transcurso del tiempo el Gobierno continuó realizando reformas con el propósito de perfeccionar la exacción tributaria, ampliando la base imponible e incrementando las sanciones pecuniarias, creando la pena privativa de libertad para aquellos que cometan delitos tributarios e inclusive extendiendo la responsabilidad solidaria a los asesores en esta materia.

En este orden de ideas se presenta la figura de elusión fiscal, la cual ha originado conductas enfocadas a prácticas tributarias que tienen como resultado la optimización de la carga fiscal, entre las que se encuentra la planificación tributaria siendo esta última el objeto de estudio de la investigación.

No obstante, las organizaciones reconocen la importancia de la planificación tributaria para su crecimiento y bienestar a largo plazo. Se ha demostrado que si los gerentes definen claramente la misión, visión y objetivos de las áreas de su sistema organizativo estarán en mejores condiciones de direccionar sus actividades, lo que permitirá a las organizaciones funcionar mejor y ser más flexibles ante un ambiente de constante cambio.



Por lo tanto la planificación referencia la necesidad de organizar coherentemente diferentes actividades para que éstas se desarrollen de forma sucesiva y se pueda alcanzar un determinado objetivo. Al procesar la planificación entramos en un mundo subjetivo donde la base para definir la meta es la proyección que se realiza a través de estimaciones, tomando como punto de partida o de referencia sucesos previamente acontecidos los cuales permanecen registrados mediante información útil para la elaboración del plan el cual conducirá al establecimiento de la metas y objetivos a desarrollar para un periodo previamente determinado.

Situación de investigación

De lo anteriormente expuesto de la planificación, se hace relevante avanzar hacia la expansión de la organización en el mercado competitivo. La empresa General Mills Venezuela C.A., es una empresa multinacional dedicada al desarrollo de productos alimenticios, ubicada en la Carretera nacional Cagua - La Villa, Estado Aragua, creada en el año 1.856; es una empresa perteneciente al sector privado que desarrolla sus actividades operativas enmarcadas en los lineamientos contables y administrativos básicos, los cuales le han permitido mantenerse activamente en funcionamiento durante determinados períodos fiscales.

En el devenir de varios períodos económicos, la empresa General Mills Venezuela C.A, ha adoptado en materia tributaria un cronograma de actividades apegados al calendario fiscal emitido por el SENIAT, que parte desde la norma mas no de la gerencia para adelantarse al proceso, acción que pone en evidencia la falta o deficiencias en la planificación fiscal por medio de la cual no se proyecten las distintas tareas y acciones aplicables en las actividades operacionales tributarias desarrolladas en la organización.

Dicha situación también refiere un esquema en la empresa de tal vez conocer el proceso legal que se utiliza para determinar y enterar el Impuesto Sobre la Renta, pero se evidencia como debilidad la falta y no aplicación de controles a las actividades de índole tributaria que se puedan ejercer para obtener algún beneficio fiscal. Otra debilidad de la empresa y que genera investigación radica en el área presupuestaria, ya que no se toma en cuenta el desarrollo de la planificación realizada meramente como deber formal, poniendo en riesgo los elementos del flujo



de efectivo de la organización ante un proceso de fiscalización; es obvio que tales debilidades afectan también el proceso de toma de decisiones, así como los estados financieros descontextualizados ante un proceso de análisis, no obstante cabe destacar que la empresa realiza una reserva anual para cubrir en parte la carga tributaria que a nivel de Impuesto sobre la Renta esta deberá asumir financieramente pero no bajo la base de planificación ante riesgos económico en una economía cambiante.

General

Evaluar el control de la planificación tributaria en la retención de impuesto sobre la renta en la empresa General Mills Venezuela C.A.

Específicos

- Describir el alcance de la planificación fiscal que presenta la empresa objeto de estudio.
- Identificar el nivel de eficiencia del control en materia fiscal de la empresa.
- Establecer las normativas legales con relación a la planificación y el Impuesto Sobre la Renta.

Fundamentación teórica y normativa

La revisión documental y bibliográfica conocida como la primera etapa del método científico donde el investigador indaga y recopila información de hechos pasados que se articulan con el objeto de estudio desarrollado para esta investigación se sustentaron en antecedentes y bases teóricas entre las cuales se refieren:

Bohórquez (2012), desarrolló un estudio que llevó por nombre “Estudios de la planificación y control como herramienta creada por los contribuyentes especiales, en el papel de agentes de retención del ISLR y su efecto en el estado de flujo de efectivo”, en la Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela, cuyo objetivo principal estuvo referido a descubrir el comportamiento de los contribuyentes ante la retención de ISLR y el efecto que la misma origina al estado financiero del flujo de efectivo. De acuerdo con los resultados arrojados en el estudio, los contribuyentes especiales en calidad de agentes de retención se verán afectados desde el punto de vista organizacional ya que aumenta sus deberes formales así como el cumplimiento de los mismos.



Planificación fiscal

La planificación fiscal implica una forma de influir sobre cualquier componente que origine un beneficio para la empresa cuya actividad económica se encamina a realizar acciones con miras a reducir la “factura fiscal”, la carga tributaria que representa uno de los más importantes costos a la hora de hallar un resultado final favorable, desde el punto de vista de la rentabilidad.

De acuerdo a esto, López (2001:27) define la planificación fiscal como “una estrategia de aprovechamiento tributario que permite indagar con antelación los efectos fiscales en la toma de decisión individual para obtener ventajas en la forma de elegir los impuestos a satisfacer de la manera más adecuada”.

El aspecto económico de la planificación se centra en las actividades de la empresa de manera que el hecho de ajustar las nuevas inversiones a los requisitos específicos contenidas en la ley haga que la factura fiscal como compromiso empresarial sea mucho menor a través del plan fiscal.

Importancia de la planificación fiscal.

La importancia de la planificación fiscal es la versatilidad con que ayuda al contribuyente, en forma individual o en sociedad empresarial a crear una forma diferente de tratamiento fiscal lo cual le permita elegir las estrategias más adecuadas para reducir los efectos tributarios sin causar alteraciones en las actividades económicas realizadas y de acuerdo al tipo de impuesto que tiene la obligación de pagar.

Es interesante para el propietario de una empresa el conocimiento de cómo amortizar una carga tributaria, aplicando algunas operaciones y procedimientos para obtener resultados económicos favorables frente a un determinado ejercicio tributario. Es una ventaja que debe saber aprovechar en beneficio de su inversión, el capital y la renta. La planificación fiscal como herramienta de la administración tiene gran importancia, según lo plantea Noriega (2006: 56); dado que, proporciona gran información sobre la carga tributaria de las empresas, por lo que los gerentes y administradores podrán hacer los correctivos necesarios, en las decisiones tomadas o tomar nuevas decisiones para maximizar la eficiencia de la empresa.



Como estrategia, técnica, medio o procedimiento, la planificación fiscal ofrece al contribuyente una oportunidad para el ahorro fiscal, un modo de superar egresos cada vez más elevados por la diversidad de impuestos que paga y una manera de estabilizar el proceso económico de equilibrio entre la inversión y la renta. Solo debe conocer en forma práctica cómo cuantificar, comparar, llevar registros financieros, realizar precisiones de cálculo y mantener un control administrativo asociado a la obligación tributaria, lo cual permita identificar el tributo y aplicar la forma seleccionada para su amortización. Todo depende de la dedicación, la atención y la habilidad del contribuyente.

En el marco legal se indica o incluyen todas las referencias legales que soportan al tema objeto de estudio, en esta sección generalmente se especifican diversas Leyes que están interrelacionadas entre sí, partiendo de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela como máxima Ley hasta Reglamentos, y Decretos aprobados por los Órganos Legislativos competentes que regulan los procesos tributarios, los cuales sirven de sustento legal y son citados a continuación.

- **Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999)**

Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos. Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad. Artículo 317. No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.

- **Código Orgánico Tributario (COT), de fecha 18/11/2014 y Gaceta Oficial No 6.152 Extraordinario**

El Código Orgánico Tributario representa un conjunto de articulados en los cuales se establecen explícitamente las normas y procedimientos en lo que ha materia tributaria se refiere, siempre y cuando las actuaciones económicas se desarrollen en el territorio venezolano; en algunas ocasiones fuera del mismo pero con relevancia a su territorio. En lo concerniente al desarrollo del tema estudiado se tomaron como referencia los artículos 3, 13, 22, 23, 80, 93, 94 y 99 los cuales hacen



referencia a las disposiciones generales, la obligación tributaria, los contribuyentes (Sujeto Pasivo) y sus obligaciones, ilícitos tributarios, sanciones así como los ilícitos formales que en él se establecen. Estos artículos describen en forma clara y precisa las acciones y procedimientos aplicables a las actividades administrativas y financieras desarrolladas en el territorio Venezolano, así como aquellas que en forma directa repercuten en nuestra economía aun cuando dichas actividades no se hayan ejecutado.

- **Ley de Impuesto sobre la Renta (I.S.L.R), Gacetas Oficiales No 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014**

Representa el cuerpo legal donde se establecen el conjunto de articulados que denotan el deber ser de la carga tributaria aplicada a las diferentes actividades comerciales que se desarrollan en nuestro territorio nacional así como los respectivos beneficios y obligaciones fiscales impuestos a determinadas entidades económicas. En relación al desarrollo de este estudio, hacemos referencia a los artículos 7, 9, 11, 27, 31, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 48, 50, 64, 65, 76, 77 y 87 puesto que los mismos denotan las distintas acciones de los contribuyentes y de las personas sometidas a esta Ley, de las deducciones y del enriquecimiento neto, de las rentas presuntas, de las tarifas y su aplicación y del gravamen proporcional a otros enriquecimientos, del impuesto sobre las ganancias fortuitas y de liquidación y recaudación del impuesto y de las medidas que aseguren su pago.

- **Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Gaceta Oficial N°5.662 de fecha 24/09/2003 y Gaceta Oficial N°38.660 de fecha 10/04/2007.**

Estas contienen las diferentes normativas escritas de carácter general dictado por la Administración y con rango inferior a la referida ley. En relación a los diferentes articulados que contiene este reglamento, es necesario aplicar algunos de ellos para optimizar el desarrollo del trabajo investigativo, los artículos utilizados están representados por el 23, 36, 37, 38, 52, 53, 133, 175, 180, 181, 182, 183, 184, 186, 188, 190, 191, 217 y 218; estos hacen referencia a la determinación del enriquecimiento neto (de los ingresos brutos), de los costos y de la renta bruta, de las deducciones y del enriquecimiento neto, de las disposiciones generales de las



declaraciones, de las facultades de la administración tributaria y de las normas de control fiscal (de la facturación), del registro de información fiscal y de las reclamaciones por errores materiales. La debida atención al fiel cumplimiento de este reglamento, permitirá el crecimiento integral de la organización en el ámbito fiscal administrativo.

- **Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de Retenciones, Decreto No 1.808 d fecha 23/04/1997 publicado en Gaceta Oficial No 36.203 del 12/05/1997.**

Este define a las retenciones como la acción mediante la cual el deudor de una renta hace un descuento total o parcial del impuesto causado por la operación que originó dicho enriquecimiento. Está referido al fundamento legal de la obligación de retener, resalta la responsabilidad del agente de retención de acuerdo al Código Orgánico Tributario.

Metodología de la investigación

En este orden de ideas, el marco metodológico de la investigación recoge fundamentalmente los pasos a seguir desde que se inicia el estudio hasta su culminación, sobre las bases de la sistematización racional del fenómeno estudiado, en cuanto a los conocimientos obtenidos, en función a la demostración de los objetivos específicos y la temática abordada sobre evaluar la aplicación de la Planificación Fiscal como herramienta de control empresarial y su efecto en la Retención de Impuesto Sobre la Renta en la empresa General Mills Venezuela C.A. De acuerdo a la naturaleza y características del problema objeto de estudio, esta investigación se enmarca dentro de la investigación de campo y documental, de nivel descriptivo, ya que se caracterizó en hechos reales, permitiendo detallar factores que influyeron en el proceso investigativo. En tal sentido, el conjunto de técnicas e instrumentos que se aplicaron a fin de cumplir con los objetivos de esta investigación permitieron obtener información precisa de la realidad para llevar a cabo el análisis de la recolección de datos y explicar de manera clara la situación de la empresa, siendo este la encuesta con su instrumento el cuestionario dicotómico.



A continuación se presentan resultados y sus interpretaciones resaltantes, para dar respuesta a las interrogantes planteadas.

ITEM N° 1 ¿Conoce usted que es la Planificación Fiscal?

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
SI	1	25
NO	3	75
TOTAL	4	100%

Cuadro 1
Planificación fiscal

Fuente: Faneite, Sumoza y Arocha(2016)

Según lo presentado en el cuadro N° 2 que el 75 % de los encuestados manifiestan no conocer lo que es una Planificación Fiscal, mientras que solo el 25 % restante dice conocerla. Esta representación pone en evidencia la necesidad latente de difundir conocimientos relacionados a este tema, de tal manera que se logre su aplicación dentro de la empresa utilizándola como una estrategia de aprovechamiento tributario que permite indagar con antelación los efectos fiscales, sirviendo como base para la toma de decisiones.

ITEM N° 2 ¿Conoce los objetivos de la Planificación Fiscal?

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
SI	2	50
NO	2	50
TOTAL	4	100%

Cuadro 2
Objetivos

Fuente: Faneite, Sumoza y Arocha (2016)

De los encuestados, que representan el 100% de la población, el 50% respondió que sí, mientras un 50% escogió la alternativa no conocer los objetivos de la planificación Se infiere de lo anterior, que la población encuestada tiene conocimientos básicos de los objetivos de la planificación fiscal mediante la cual se



determinan los procedimientos más apropiados para la reducción de los efectos producidos por las cargas tributarias.

Logros de la investigación

En cuanto a las conclusiones, el proceso de planificación y control fiscal se caracteriza por ser una acción de aplicación general a todas las unidades productivas de la empresa, éste busca cumplir eficientemente con los deberes tributarios, teniendo como objetivo fundamental obtener ahorro fiscal en los procedimientos administrativos que se desarrollen en la organización.

En este orden de ideas, se estudió el estado presente en la empresa en relación a la planificación fiscal que desarrolla, revisando una serie de indicadores que facilita a su vez el proceso de interpretación y comprensión del grado de aprovechamiento que posee la entidad referente al tema estudiado.

De dicha acción se pudo deducir que como concepto básico de aplicación general los encuestados consideran que la planificación es una herramienta que facilita la proyección de las diferentes acciones a desarrollar para alcanzar eficientemente las metas que se propongan, utilizando un lenguaje técnico se determinó una proporción muy baja que se familiariza con el proceso de planificación y control fiscal, resultado que pone en evidencia la necesidad de difundir conocimientos relacionados al tema; aún con esta debilidad, los mismos pueden discernir el objetivo que persigue dicha planificación fiscal y sus ventajas, entonces; existe la necesidad de tomar medidas correctivas que ayuden a fortalecer dicha debilidad de conocimientos.

En torno a esto y desde la praxis, la planificación fiscal es necesaria para el cumplimiento oportuno y correcto de las obligaciones tributarias; por lo tanto, la empresa debe planificar sus metas y definir las estrategias que debe seguir para la consecución de sus objetivos; según los resultados, es evidente poner en práctica dicha herramienta administrativa dando a conocer las directrices y acciones que se llevarán a cabo; conformando un departamento encargado de desarrollar dicha planificación, garantizando así la gestión administrativa, obteniendo un mejor aprovechamiento de todos los recursos y beneficios consagrados en la ley.



En relación al nivel de control en materia fiscal, dentro del proceso de investigación los indicadores utilizados para evaluar el desempeño de la empresa referente al mismo, están representados por los conocimientos presentes en los encuestados en materia tributaria; estos resultados muestran el grado de aplicación de las leyes y procedimientos tributarios en las actividades económicas desarrolladas en la empresa.

Mas sin embargo a estas fortalezas enunciadas anteriormente la empresa requiere más atención a las providencias Administrativas; en la actualidad, éstas representan el modelo de avances tributarios relacionados con la era de la tecnología donde los procedimientos fiscales son automatizados logrando reducir tiempo, costos y espacio, entonces, es necesario fortalecer esta debilidad mediante la adquisición de nuevas tecnologías que garanticen la solvencia operativa de la empresa. Mediante la promulgación de la providencia administrativa N°0296, la administración tributaria estableció los parámetros y las condiciones en las cuales cataloga al contribuyente como sujeto pasivo especial, los argumentos que en ellas se encuentran forman la base donde se calificaran los conocimientos relacionados al mismo, la empresa debe asumir esta asignación con mucha responsabilidad acatando los procedimientos y acciones aplicables a la condición de contribuyente que le fue asignada de tal manera que mantenga la solvencia fiscal y goce de los beneficios que se consagran en la ley. En la consecución de los resultados la investigación también determinó que los empleados poseen conocimiento sobre el desarrollo de las acciones administrativas en conformidad con el marco legal que rige el proceso de retención y enteramiento del ISLR., así como también las responsabilidades del agente de retención establecida en el Código Orgánico Tributario de Venezuela, es obvio y como otro hallazgo relevante la empresa se encuentra familiarizada con estos procedimientos, los cuales se sustentan en el grado de conocimiento aplicado en cada actividad administrativa que se desarrolla, esta cualidad es fundamental para alcanzar la solvencia operativa de la empresa así como la eficiencia y rendimiento en cada unidad productiva de la entidad; a su vez, alcanza los beneficios fiscales consagrados en la ley, la debilidad que radica de acuerdo al investigador, en este caso es el incumplimiento de las normas de contabilidad



generalmente aceptadas, como es el hecho de que todos los registros de las operaciones efectuadas en la empresa deben realizarse de manera oportuna justo en el momento de su ocurrencia, y aquí es donde no se toma en cuenta también un proceso de control riguroso para estos eventos previos que por el uso y costumbre pasan a ser un elemento aislado en la planificación tributaria aunque de ello dependa.

La empresa presenta la necesidad de difundir conocimientos relacionados al proceso de planificación y control fiscal, sus objetivos, ventajas y el impacto que produce la misma por su aplicación y desarrollo en la entidad económica. La planificación fiscal representa una herramienta administrativa útil y necesaria para el cumplimiento oportuno y correcto de las obligaciones tributarias; por lo tanto, la empresa debe planificar sus metas y definir las estrategias que debe seguir para la consecución de sus objetivos. Según los resultados obtenidos en la investigación, es evidente poner en práctica dicha herramienta administrativa impulsándola en todas las unidades productivas de la empresa de tal manera que se den a conocer las directrices y acciones que se desarrollarán para alcanzar eficientemente los objetivos.

Referencias

- Bohórquez, M. (2012). Estudios de la planificación y control como herramienta creada por los contribuyentes especiales, en el papel de agentes de retención del ISLR y su efecto en el estado de flujo de efectivo, Trabajo de Grado. Universidad de los Andes, Mérida. Venezuela.
- Código Orgánico Tributario. (2007). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 38.603.
- Constitución de La República Bolivariana de Venezuela. (2009). Gaceta Oficial Extraordinaria n° 5908. Asamblea Nacional. Caracas.
- López, J. (2001). Planificación Fiscal. Ariel. Barcelona.
- Ley De Impuesto Sobre La Renta (2008). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.059 del 14 de Noviembre de 2008. 151
- Providencias Administrativa N° 0103, Presentación Electrónica de las Declaraciones del ISLR, Gaceta Oficial No 39.296 de 30/10/2009.
- Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones. (1997). Decreto N° 1.808 de fecha 23/04/1997. Publicado en Gaceta Oficial N° 36.203 del 12/05/1997.



CAPITULO 15

ESTRUCTURA DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA PARA LOS CONSEJOS COMUNALES BAJO EL ENFOQUE CONTEMPORÁNEO DE CONTROL INTERNO (COSO)

Claudia Velásquez

Introducción

En el transcurrir de la vida, las sociedades han recurrido a la organización como único sistema para poder interrelacionarse, entenderse y convivir de manera cónsona a sus necesidades. En la actualidad debido al desarrollo tecnológico, alta industrialización y crecimiento de la población, se hace imperioso el desarrollo de nuevas formas de organización por parte de las sociedades. Es por esa razón que en Venezuela como país en vía de desarrollo, en el año 1999 con la aprobación de la constitución y la promulgación de algunas leyes, se introduce una nueva forma de organización del pueblo denominada Consejo Comunal. Esto en principio es un método muy bueno que permite avanzar hacia la identificación de las necesidades por parte de las comunidades de manera que les permita priorizar cada una de ellas para la posterior ejecución y solución de las mismas.

Actualmente en la Administración Pública, continúan enquistadas las malas prácticas en el manejo de los recursos públicos. Mientras no sea la propia Administración, apoyada en los respectivos sistemas de control interno, la que detecte sus debilidades, será imposible corregir los problemas de tolerancia, permisividad y hasta complicidad en el mal manejo de los recursos, así como el ambiente propicio para que impere la corrupción.

Siendo los Consejos Comunales un nuevo modelo de Administración Pública, es lamentable que las malas prácticas de la Administración planteadas anteriormente, estén siendo trasladadas a las organizaciones comunitarias que reciben recursos del Estado, dirigidos a finalidades públicas o de propiedad social. Porque, cuando les toca manejar los recursos que se les asignan para poder llevar a buen fin las obras o proyectos, se presentan los problemas de cuando y como hacerlo, ya que los órganos y entes del Estado encargados para tal fin no han cumplido con el papel que se le ha sido asignado desde este punto de vista. Esto ha traído como



consecuencia que la gran mayoría de los Consejos Comunales que actualmente están conformados, no hayan podido ni siquiera elaborar un proyecto, y los que lo han logrado, no han sabido administrar de manera eficiente y eficaz los recursos asignados para tal fin.

Como resultado de estos hechos y circunstancias, los variados estamentos sociales exigen un manejo más eficiente y efectivo de los servicios indispensables, una mejor preservación de los recursos, presupuestos mejor estructurados y balanceados, controles adecuados, y sistemas de información que generen una mayor confianza en la administración de los recursos y en los informes financieros presentados.

Este artículo presenta precisamente la oportunidad de guiar la creación de una estructura de gestión administrativa para los consejos comunales bajo el enfoque contemporáneo de control interno (COSO), que asegure el acatamiento de las normas legales y contables, salvaguarde los recursos y bienes del patrimonio público y asegure la obtención de información administrativa, financiera y operativa útil, confiable y oportuna con tendencias actualizadas en el área, para la toma de decisiones, promueva la eficiencia de las operaciones y el logro de los objetivos, planes, metas y presupuestos previstos.

Para alcanzar el diseño de Modelo de Gestión Administrativa para los Consejos Comunales bajo el Enfoque Contemporáneo de Control Interno, la autora se basó en la técnica de observación directa, en fuentes documentales, y la experiencia profesional de la autora de este artículo, durante el desempeño en el cargo de la Dirección de Auditoría de la Contraloría de Municipio Carlos Arvelo, en la realización de auditorías a diferentes consejos comunales del municipio

El control interno

Kell, W. El Control Interno, se define como aquellos procedimientos, métodos y medidas adoptadas por la empresa para salvaguardar los activos y que le ayuden a alcanzar las metas y objetivos establecidos. Los controles internos son utilizados para dar seguridad razonable sobre la confiabilidad de la información que fluye en la empresa; promuevan la eficiencia operacional y el cumplimiento con las normas y procedimientos establecidos. (1995: 135).



Según el **COMMITÉ OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISIÓN (COSO)**. El **Control Interno**, es: “un proceso, ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo y por el resto de personal, diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable de conseguir el logro de los objetivos, información confiable y útil y cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables”. Los Componentes del control Interno son cinco, estos componentes interrelacionados, se derivan de la manera como la administración dirige un negocio, ellos son:

1. **Ambiente de Control.** Se refiere a los recursos humanos y el ambiente en el cual operan. Los recursos humanos deben tener una serie de atributos entre los cuales se cuenta la integridad, los valores éticos y la idoneidad.
2. **Valoración de Riesgos.** La entidad debe estar consciente de los riesgos y enfrentarlos. Debe establecer objetivos interrelacionados con los procesos de ventas, producción, mercadeo, finanzas, entre otros. También debe establecer mecanismos para identificar, analizar y valorizar los riesgos para manejar y minimizar las posibilidades de errores o irregularidades que se produzcan y afecten la eficiencia, efectividad y economía de los recursos que se manejen. Un error se refiere a equivocaciones no intencionales, una irregularidad se refiere a actuaciones intencionales, generalmente fraudulentas.
3. **Actividad de Control.** Se deben formular políticas y procedimientos para garantizar el cumplimiento de las instrucciones emanadas de la gerencia.
4. **Información y Comunicación.** Estos sistemas se interrelacionan y ayudan al personal de la entidad en el cumplimiento de sus objetivos.
5. **Monitoreo.** Debe monitorearse el proceso total e introducir las correcciones que sean necesarias. De esta manera el sistema puede retroalimentarse. (1992)

Según, Catacora, F., El **Control Interno** se clasifica en:

- 1.- **Administrativo.** Son procedimientos y actividades que se relacionan fundamentalmente con las operaciones de una empresa y con las directivas, políticas e informes administrativos.



2.- Contable. Comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionan con la protección de los activos y la confiabilidad de registros financieros, y por consiguiente se diseñan para prestar seguridad razonable de que:

- Las operaciones se ejecutan de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- Se registran las operaciones como sean necesarios para:
 - 1) Permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o con cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y
 - 2) mantener la contabilidad de los activos.
- El acceso a los activos solo se permite de acuerdo con autorizaciones de la gerencia.

Los activos registrados en la contabilidad se comparan a intervalos razonables con los activos existentes y se toma la acción adecuada respecto a cualquier diferencia. (1996: 245).

Bases legales en el orden jerárquico de aplicación, que representan el marco jurídico para la participación ciudadana a través de los consejos comunales

La **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV)**, en su artículo 62 expresa: "...La participación del pueblo en la formación, ejecución y control de la gestión pública es el medio necesario para lograr el protagonismo que garantice su completo desarrollo, tanto individual como colectivo....".

La **ley Orgánica de los Consejos Comunales (LOCC)**, de donde se tomaron los siguientes artículos: Artículo 2 "...Los consejos comunales, son instancias de participación, articulación e integración entre los ciudadanos, ciudadanas y las diversas organizaciones comunitarias, que permiten al pueblo organizado ejercer el gobierno comunitario y la gestión directa de las políticas públicas y proyectos orientados a responder a las necesidades, potencialidades y aspiraciones de las comunidades". Artículo 4, numeral 10 "Gestión: son las acciones que exigen el cumplimiento de los objetivos y metas, aprobados por la Asamblea de Ciudadanos y Ciudadanas, de cada una de las unidades de trabajo que integran el consejo



comunal.” Artículo 30 “ La Unidad Administrativa y Financiera Comunitaria es la instancia del Consejo Comunal que funciona como un ente de administración, ejecución, inversión, crédito, ahorro e intermediación financiera de los recursos y fondos de los Consejos Comunales”. El artículo 31 numeral 2 “Elaborar los registros contables con los soportes que demuestren los ingresos y egresos efectuados”, numeral 3 “Presentar trimestralmente el informe de gestión y la rendición de cuenta pública cuando le sea requerido por la Asamblea de Ciudadanos y Ciudadanas...”. El artículo 32 “ Los voceros y voceras de la Unidad Administrativa y Financiera Comunitaria incurrirán en responsabilidad civil, penal y administrativa, según sea el caso, por los actos, hechos u omisiones que alteren el destino de los recursos del Consejo Comunal,...”. El artículo 34, que habla de las funciones de la Unidad de Contraloría Social, numeral 2: “Ejercer seguimiento, vigilancia, supervisión y control de la ejecución de los planes, proyectos comunitarios y socioproductivos, organizaciones socioproductivas,...”, numeral 5: “Cooperar con los órganos y entes del Poder Público en la función de control, conforme a la legislación y demás instrumentos normativos vigentes.

La **Ley Contra la Corrupción (LCC)**, de la cual se tomaron los siguientes artículos: Artículo 1 “...indica la conducta que deben asumir las personas sujetas a la misma, a los fines de salvaguardar el patrimonio público, garantizar el manejo adecuado y transparente de los recursos públicos y las sanciones que deben aplicar a quienes la infrinjan...”. El artículo 21 “los funcionarios y empleados públicos responden civil, penal, administrativa y disciplinariamente por la administración de los bienes y recursos públicos...”. Y los artículos 33, 34 y 35, donde se expresan las sanciones y los procedimientos a seguir para su aplicación.

La **Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control Fiscal (LOCGR Y SNCF)**, Capítulo II Del Control Interno, artículos del 35 al 41, en éste capítulo se expresa lo que es un sistema de control interno, quienes están a cargo de él, los requisitos que debe cumplir, y la competencia de las unidades de auditoría interna. Y de la misma ley el Título III, Capítulo II De Las Responsabilidades, en los artículos del 82 al 92, se establecen las responsabilidades de los órganos de Control Fiscal.



Otra Ley que fundamenta esta investigación es la **Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP)**, de la cual se tomaron los siguientes artículos: Artículo 1 “Esta Ley tiene por objeto regular la administración financiera y el sistema de control interno del sector público...”. Artículo 5.- “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...”

Asimismo, se consideraron de la LOAFSP, el artículo 131.- “El sistema de control interno tiene por objeto asegurar el acatamiento de las normas legales, salvaguardar los recursos y bienes que integran el patrimonio público, asegurar la obtención de información administrativa, financiera...”. Artículo 132.- “El sistema de control interno de cada organismo será integral e integrado, abarcará los aspectos presupuestarios económicos, financiero, patrimoniales, normativos y de gestión...”. El Artículo 133.- “El sistema de control interno funcionará coordinadamente con el control externo...”. También el Artículo 134.- “Corresponde a la máxima autoridad de cada organismo o entidad la responsabilidad de establecer y mantener un sistema de control interno adecuado a la naturaleza, estructura y fines de la organización...”.

Para finalizar con esta ley (LOAFSP), se tomaron los artículos del 159 al 166 en ellos se expresan las responsabilidades penales, administrativas o disciplinarias en que incurran los funcionarios encargados de la administración financiera del sector público.

Como última base o fundamento legal se tomó el **Reglamento Sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional (RSOCIAPN)**. En todos sus artículos del 1 al 28, por ejemplo en él se expresa lo siguiente en su artículo 1.- “El objeto del presente reglamento es establecer las disposiciones relativas a la organización del control interno en los organismos de la Administración Pública Nacional Central Y Descentralizada Funcionalmente”. Es importante resaltar que este reglamento es una guía fundamental para la



organización del Control Interno a nivel municipal, de allí la importancia de considerarlo como una base legal para esta investigación

Elementos para una gestión eficaz y eficiente en los consejos comunales a la luz del enfoque coso

La necesidad de hacer cada vez más digno el espacio social que se ocupa habitacionalmente, procurando elevar la calidad de vida, implica para los habitantes de las comunidades una motivación para el diagnóstico social, elaboración de propuestas y proyectos y realizar las gestiones ante los organismos gubernamentales correspondientes.

Este modelo de gestión administrativa bajo el Enfoque Contemporáneo de Control Interno está dirigida a los consejos comunales, como nuevos integrantes de Administración Pública y por tanto como nuevos ejecutores de Gestión Pública, actores fundamentales en el desarrollo integral de su comunidad y en consecuencia del país, por lo que esta propuesta, es una herramienta sencilla que permite a través de la estructura de los Consejos Comunales ejercer a los integrantes de los mismos, las funciones establecidas en la Ley Orgánica de Consejos Comunales de forma transparente, eficaz y eficiente.

Este modelo tiene por objeto orientar el establecimiento y las mejoras de los sistemas de control interno de los Consejos Comunales y trata de establecer un mínimo de calidad para el sistema de control interno; describiendo puntos claves, técnicas, procesos o ciclos transaccionales más comunes de los Consejos Comunales; tomando en consideración los cinco elementos del Comité of Sponsoring Organizations of the Treadway Comision (COSO), es decir, nuevo enfoque de control interno y las normas legales aplicables vigentes.

Los sistemas de control interno de los Consejos Comunales, deben comprender el acta constitutiva, el plan comunitario de desarrollo integral, las normas de convivencia de la comunidad, estatutos del consejo comunal, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados para la autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección física de los activos, incorporados en los procesos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos generales de los consejos comunales.

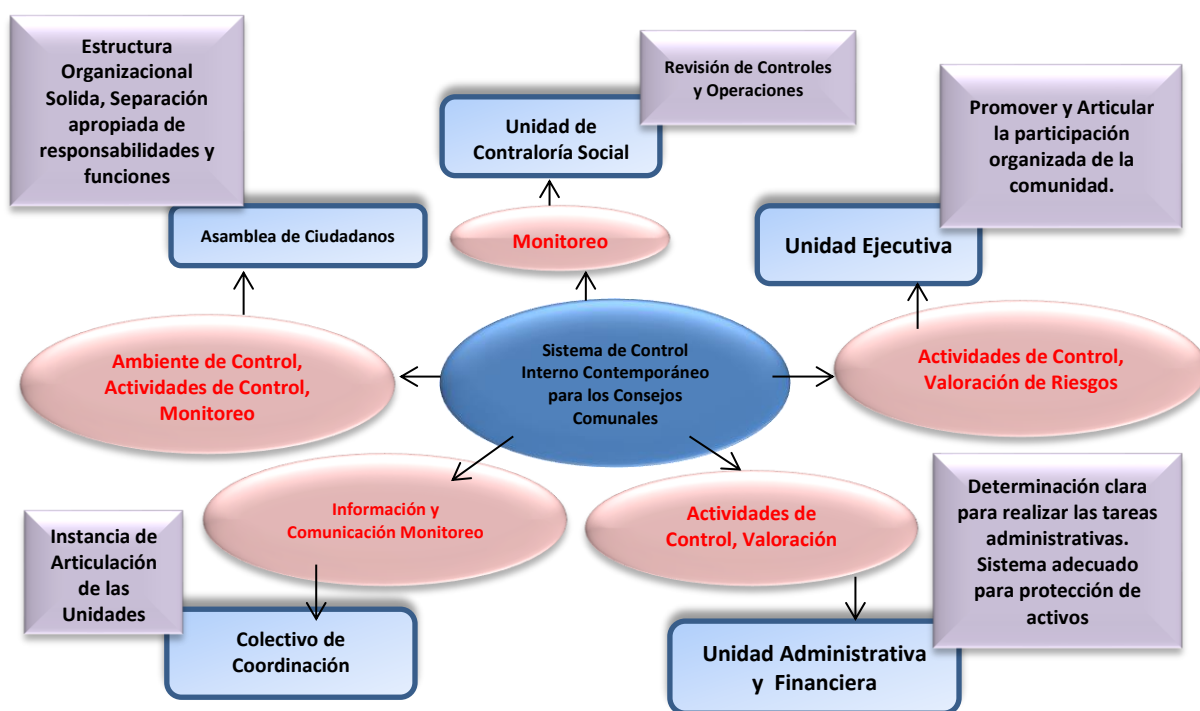


Los sistemas de control interno de los consejos comunales tendrán por objeto el acatamiento de la normativa legal, salvaguardar el patrimonio comunitario, verificar la exactitud, cabalidad, veracidad y oportunidad de la información financiera, presupuestaria, administrativa y técnica a fin de promover la eficiencia de las operaciones, estimular el acatamiento de las decisiones adoptadas y lograr el cumplimiento de los planes, proyectos y presupuestos, en concordancia con las leyes aplicables y con los objetivos y metas propuestas.

En resumen el sistema de control interno para los consejos comunales, requiere que en cada instancia que lo integra, sus integrantes sean responsables, dentro de su ámbito de desempeño y ante su superior, de acatar las normas, actuar conforme los principios acordados en la ley y los estatutos y cumplir los planes, para el eficaz funcionamiento del sistema de control interno.

El modelo propuesto en este artículo de Estructura de Gestión Administrativa para los Consejos Comunales bajo el Enfoque Contemporáneo de Control Interno se muestra a continuación en la siguiente figura.

Estructura de gestión administrativa para los consejos comunales bajo el enfoque contemporáneo de control interno



Fuente: Velásquez, febrero 2018



Conclusiones

De la observación directa, a través, de la experiencia del autor y de la revisión documental, se concretaron las siguientes conclusiones con la finalidad de contribuir a fortalecer y ayudar a superar las fallas de los consejos comunales.

A través de las diferentes instituciones de formación pública o privada, destinadas a la capacitación de los consejos comunales debe dotarse de herramientas que permitan:

- Fortalecer los mecanismos de control y supervisión comunitaria en la ejecución material y presupuestaria de los proyectos, dotando de herramientas apropiadas y de fácil manejo para las comunidades, a través de talleres, formación, mejoras de comunicación e integración.
- Asumir la pluralidad en la conformación de los espacios organizativos, en especial cuando estas mediaciones son las que permitirán resolver algunos problemas de la comunidad independientemente de las preferencias políticas de cada integrante del consejo comunal.
- Apropiarse de herramientas para el manejo de los conflictos internos de modo que no afecte su funcionamiento y existencia de los consejos comunales. El manejo de las relaciones a lo interno de los consejos comunales se constituye en un elemento de vital importancia para su sostenimiento futuro.
- Corregir las deformaciones en los liderazgos de las comunidades a fin de lograr el desarrollo integral de la comunidad.
- Aplicando el modelo de gestión Administrativa para los Consejos Comunales bajo el Enfoque Contemporáneo de Control Interno se facilita la corrección de las fallas y deficiencias internas en los consejos comunales en Venezuela, para el desarrollo integral de la comunidad y por ende del país.

Referencias

- Catacora, Fernando. (1996). Sistemas y procedimientos contables. Editorial McGraw – Hill. Colombia.
- Cepeda, Gustavo. (1997). Auditoría y control interno. Editorial McGraw – Hill. Colombia.



-
- Chiavenato, Idalberto. (2002). Administración en los nuevos tiempos. Editorial McGraw – Hill. Colombia.
- Egg, Ander. (1978). Técnicas de investigación social. El Cid Editor. México.
- Estupiñán, Rodrigo. (2002). Control interno y fraudes. Ecoe ediciones. Colombia.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial de la República de Venezuela 36.860. Diciembre 30,1999. Caracas.
- Ley Contra la Corrupción (2003). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 5.637, Extraordinario. Abril 7, 2003. Caracas.
- Ley Orgánica de los Consejos Comunales (2009). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 39.335. Diciembre 28, 2009. Caracas.
- Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (2004). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 37.978. Julio 13, 2004. Caracas.
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control Fiscal (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 37.347. Diciembre 17, 2001. Caracas.
- Reglamento Sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional (2003). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 37.783. Septiembre 25, 2003. Caracas.



CAPITULO 16

LA AUDITORÍA FORENSE COMO MECANISMO DE DETECCIÓN DE FRAUDES EN EMPRESAS DEL SECTOR ALIMENTOS DEL ESTADO ARAGUA

Yaneth Maldonado, Lisette Sánchez

Introducción

El Fraude en las organizaciones es promovido por el comportamiento del hombre, resulta importante entrar en la filosofía de Sócrates en cuanto al conocimiento del bien y el mal, considerando la filosofía como la vía a través del cual el hombre obtiene un conocimiento de sí mismo tomando en cuenta el deber moral, según se explica en el artículo titulado *Compartiendo Filosofía* (2013), consultado en la web; se explica, que el conocerse a sí mismo implica una evaluación de la conciencia donde el hombre descubre hasta dónde es capaz de llegar y cuáles son sus fallas.

Lo anterior permitirá al hombre vivir bien conforme a reglas de rectitud moral y justicia social, ya que se desenvuelve dentro de un grupo de la sociedad caracterizado por poseer tradiciones, deseos y opiniones propias. Esto ha dado origen, en primer lugar, que los individuos tergiversen su comportamiento adoptando características poco idóneas con el fin de obtener beneficios propios o ajenos transgrediendo las normas que los regulan. Es decir, que el individuo es impulsado a actuar en sentido contrario a lo estipulado por las normativas que rigen el comportamiento ético, moral y organizacional para favorecer intereses de terceros obteniendo a cambio una recompensa.

En este contexto resulta imprescindible mencionar los desenfrenos financieros de importantes organizaciones empresariales, tal es el caso de la empresa ENRON en el año 2001, un caso emblemático en Fraude Financiero, en donde algunos integrantes de la junta directiva se valían de esa confianza para engañar y hacer ver que la compañía gozaba de buena posición y ser atractiva para que los inversores natos y sus empleados entraran en su mundo y utilizaran sus fondos de pensiones para la adquisición de acciones y disfrutar de esos beneficios que originaba el crecimiento de la compañía. Resulta preciso destacar que en el fraude



ocurrido en Enron, la firma de auditoría externa más importante del mundo en aquel momento, Arthur Andersen, se vio implicada gracias a la colaboración que ésta prestó para ocultar las cifras reales de las transacciones y operaciones comerciales de ENRON. Por lo tanto, debe existir una relación de independencia e imparcialidad entre la organización y la firma de auditoría que se ha de contratar, para que la evaluación de los Estados Financieros y, su consecuente resultado, representen fielmente la información y sean dignos de confianza.

En este sentido, los Estados Financieros son el cuerpo de informes que compilan la situación financiera, el resultado que se obtuvo en un periodo determinado siguiendo las políticas y controles establecidos tanto por la organización como por los entes gubernamentales y no gubernamentales que generan normas de actuación, generación y presentación de la vida corporativa. En este orden de ideas, los estados financieros reflejan el valor fiel y exacto de los activos de la organización, los cuales son importantes debido a que de ellos depende el patrimonio real de los mismos.

Por tal motivo, esto ha dificultado la labor de control haciendo notar que los procedimientos establecidos son ineficientes para combatir estos actos. Esto ha obligado la búsqueda y mejoramiento de las normas de control y desarrollo de actividades más especializadas que apliquen como una alternativa para combatir este tipo de flagelo especialmente en el sector empresarial. De esta forma, surge la auditoría forense como una auditoría especializada en la búsqueda, detección y corrección de hechos delictivos y fraudulentos, lo cual requiere la habilidad técnica, sano razonamiento, la energía, imaginación, aspectos éticos y la integridad del contador público como experto forense. Dentro de este orden de ideas, el sector alimentos es afectado por situaciones irregulares en cuanto al manejo de los activos que forman parte de la organización, debido a que no existen controles internos eficaces y eficientes que contrarresten la formación de intereses personales para la obtención de beneficios propios.

Dentro de esta perspectiva, en Alimentos Munchy, C.A., Industrias Iberia, C.A., Alfonso Rivas & Cía. e Inversiones Ingritech 2012, C.A., empresas dedicadas a la elaboración de productos alimenticios, los procedimientos en control interno se



llevan a cabo sin un control adecuado y sin un departamento de auditoría interna que realice inspecciones recurrentes, con independencia de los intereses particulares del bloque gerencial y accionaria de las organizaciones, a todos los procesos internos que llevan a cabo y, que a través de sus hallazgos los orienten en la corrección y mejora de los procesos y evitar que concurren indicios de fraudes; por lo tanto, no existe garantía de que los procesos se cumplan sin errores o desviaciones convirtiéndose en un riesgo que sucedan hechos delicados para la organización tal como lo refiere Cano y Lugo (ob. cit.): “Riesgo es la probabilidad de que una situación a la que nos hemos expuesto tenga un resultado indeseable...” Con base en lo anterior, la necesidad de aplicar la auditoría forense como una medida para prevenir fraudes, ya que se dedica a investigar la posible existencia de irregularidades en el ámbito empresarial y, al comprobarse su existencia, ésta pueda ser usada como pruebas en un juicio.

De igual manera Grisanti (ob. cit.), argumenta que la aplicación de la auditoría forense, permitirá la detección de un posible fraude a través de la planificación del trabajo donde se determinará el alcance de los procedimientos tomando en consideración la naturaleza de las operaciones de la empresa; sin embargo, estos procedimientos pueden cambiar dependiendo de los hallazgos que se obtengan durante la investigación.

Adicionalmente con lo anterior, los pasos deben adecuarse a la normativa legal vigente, aplicables a cada organización, de modo que permita fortalecer el desarrollo de la investigación del caso.

Se deduce entonces, que la auditoría forense es importante en el ámbito organizacional, ya que a través de la indagación, se obtienen evidencias suficientes y competentes que prueban la existencia de irregularidades en las operaciones comerciales de la organización, así como también, prueban la participación de los individuos en la ejecución del fraude y, por consiguiente, permite determinar el modo en que fueron ejecutados los hechos.

Metodología

De acuerdo con el problema planteado, la investigación se desarrolló bajo el enfoque cuantitativo, basada en un tipo de investigación de campo, es decir, que



los datos objeto de estudio se obtuvieron directamente de la realidad observada, en este caso las investigadoras se dirigieron a las empresas pertenecientes al sector alimentos para obtener los datos de la investigación.

Esta investigación también se caracterizó por ser de nivel descriptivo, debido a que se detallaron las características o rasgos más representativos de los elementos que conforman el tema de investigación. Es por ello que en la presente investigación, se describieron las características de la Auditoría Forense como mecanismo de detección de Fraudes en Empresas del Sector Alimentos del Estado Aragua. De igual modo, la investigación se apoyó en una revisión documental, la cual consistió en compilar información relevante que sustente la problemática de la investigación y su consecuente solución.

La modalidad de la investigación fue de un proyecto factible, se propuso desarrollar herramientas de control interno basados en procedimientos de auditoría forense para que sean aplicados en las empresas del sector alimentos del estado Aragua y con ello lograr prevenir el fraude en sus organizaciones y, en el caso de detectar el fraude, servir de prueba en un juicio.

La población de este trabajo de investigación está conformada por un total de setenta y ocho (78) empresas que comprenden el sector industrial productor de alimentos, bebidas y tabacos del Estado Aragua, el cual corresponde al ramo más predominante del sector alimentos. Para este estudio se seleccionó una muestra de modo intencional, correspondiente a un grupo de sujetos que poseen las características susceptibles de cometer un fraude. A este respecto, se tomó como muestra no probabilística e intencional al cinco por ciento (5%) del total de empresas del ramo productor de alimentos, bebidas y tabacos. Con base en lo anterior, se tomó como muestra representativa de la población la cantidad de cuatro (04) empresas tal como son Alimentos Munchy, C.A., Industrias Iberia, C.A., Alfonzo Rivas & Cía. e Inversiones Ingritech 2012, C.A. en donde se aplicaron los instrumentos de recolección de información para luego analizar e interpretar los resultados.

La técnica de recolección de información fue la encuesta, el instrumento aplicado fue el cuestionario. Las preguntas fueron diseñadas según la escala tipo Likert, la



cual estuvo basada en afirmaciones cuyas respuestas se conformaron por cinco alternativas de respuesta.

Una vez analizada la información obtenida durante el proceso de investigación, se obtuvo que es necesario que se evalúe el plan de acción de la empresa, desde el establecimiento de sus objetivos hasta la adecuación de sus manuales de normas y procedimientos, por cuanto son un insumo importante para que la gerencia cumpla con las funciones básicas de gestión administrativa como lo son: planificar, organizar, ejecutar y controlar.

Por otro lado, se pudo observar que en las empresas, en cierto grado no tienen actualizadas las políticas de control interno por lo que las decisiones son tomadas en última instancia de acuerdo con el juicio profesional de la gerencia, sin contar con respaldo técnico normado. Asimismo, es necesaria la valoración de riesgo en la producción de las organizaciones con el fin de determinar las probabilidades de que ocurran eventos inciertos y no determinables a los que se enfrenta la producción y establecer procedimientos y planes que coadyuven a mejorar las operaciones y fortalecer el control interno de la organización.

Se evidenció que en algunas organizaciones los sistemas de información que utilizan para el procesamiento de los datos no corresponden a un mismo sistema sino que son sistemas segmentados por áreas y, que no son compatibles para un acoplamiento al sistema principal encargado de suministrar la información financiera.

Se determinó que las auditorías forenses son importantes que se fomenten y se realicen en la empresa como medidas de detección de fraudes lo que permitirá que los procesos estén libres de sesgo, errores, omisiones y hechos que inciten la ejecución de fraudes.

Recomendaciones

En vista de los riesgos a los que las organizaciones deben enfrentar, se debe realizar un estudio de esos riesgos, tanto internos y externos, que promuevan al establecimiento de estrategias plasmadas en manuales, normas, procedimientos, programas y políticas de conducta que generen un ambiente de control adecuado y, por lo tanto, generen confianza en proveedores, accionistas y demás acreedores



de la organización, por lo que se recomienda realizar una evaluación que permitirá detectar las debilidades que tenga la organización y con ello desarrollar los planes necesarios, plasmados en manuales de normas y procedimientos.

Asimismo, los principios y normas contables se deben transformar en estrategias plasmadas en manuales de normas y procedimientos que permitan desarrollar una evaluación exhaustiva de los procesos y, por ende, crear un ambiente de control interno para evitar los fraudes en la organización.

Con base a lo anterior se propone diseñar estrategias de control que permitan la detección de fraudes en empresas del sector alimentos apoyados en la Auditoría Forense y que se utilice como punto de referencia para aquellas organizaciones que pretendan implementar elementos de control, así como también desarrollar la formación en materia de prevención de riesgos.

Propuesta de estrategias de control que permitan la detección de fraudes en empresas del sector alimentos del estado Aragua, apoyados en la auditoría forense.

La presente propuesta está dirigida a organizaciones que deseen implementar mecanismos de control para la prevención de situaciones irregulares. Está estructurada fundamentalmente en la creación de una gerencia operativa, definición de funciones de gestión y cumplimiento y control de riesgos de fraudes y el desarrollo de programa de actividades basado en la auditoría forense para el cumplimiento de políticas y normas empresariales establecidas al momento del inicio de sus actividades comerciales, administrativas, contables y operativas.

Gerencia operativa

El propósito de crear una gerencia operativa, es la necesidad de existencia de una unidad encargada de definir los riesgos, conjuntamente con el resto de la plantilla gerencial de la organización, y gestionar los procesos de control de riesgos de fraudes a ser aplicados diariamente por el personal de la organización. El proceso a seguir para el estudio y evaluación de los riesgos se enmarca dentro de los principios establecidos del COSO ERM iniciando, en primer lugar, con establecer el contexto en el cual se encuentra el riesgo. A continuación, en la



siguiente figura se detallan los pasos a seguir para el estudio y evaluación del riesgo:

Figura N° 1 Pasos para el estudio y evaluación del riesgo



Fuente: Elaboración propia (2017)

1.- Establecimiento del contexto, en este punto, se revisa la misión, visión, y objetivos a lograr en cuanto al ámbito operacional, reportes y de cumplimiento y se identifican los procesos internos y externos de la organización, personas involucradas.

2.- Identificación del riesgo, el riesgo identificado debe responder a preguntas con facilidad.

Cuadro N° 1 Identificación del riesgo

Nombre de la Empresa	Nombre del Subproceso:	Despacho
	Proceso al que pertenece:	Distribución
Objetivo	Controlar el manejo del inventario de productos terminados en el proceso de despacho.	



¿Cuáles son los riesgos de este proceso de acuerdo al objetivo y sus causas o fallas que puede hacer que el riesgo se materialice?

Riesgo: Inexistencia de control de pérdidas de inventarios.

Causa- Falta de supervisión en el proceso de despacho de productos
Falla: terminados al cliente.

Fuente: Elaboración propia (2017)

3.- Análisis del riesgo, se efectúa empleando como técnica una matriz de criterio de calificación de riesgos que califica el nivel de impacto tanto cuantitativo como cualitativo por cada nivel.

4.- Evaluación del riesgo, se realiza a través de la aplicación de la herramienta matriz de riesgos y se elabora un mapa de riesgo inherente y de riesgo residual.

5.- Tratamiento del riesgo, se refiere a las opciones que la organización posee para mitigar el riesgo los cuales deben estar documentados para garantizar su adecuada implementación y efectivo cumplimiento. Las opciones son los controles que varían de acuerdo a la oportunidad y naturaleza.

6.- Comunicación y consulta, está conformado por toda la documentación de los procesos que incluyen: flujo de procesos, indicadores, procedimientos, matrices de riesgo y mapas de riesgos inherentes y residuales. Todos estos documentos permiten, además de informar sobre la situación de la organización frente al riesgo, que todo el personal pueda revisarlo constantemente lo que admite que éstos sean actualizados en la medida que ocurran cambios.

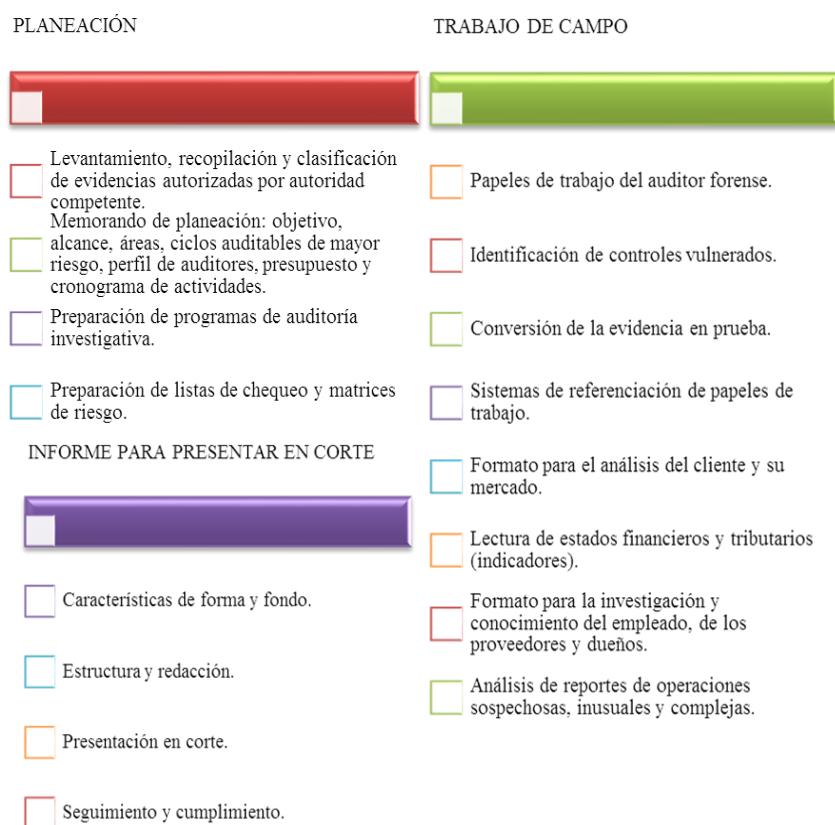
7.- Monitoreo y control, en el cual se debe mantener una constante supervisión de que los controles establecidos para mitigar los riesgos de los procesos de la organización se estén efectuando de forma efectiva.

Actividades basadas en la auditoria forense para la gestión de riesgos de fraudes



Las actividades se fundamentarán en el seguimiento de procedimientos que son relevantes para la detección de fraudes detallados en el esquema sugerido por Cano y Lugo (ob. cit.) mostrado en la figura N° 2.

Figura N° 2 Proceso de Auditoría Forense



Fuente: elaborado con datos tomados del libro Auditoría Financiera Forense (2010)

Toda esta serie de actividades se realizarán tomando en consideración el periodo y las personas a investigar, así como también, prestará especial atención al origen de los documentos que podrán convertirse en pruebas de posibles fraudes en las empresas del sector alimentos.

Ahora bien, las estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la aplicación de la Auditoría Forense y, que han sido expuestas en párrafos anteriores, permitirá a las empresas que forman parte de la muestra de este trabajo de investigación adaptarlo de acuerdo a sus propias características y necesidades presentes con los cuales desarrollar su propio



sistema de gestión de prevención de riesgos de fraudes e implementar las actividades de auditoría forense con el objeto de poseer un mecanismo de control de fraude, cuando éste sea detectado y descubierto, y pueda ser usado como prueba de su existencia ante los tribunales competentes que hayan dictaminado la ejecución de la investigación de fraudes en las empresas del sector alimentos.

Referencias

- Cano C., D. y Lugo C., D. (2010). Auditoría Financiera Forense. (1ª ed.). Argentina. Valletta Ediciones.
- Castillo L., Figueredo C. y Méndez E. La auditoría forense en américa latina (casos Colombia, Venezuela y ecuador). Gestión y Gerencia. Revista Científica. Decanato de Administración y Contaduría. Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado". (Vol. 06 N° 01): 26 - 46. Enero - Abril 2012
- Comité Permanente de Auditoría Interna. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. La responsabilidad del auditor interno de considerar el efecto del fraude o error en la auditoría DNAI-3. Versión 1: Directorio Nacional Ampliado julio 2011.
- Grisanti, B. Andrés. El control interno en las organizaciones y su importancia en los trabajos de auditoría. Memorias. XII Congreso Venezolano de Contaduría Pública. Instituto de Estudios Superiores e Investigación de las Ciencias Contables. 94 – 110, Julio 2015.
- Grisanti, B. Andrés. Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto. Sapienza Organizacional. (Año 3 número 6): 11 – 36, Julio – Diciembre 2016.
- Grisanti, B. Andrés. Verdadera Historia de un Fraude. Información Financiera Gerencia y Control Financial Reporting, Management & Control. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (Año 2 número 4): 127 – 142, Enero – Junio 2012.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2010). Metodología de la Investigación. (4a. ed.). México: McGraw – Hill.



CAPITULO 17

METODOLOGIA PARA LA APLICABILIDAD DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO NICSP 17: “PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO”, EN VENEZUELA

Claudia Araya, Lisette Sánchez

Introducción

Los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de calidad, ponen de manifiesto la importancia de las normas internacionales de contabilidad y la necesidad de su adecuación al interior de cada país. Los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados son reglas y procedimientos necesarios para definir la práctica de contabilidad aceptada en un momento determinado; debido a la gran diversidad de prácticas contables de los gobiernos y otras entidades del sector público, se han visto en la necesidad de mejorar y armonizar los informes financieros en el mundo y formular y publicar normas de contabilidad para ser observadas en la preparación de estados financieros, con la intención de contar con información transparente en la gestión de los recursos que el Estado aporta a sus Instituciones para cumplir con sus fines sociales, ya que de esta manera se ejerce el control en los destinos que se les da al Patrimonio Público y se evita actos de corrupción en la administración de las finanzas públicas.

En Venezuela, la norma que regula los aspectos del área financiera del sector público es la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, (2015), el cual, señala los procedimientos enmarcados en aspectos de los sistemas de presupuesto, crédito público, tesorería y contabilidad, esta última parte está contenida en el Reglamento N° 4 de la Ley de Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema de Contabilidad Pública (2005), establece de forma general los principios y normas que rigen la contabilidad en las Instituciones del Estado, así como quien debe emitirlos, pero esta normativa presenta especificaciones que no están en concordancia con la realidad financiera en la administración del Estado, ya que la dinámica de la economía ha variado



significativamente en los últimos años, lo que ha provocado que se creen nuevos principios que rigen la contabilidad pública.

Al respecto, la Federación Internacional de Contadores (IFAC), por sus siglas en inglés), a través de la junta técnica denominada Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés), emite las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, en adelante NICSP, (IPSAS por sus siglas en inglés, International Public Sector Accounting Standards), esta iniciativa surge a raíz de la falta de uniformidad de criterios y baja calidad de la información contenida en los informes financieros. Las NICSP son un estándar global para la integración de informes financieros de alta calidad, establecen requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones y hechos en los estados financieros con propósito general están destinadas a la aplicación de la información financiera de propósito general de todas las entidades del sector público para mejorar la calidad y confiabilidad de la información presentada del sector, representada por los diferentes Gobiernos nacionales, regionales, locales y entidades gubernamentales relacionadas, con lo cual se fortalece la rendición de cuentas, se refuerzan los marcos conceptuales gubernamentales, potencian la transparencia, y permiten presentar información confiable y se crean las bases para una fiscalización efectiva.

Entre las Instituciones que forman parte de la administración Centralizada se encuentran Gobernaciones y Alcaldías, mientras que para la Administración Descentralizada se encuentran las Universidades Públicas, por lo que el estudio se contextualiza en la Alcaldía del Municipio Santiago Mariño, la Gobernación del estado Aragua y la Universidad Pedagógica Experimental Libertador UPEL.

El Poder Público Estatal, radica en los Estados, como entidades autónomas, con personalidad jurídica plena, regidos por la independencia, soberanía e integridad nacional. Mientras que el Poder Público Municipal, son órganos políticos primarios con personalidad jurídica propia y autonomía. Se les considera primordial dentro de la organización nacional. Se denomina las Entidades Locales, constituidas por los Municipios.



En las Instituciones que conforman la Administración Pública en Venezuela, no existe una normativa integral que regule la presentación de la información financiera con criterios uniformes, ya que a nivel contable están vigentes las publicaciones emitidas por la Contraloría General de la República siguientes: Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Estados de la República” denominada “Publicación 20 y la “Publicación 21, Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República”; ambas entraron en vigor el 1º de enero de 1981, y contienen los instructivos para contabilizar los bienes nacionales de los Estados y Municipios respectivamente. Para la fecha de publicación (1981) no se había creado la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP). Hoy en día la Contraloría General de la República es el órgano rector del control fiscal en Venezuela y no de la Contabilidad Pública, pero estas normativas no han sido derogadas por la ONCOP.

Es preciso mencionar que los Principios de Contabilidad del Sector Público, vigentes en Venezuela fueron emitidos por la Contraloría General de la República en el año 1996, estas normas constituyen el instrumento que contiene los Principios Contables del Sector Público, aplicable en la Administración Pública, centralizada y descentralizada, de los diferentes niveles territoriales, pero no especifican el tratamiento contable que debe dársele a los bienes nacionales.

La aplicación de la NICSP 17, permite al Gobierno y entidades mostrar en sus Estados Financieros la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión, con información acerca de la administración de los recursos de la entidad acorde al cumplimiento la legislación, regulación u otra autoridad pertinente.; permite así la toma de decisiones oportuna, pues el sector público debe informar sobre el logro de la asignación de cada Propiedad, planta y equipo.

De lo anterior se desprende que en las operaciones de la propiedad, planta y equipo que se generan en las instituciones del sector público, y que constituyen insumos para la información financiera que forma parte de los Estados Financieros, ya sea por incorporaciones, desincorporaciones, gastos por depreciaciones, mejoras, reparaciones, construcciones, entre otros; presentan inconsistencias, ya que no



existen normativas que establezcan el tratamiento en cada caso, por ejemplo, no se le da un valor de salvamento al activo fijo y por esto llegan a tener un valor cero dentro del Balance General, así como tampoco se calcula una tasa de depreciación mensual y una vida útil adecuada al activo, entre otras cosas.

Con miras a dar respuesta a estas inconsistencias, esta investigación presenta una metodología para la implementación de la Norma Internacional N° 17, NICSP 17 Propiedad, Planta y Equipo en Venezuela.

Metodología

El presente trabajo de investigación se realizó bajo el enfoque del paradigma cuantitativo, en este sentido, las investigadoras a través de la recolección de datos extraídos de la realidad pudieron comprenderla y analizarla, desarrollando interpretaciones y comprensiones, partiendo de un marco referencial, tal como lo son las vivencias en los procesos de registrar los hechos y operaciones contables en las Instituciones de la Administración Pública. De igual forma, es una investigación de campo, ya que se extrajeron los datos de la realidad donde ocurren los hechos.

Esta investigación también se caracteriza por ser de nivel descriptivo, debido a que detalla las características o rasgos más representativos de los elementos que conforman el tema de investigación. Así lo expresa Hernández, Fernández y Baptista (2010:117): "... Miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar".

Para el desarrollo de la presente investigación, se consideró la población y muestra de 12 Funcionarios que laboran en 03 Institutos: Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL), Alcaldía del Municipio del edo. Santiago Mariño y Gobernación del Estado Aragua estos funcionarios son Contadores Públicos quienes ejercen funciones en el área contable, y que tienen experiencia en los registros contables de la Propiedad, Planta y Equipo en Venezuela.

Las técnicas de recolección de información aplicadas fueron la observación del material que constituye el corpus textual, el cual permitió el análisis de las fuentes documentales. La entrevista, cuyo instrumento de recolección empleado fue el



guion de entrevista estructurado. Las preguntas se diseñaron según la escala tipo Likert.

Una vez analizada e interpretada la información se obtuvo como resultado que en Venezuela no hay un Sistema Integrado para el Tratamiento de la Propiedad, Planta y Equipo en el Sector Público que señale los procedimientos que deben seguirse para realizar los registros contables de incorporación, desincorporación, cálculo de la tasa de depreciación, entre otros; situación que genera incertidumbre e inseguridad en la información que se presenta en los estados financieros sobre este rubro en particular.

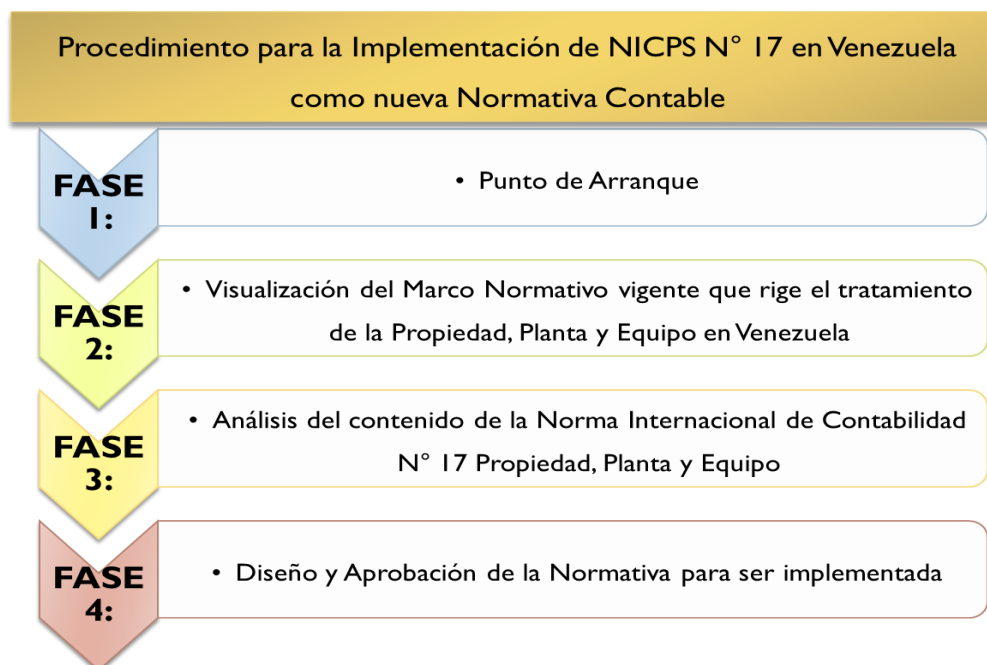
Por consiguiente, existe un alto porcentaje de probabilidad que sea aplicable la NICSP 17 para el Tratamiento contable de la Propiedad, Planta y Equipo en Venezuela, ya que existen las condiciones dadas al no tener un marco normativo contable adecuado a la realidad contable de hoy en día, esto produce una ventaja ya que no se tiene que invertir tanto esfuerzo en derogar muchas normas vigentes, por cuanto no existen. El hecho de que otros países latinoamericanos con características financieras semejantes a Venezuela ya hayan implementados estas normativas internacionales otorga seguridad en la creación de metodologías apegadas a un marco normativo internacional para el tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo.

La Propuesta

A continuación se presenta la metodología que el órgano regulador de la contabilidad pública en Venezuela, como lo es la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP) debe propiciar para iniciar un proceso de implementación de la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) N° 17, Propiedad, Planta y Equipo, para unificar criterios y asegurar la calidad de la información contenida en los informes financieros que los responsables de gerenciar las instituciones públicas elaboran y presentan ante terceros.

Estructura de la propuesta

Figura N° 1 Procedimiento para la implementación de NICPS N° 17 en Venezuela como nueva normativa contable



Fuente: Elaboración propia (2018)

FASE I: Punto de Arranque, implementación de procedimientos para la aplicabilidad de la NICSP N° 17

Esta primera Fase de arranque debe comenzar con la divulgación de parte de la ONCOP, en su página web del inicio del proceso, contando con la autorización en una gaceta oficial del Ministro con competencias en Finanzas. Así como también, debe hacer el llamado a los representantes de las distintas instituciones para que postulen los candidatos que integrarán la comisión mixta que se conformará. Dicha comisión mixta, estará conformada por representantes de las Instituciones Públicas seleccionadas por la ONCOP para evaluar los procedimientos que darán paso a la nueva normativa contable, ya que tales Instituciones están involucradas con la información financiera del Estado. Entre ellas se encuentran: ONCOP, Oficina Nacional de Presupuesto, (ONAPRE), Oficina Nacional del Tesoro, Federación de Contadores Públicos.

FASE 2: Visualización del Marco Normativo vigente que rige el tratamiento de la Propiedad, Planta y Equipo en Venezuela: En Venezuela, están vigentes las **Normas Generales de Contabilidad del Sector Público**, emitidas por la



Contraloría General de la República, en el año 1997, según estas normas, la base de la contabilidad pública en Venezuela es la de acumulación o devengo, la forma constituye uno de los Principios de Contabilidad Pública en Venezuela, en este sentido, es la misma base que se señala en la Norma Internacional de Contabilidad N° 17: Propiedad, Planta y Equipo. En esta Fase de la metodología se realiza un análisis del marco normativo vigente en Venezuela, el cual debe ser derogado para dar paso a una normativa que permita la implementación de la Norma Internacional N° 17 Propiedad, Planta y Equipo. Al respecto, en esta fase se denota que el marco normativo que rige actualmente el tratamiento contable de éste rubro es muy limitado.

FASE 3: Análisis del contenido de la Norma Internacional de Contabilidad N° 17: Propiedad, Planta y Equipo: En esta Fase, los integrantes de la comisión mixta, analizarán las estipulaciones de la Norma Internacional, con el propósito de encuadrar su contenido a la Administración Financiera del Sector Público en Venezuela.

Para que el rubro de la Propiedad, Planta y Equipo sea homologado a la legislación contable Venezolana se debe estandarizar a los términos empleados en las normas contables vigentes, tales como: **Activo Fijo y/o Bienes Públicos**. Se debe definir lo relativo a las mejoras a la Propiedad, Planta y Equipo que aumenta el activo y los registros que no afectan al saldo en libros de la propiedad, ya que son solo gastos, tales como reparaciones menores, esto es importante definir claramente, ya que su contabilización es distinto. Un aspecto fundamental en el análisis de la normativa internacional es lo relativo al método de depreciación, ya que en Venezuela no hay una norma que verse sobre el tema, lo señalado por la norma es lo siguiente: “El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo.

FASE 4: Diseño y Aprobación de la Normativa para ser implementada: Una vez que se analice el contenido de la normativa internacional. La comisión mixta diseñará la normativa nacional tomando en consideración, lo arrojado en las Fases 1, 2 y 3. Al tener el diseño de la normativa para ser implementado en la



Administración Pública Venezolana, se presentará ante el Jefe de la Oficina Nacional de Contabilidad Pública ONCOP, para su revisión. Luego que es aprobado por la ONCOP, se emite providencia administrativa para que pueda ser elevado ante el Ministerio con competencia en materia de finanzas y finalmente para que sea aprobado por el órgano legislativo competente.

Cronología para la Implementación de la Propuesta

Figura N° 2: Fases de implementación



Fuente: Elaboración propia (2018)

Análisis de la Cronología

Para el inicio del proceso de implementación de los procedimientos presentados en la propuesta, se tomará el año 2018, en donde la ONCOP iniciará la FASE I, con la aprobación y divulgación de la providencia administrativa que señale el arranque al proceso de implementación de los procedimientos, así como la divulgación en la página web del Marco Conceptual de la normativa de la Propiedad, Planta y Equipo que comenzará a regir en la Administración Pública.

Culminado el año 2018, con la Comisión Mixta ya constituida legalmente, se iniciará el año 2019 con la revisión del Marco normativo que rige la Propiedad, Planta y Equipo en Venezuela, tomando en cuenta los vacíos que contienen y las limitaciones en su aplicación, ello para cumplir con la segunda FASE.



La FASE 3, se concretará en el año 2020, con el análisis del contenido de la normativa internacional, de esta manera se dará a conocer a todas las Instituciones del Estado Venezolano, que realizan registros contables de Propiedad, Planta y Equipo, cuales son las especificaciones de dicha norma.

La FASE IV, tendrá una duración de dos años, ya que en el año 2012, la Comisión Mixta deberá elaborar el Proyecto de Normativa Contable que regirá para el Sector Público, para la Contabilidad de la Propiedad, Planta y Equipo, esta norma debe ser revisada y aprobada por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública para que en el año 2022, se lleve a cabo su implementación en todas las Instituciones que son del ámbito de aplicación.

Conclusión

En Venezuela los órganos y entes que forman parte de la administración pública deben registrar sus operaciones financieras en asientos contables, según lo señala la ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público y el Reglamento N° 4 de la misma Ley, sobre el Sistema Contable, por cuanto es necesario mantener una información financiera que refleje las operaciones de cada Institución, en el momento que efectivamente se realizan, así como revelar la información necesaria para cada operación de manera comparativa, para así contar con una información de calidad y confiable. En este sentido, en Venezuela las normativas que rigen el marco normativo de contabilidad pública presentan un atraso con las normativas internacionales que se han creado para producir información financiera de calidad en la Administración Pública. De igual forma, Venezuela no posee un Sistema Automatizado capaz de vincular los registros contables de todos los órganos y entes de la Administración Central y Administración Centralizada, el cual genere reportes e informes en tiempo real que expresen los movimientos patrimoniales que afectan los bienes de la República en toda su extensión, ello limita al Estado a controlar las operaciones financieras que aumentan o disminuyen al Patrimonio de las Instituciones a quienes se les otorga recursos público. Es notoria la falta de conocimiento de la Norma Internacional del Sector Público N° 17, sin embargo la propuesta presentada permite sin grandes impactos la aplicación de ésta en las



diferentes instituciones de la Administración Pública, permitiendo así, establecer los procedimientos adecuados al incorporar o y/o desincorporar un bien nacional, logrando unificar criterios, que garanticen información oportuna y de calidad, precisión, y sobretodo comparable a nivel internacional.

Referencias

Decreto con Rango, valor y Fuerza de Ley Orgánica de Administración financiera del Sector Público, N° 1.401, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015.

Reglamento N° 4 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, sobre el Sistema de Contabilidad Pública, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.318 del 21 de noviembre de 2005.

Normas Generales de Contabilidad del Sector Público, emitidas por la Contraloría General de la República en resolución N° 01-00-00-032 del 28 de noviembre de 1996, publicadas en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.100 del 04 de diciembre de 1996.

Publicación N° 20, Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Estados de la República, publicadas por la Contraloría General de la República, en Gaceta Oficial N° 2.624 extraordinario, el 31 de octubre de 1980.

Publicación N° 21, Instrucciones y Modelos para la Contabilidad Fiscal de los Municipios de la República, publicadas por la Contraloría General de la República en Gaceta Oficial N°. 2.681 Extraordinario, de fecha 31 de octubre de 1980.

Ghianchino (2011), Implementación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, NICSP Debilidades y Fortalezas, Trabajo Técnico presentado en XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad en San Juan de Puerto Rico.

Páginas Web consultadas:

Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCOP). 2011. Disponible a través del enlace www.oncop.gob.ve

International Federation of Accountants (IFAC). Disponible a través del enlace www.ifac.org/es

<https://www.ifac.org/news-events/2009-03/las-normas-internacionales-de-contabilidad-para-el-sector-p-blico-revisadas-ya-s>



CAPITULO 18

LINEAMIENTOS CONTABLES PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO A LAS NORMAS INTERNACIONES DE SERVICIOS RELACIONADOS (NISR) SERIE 4000

Francisco Acevedo, Víctor Núñez, Wendy Tejada

Introducción

En la actualidad contable es sumamente necesario estar en constante estudio y actualización, puesto que cada vez existen más normativas que rigen, orientan y regulan la actuación profesional del Contador Público Colegiado, en tal sentido, son estas normas las que permiten unificar criterios internacionalmente y además son capaces de fortalecer la armonización y comparabilidad de la información financiera en el mundo. Motivado a esto, se creó el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el cual es el responsable de la emisión de ciertas normativas por las que se deben guiar los licenciados en contaduría pública, siendo una de ellas, las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR). En la República Bolivariana de Venezuela las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) han sido adoptadas para la elaboración, preparación y presentación de estados financieros a través de diversos boletines de aplicación emitidos por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, siendo los Principios de Contabilidad vigentes en Venezuela, los VEN NIF. Posterior a la entrada en vigencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN NIF), se realizó una revisión a las Normas de Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos (SECP), obteniendo lo siguiente: Entrada en vigencia de las NISR Serie 4000 en la República Bolivariana de Venezuela a través de un período de transición a partir del 01 de enero de 2014, mediante decisión del Directorio Nacional Ampliado reunido en Puerto La Cruz, estado Anzoátegui, el día 27 de julio de 2013 y de acuerdo a la ratificación incluida en la reimpresión de la resolución del directorio de la FCCPV número 15, del 13 de diciembre de 2013; durante este período transitorio se mantendrían en vigencia las Normas de Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos (SECP-1, SECP-2, SECP-4, SECP-5).



De igual manera, mediante la Resolución del 05 de diciembre de 2014, del directorio número 25 de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela se ratificó la entrada en vigencia en el país las Normas Internacionales de Trabajos de Aseguramiento (NITA) y las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), emitidas por la IFAC, a partir del 01 de abril de 2015, finalizando así el período de transición y derogando los SECP antes mencionados.

Por tal motivo, las NISR serie 4000 en sus dos normativas estableció los siguientes cambios, la NISR 4400 trabajos para realizar procedimientos convenidos relativos a información financiera paso a sustituir los trabajos regulados por la SECP-4: Norma para la aplicación de procedimientos previamente convenidos sobre determinada información financiera, mientras que la NISR 4410 (traducción 2010) trabajos para compilar estados financieros sustituyó las regulaciones de la SECP-1: Norma sobre preparación de Estados Financieros. Actualmente con la nueva revisión y traducción de las normas del año 2013 se debe hacer referencia a la NISR 4410 como Normas Internacionales de Servicios Relacionados 4410 (Revisada) encargos de compilación.

De acuerdo a lo planteado, el presente trabajo de investigación se enfocará en la aplicación por parte del Contador Público Colegiado de las Normas Internacionales de Servicios Relacionados Serie 4000, con el propósito de presentar estados financieros de acuerdo a estas normativas técnicas vigentes en Venezuela. El problema radica en que al momento de presentar los estados financieros bajo estas normas el profesional de la Contaduría Pública, que por lo general, son profesionales con poca experiencia, presentan debilidad en su aplicación.

Por lo anteriormente planteado, los investigadores presentan los siguientes objetivos de la investigación, General: Proponer lineamientos contables para la presentación de estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) serie 4000; Como objetivos específicos: 1- Diagnosticar el conocimiento que tienen los contadores públicos sobre las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR); 2- Describir las Normas



Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) vigentes en Venezuela; 3- Identificar el riesgo inherente al cumplimiento de las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) para la presentación de los estados financieros; y 4- Diseñar lineamientos para la presentación de estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR).

Marco metodológico

Tomando en consideración las características del estudio y los objetivos propuestos, se estableció desarrollar la presente investigación dentro de la modalidad de proyecto factible con un diseño de campo, no experimental de nivel descriptivo. Así mismo se apoya en la investigación documental.

Para objeto de esta investigación, se tomó como la población a estudiar la compuesta por los 397 licenciados quienes fueron juramentados durante el año 2017 en el Colegio De Contadores Públicos del estado Aragua, Venezuela. Fuente: Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua. Y como muestra, en vista de que la población es extensa, los investigadores se encuentran en la necesidad de aplicar una muestra no probabilista que según Hernández, Fernández y Batista (2014:176) la definen como un “subgrupo de la población en la que la elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino de las características de la investigación”. Es por ello que los investigadores con el fin de reducir la población estudiada añaden una nueva característica, la cual permite delimitar la muestra a los contadores públicos colegiados en la tercera y última juramentación del Colegio de Contadores Públicos del estado Aragua del año 2017, compuesta por 54 licenciados.

En este caso los investigadores decidieron utilizar la técnica de la encuesta mediante el uso del cuestionario y también aplicar la revisión de fuentes bibliográficas. El instrumento aplicado fue el cuestionario, el mismo fue aplicado vía electrónica (correo electrónico e internet) a través de la herramienta “Google Forms”. El instrumento consta de 29 preguntas cerradas con respuestas delimitadas de carácter dicotómico, es decir, las opciones de repuesta en este caso serán: SI o NO. Por otra parte la revisión de fuentes bibliográficas se hace a través de la técnica del fichaje.



Resultado

A continuación se presentan los resultados y sus interpretaciones resaltantes, para dar respuesta a los objetivos de la investigación:

ÍTEM Nº 1- ¿Al aplicar las NISR el Contador Público está en la obligación de auditar la información financiera que se le ha suministrado?

TABLA 1. Obligación de auditar la información financiera suministrada aplicando las NISR

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	37	69%
NO	17	31%
TOTAL	54	100%

Fuente: Propia de los investigadores (2018)

Según el 69% de los encuestados, las NISR establecen que se debe auditar la información financiera, sin embargo, al analizar la NISR serie 4000, nos indica que deben ser aplicados procedimientos de auditoría, pero el trabajo no representa una auditoría. Por lo anteriormente indicado, podemos afirmar que los profesionales de la contaduría pública tienen conocimiento de la existencia de la norma, pero no la conocen a profundidad.

ÍTEM Nº 2- ¿El contador público al preparar información financiera con base a las NISR Serie 4400 expresa una seguridad razonable?

TABLA 2. Expresión de seguridad razonable sobre la información financiera en base a las NISR

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	39	72%
NO	15	28%
TOTAL	54	100%

Fuente: Propia de los investigadores (2018)

El 72% de los encuestados asevera que la NISR Serie 4400 expresa una seguridad razonable, sin embargo, al no auditar la información financiera no se puede emitir



un grado de seguridad razonable sobre esta, lo que ratifica el desconocimiento en profundidad de la aplicación de esta normativa.

ÍTEM N° 3 ¿Usted conoce los riesgos al suscribir informes de acuerdo a la NISR Serie 4000?

TABLA 3. Conocimiento de los riesgos al suscribir informes de acuerdo a la NISR Serie 4000

ALTERNATIVAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	20	37%
NO	34	63%
TOTAL	54	100%

Fuente: Propia de los investigadores (2018)

El 63% de los encuestados, indica no conocer los riesgos inherentes al suscribir informes de acuerdo a las NISR serie 4000. Este riesgo es bajo, en virtud a que a través de esta presentación, no se brinda ningún grado de seguridad de la información financiera o no financiera presentada.

Discusión

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, es necesario proponer lineamientos contables para la presentación de estados financieros de acuerdo a las Normas Internaciones de Servicios Relacionados (NISR) Serie 4000.

Lineamiento 1: Alcance de las Normas Internaciones de Servicios Relacionados (NISR) Serie 4000.

- a) Norma Internacional De Servicio Relacionado (NISR) 4400. La NISR 4400 establece normas y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el licenciado en contaduría pública al efectuar un encargo para realizar procedimientos acordados sobre información financiera o no financiera, así como sobre la estructura y los elementos que debe contener el informe emitido por el contador público una vez finalizado el encargo.
- b) Norma Internacional De Servicio Relacionado (NISR) 4410 (Revisada). Esta norma trata sobre las responsabilidades que tiene el contador público cuando



es contratado por la gerencia de una empresa, para facilitarle la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener grado alguno de seguridad sobre dicha información y para emitir un informe el cual claramente deben expresar que el trabajo fue realizado de conformidad con esta NISR. También aplica a encargos de compilación de información financiera que no sea información financiera histórica y a encargos de compilación de información no financiera.

Lineamiento 2. Estructura de los informes de acuerdo a las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) serie 4000

- a) Estructura de los informes de acuerdo a la Norma Internacional de Servicio Relacionado (NISR) 4400. El contador público en su informe final sobre un encargo de procedimientos acordados debe describir el propósito de este, además de los procedimientos acordados con el cliente de manera detallada tal que el lector pueda comprender la naturaleza y extensión del trabajo realizado, en consecuencia los elementos contenidos en este informe son los siguientes:

Un título; un destinatario, que por lo general es el cliente que solicitó realizar los procedimientos acordados; la identificación de la información financiera o no financiera concreta sobre la que se aplican los procedimientos acordados; una declaración de que los procedimientos aplicados son los procedimientos acordados con el cliente que recibirá el informe; una declaración de que el encargo de procedimientos acordados se realizó de acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Servicios Relacionados aplicable a este tipo de encargo, o de acuerdo a las normas y prácticas nacionales correspondientes; en caso de ser aplicable, una declaración de que el contador público no es independiente de la entidad; una identificación del propósito para los cuales se aplican los procedimientos acordados; una lista de los procedimientos específicos aplicados; una descripción detallada de los hallazgos encontrados; una explicación de que los procedimientos aplicados no constituyen una auditoría, ni una revisión, y que por lo tanto no se expresa ningún grado de seguridad; una declaración que explique que



en caso de haberse efectuado unos procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión se podrían haber informado otras cuestiones; una declaración de que queda limitada la distribución del informe a las partes con las que se acordaron los procedimientos; una declaración (si aplica) de que el informe se refiere solo a un rubro de partidas o información financiera y no financiera especificados en el mismo, y que por lo tanto no son extensibles a los estados financieros de la entidad considerados en su conjunto; fecha del informe; dirección del contador público y firma del contador público.

- b) Estructura de los informes de acuerdo a la Norma Internacional de Servicio Relacionado (NISR) 4410. (Revisada) El informe final emitido por el contador público cuando realiza un encargo de compilación debe ser escrito y contener los siguientes elementos en este orden:

Un título; uno o varios destinatarios, que por lo general es la directiva que solicitó realizar el encargo; una declaración de que el contador público ha compilado la información financiera en base a la información suministrada por la gerencia; una descripción de las responsabilidades que tiene la gerencia en cuanto al encargo de compilación y a la información financiera suministrada; una identificación del marco de información financiera aplicable, en caso de usar un marco de información financiera con fines específicos también debe incluir una descripción de este; una identificación con el título de cada elemento de la información financiera en caso de que incluya más de uno, además la fecha o el periodo al que corresponde esta información; una descripción de que las responsabilidades del contador público se cumplieron de acuerdo a los lineamientos descritos en esta norma en cuanto al encargo de compilación y del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; una explicación de lo que significa encargo de compilación de acuerdo a esta NISR; una explicación que exprese que no es necesario que el contador público verifique la exactitud e integridad de las partidas en vista de que no es un encargo de aseguramiento, y que en efecto no se emitirá una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión; en caso de haber preparado la información financiera utilizando un marco de información financiera con fines específicos, se debe realizar



un apartado que describa la finalidad de la información financiera y de ser necesario, a que usuarios esta dirigidos el informe; también una advertencia a los usuarios de que la información financiera preparada en un marco de información financiera con fines específicos no puede ser adecuada para otros fines; la fecha en que se culminó el informe del encargo de compilación del contador público; la firma del contador público y la dirección del contador público.

Referencias

Arias, Fidias (2012). El Proyecto De Investigación: Introducción a la metodología científica, 6º edición. Editorial Episteme. Caracas.

Boletín de aplicación VEN-NIF N° 0: Acuerdo Marco Para La Adopción De Las Normas Internacionales De Información Financiera (BA VEN-NIF 0) Versión 5: Directorio Nacional Ampliado marzo de 2011. Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación De Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Trujillo, Venezuela.

Boletín de aplicación VEN-NIF N° 6: Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME (BA VEN-NIF 6) Versión 1: Directorio Nacional Ampliado Ordinario marzo 2011. Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación De Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Trujillo, Venezuela.

Boletín de aplicación VEN-NIF-8: Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) Versión 4: Directorio Nacional Ampliado Ordinario marzo 2017. Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación De Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Caracas, Venezuela.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860. Caracas.

Estatutos de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2000). Asamblea Nacional Extraordinaria, 20 y 21 de octubre de 2000. Caracas.

Gómez, C. (2000). Proyectos Factibles. Editorial Predios. Valencia.

Hernández, Fernández y Baptista (2014). Metodología de la investigación, 6º edición. Editorial McGraw-Hill. México

Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973), Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 30.273 de fecha 5 de Diciembre de 1973. Caracas.



Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados (2013), Partes I y II. Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Norma internacional de contabilidad 1: Presentación de estados financieros. IASC - International Accounting Standards Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad).

Palella S. y Martins F., (2012). Metodología de la investigación cuantitativa, primera reimpresión. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (FEDUPEL). Caracas.

Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1975). Presidencia de la República Decreto Número 735, 4 de febrero de 1975. Caracas.

Resolución del Directorio Número 15 con respecto a la entrada en vigencia en Venezuela, de las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados, así como también las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría y las Normas sobre Control de Calidad, emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC). 13 de diciembre de 2013. Directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).

Resolución del Directorio Número 25 con respecto a la ratificación de la entrada en vigencia en Venezuela de las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados, así como también las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría y las Normas sobre Control de Calidad, emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC). 5 de diciembre de 2014. Directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV).



CAPITULO 19

PLANIFICACIÓN PRESUPUESTARIA PARTICIPATIVA PARA EL DESARROLLO DEL INSTITUTO UNIVERSITARIO DE TECNOLOGÍA PUERTO CABELLO

Alinel Rivero

Introducción

El mundo vive intensos cambios coyunturales lo que lleva a preguntarse cuál es la percepción del desarrollo de cada individuo y los mecanismos prioritarios para la construcción del mismo. Un concepto que ha trascendido en el tiempo dependiendo el pensamiento, cultura, creencias y valores de cada sociedad. Y ha progresado al punto de darle un enfoque más humano colocando en el centro el objetivo de expandir las capacidades de las personas, opciones, mejor nivel de vida larga y saludable, acceso al conocimiento y recursos.

Pero no sólo esta nueva dirección de pensamiento que incluye lo humano se limita a lo anterior, sino que va más allá. Se expande a otras esferas considerados por las personas necesarios para el fluir en la humanidad. Y esto tiene que ver con la seguridad, sostenibilidad, participación, entre otros. Los procesos hegemónicos de globalización han traído como consecuencia el incremento de la exclusión social.

En el caso de esta investigación se plantea el término de la Planificación como una práctica social y abierta con que se pretende anticipar y prefigurar un futuro deseado y que combinado con la participación nace el término de Planificación Participativa. Estas reflexiones se enfocan desde una visión global del desarrollo hasta el contexto nacional de la planificación presupuestaria participativa de esta investigación que sirvieron como referencia para exponer un recorrido histórico del Desarrollo, sus principales enfoques y la correlación de la participación con el concepto de Desarrollo Humano constituyendo un elemento clave para el impulso de este último.

Un recorrido de las ideas principales de los “Informes del Programa de las Naciones Unidas”, principalmente los de los años 1.990, 1.993, 1.996, 1.999 y 2.010, donde en cada uno de ellos se expone el nuevo rostro del desarrollo, la importancia de la



participación para el desarrollo, el crecimiento y desarrollo, la globalización con un rostro humano y el empoderamiento en la arena política.

Las principales variables de esta investigación lo constituyen dos variables que son fundamentales para el momento histórico y político que ocurre en Venezuela. Por un lado, el concepto de la planificación participativa y por otro lado el presupuesto público.

Uno de los mecanismos importantes para las relaciones entre los ciudadanos y el Estado es la Planificación Presupuestaria Participativa que constituye un contrato público y no una herramienta para el control político y técnico. Se requiere entonces de plantear diferencias entre una planificación tradicional a una planificación vanguardista que ponga en el centro el ser humano como principal factor para el diseño de proyectos productivos para la comunidad.

Esta técnica tiene hacia su horizonte diferentes desafíos que deberá enfrentar para finalmente cumplir los objetivos planteados. Es por ello, que en esta investigación se analizan los principales retos que enfrenta la planificación participativa como un hecho social.

La relevancia de este estudio consiste principalmente con la necesidad de conocer cuál es la contribución de la planificación participativa del presupuesto, principalmente en los Institutos y Colegios Universitarios en su desarrollo y el papel de nuevos actores de los cambios en el Sector Universitario.

Las teorías sociológicas vinculan dos variables: La política y la sociedad, sin dejar de verlas de manera individual. Contribuyendo a dilucidar las implicaciones sociales y políticas en las sociedades actuales. Entre tantos aspectos que puede describir una sociedad, uno de ello ha sido la Participación Ciudadana.

Las coordinadas universitarias están sometidas ahora a un proceso de transformación y se está asistiendo al final de una etapa, la de la universidad autocrática en el aspecto administrativo y presupuestario, donde los tecnócratas armaban el presupuesto, y al comienzo de otra; la de la universidad con elementos democráticos verdaderamente revolucionarios que afianza la participación comunitaria.



Como consecuencia de ello, las universidades han de enfrentarse a dos tipos principales de problemas: “De adaptación a las nuevas necesidades colectivas y de eficiencia de los recursos”.

Venezuela enfrenta situaciones económicas debido a diferentes variables internas y externas, lo que conlleva a considerar la planificación y el uso adecuado con mayor grado de austeridad, así como la priorización de necesidades. Como consecuencia de ello, y con el objetivo de disminuir el impacto en la sociedad universitaria, y tomando en cuenta, los grandes cambios sociales, económicos y políticos que hace más de una década existen en Venezuela, la participación ciudadana influye directamente en el desarrollo y el cumplimiento de los objetivos nacionales.

La relevancia social que se plantea tiene que ver con la lucha “desde hace más de una década de disminución de las desigualdades sociales y en el campo educativo ha sido el más notorio (incremento de becas universitarias, educación gratuita, mayor acceso de ingreso, amplitud de educación universitaria por territorio, entre otros aspectos)” (MPPEUCT, 2014).

La relevancia política se incluye en la carta magna principios fundamentales de participación y la creación de leyes que van en concordancia a involucrar al colectivo en las decisiones públicas. Y otro aspecto no menos importante por ser el último nombrado: El Económico, Este, aunque hoy ha sido golpeado por consecuencias de diferentes aristas, tiene que ver con el aprendizaje de priorización de necesidades de los institutos.

Justamente por lo antes expuesto, bajo un análisis sociológico, desde una mirada integradora se consideró el estudio en el Instituto Universitario de Tecnología de Puerto Cabello, universidad con diferentes necesidades en infraestructura, laboratorios, talleres, entre otros. Dando respuesta al siguiente problema de investigación: ¿Cuál es la contribución de la Planificación Presupuestaria Participativa para el Desarrollo del Instituto Universitario de Tecnología Puerto Cabello en la actualidad?

El estudio es un tema interesante para las Ciencias Sociales y la Sociología, por ser un tema innovador, actual y el interés del individuo, como para el colectivo y por



su vinculación que conllevan ambos conceptos. En tal sentido, las investigaciones enmarcadas en estos espacios posibilitan la diversidad de visiones y enfoques.

La bibliográfica en la cual se basa este estudio es activa y pasiva. Fueron consultados: revistas, libros, tesis, entre otros. Se incluye además en ella la consulta de investigaciones previas desarrolladas por investigadores e instituciones nacionales. Se revisaron los documentos del contexto nacional desarrollado por la Escuela Venezolana de Planificación, el Ministerio del Poder Popular para la Educación Universitaria, Ciencia y Tecnología, y los propios del Instituto Universitario de Tecnología Puerto Cabello, que de aquí en adelante se referirá como el IUTPC.

En el estudio realizado se describió los rasgos de la planificación participativa que permiten los recursos óptimos de operatividad del instituto. Asimismo, se realizó un análisis de las principales potencialidades y dificultades de la planificación participativa presupuestaria aplicada en el contexto local universitario. Y por último se analizaron los resultados alcanzados en el instituto bajo un esquema de participación en el proceso de la construcción del presupuesto del IUTPC.

Metodología

A la fecha se tiene muy poco conocimiento acerca del estudio de casos previos sobre la planificación presupuestaria participativa para el desarrollo de los IUT. Este estudio sería uno de los primeros en abordarlo como objeto de estudio. Partiendo del interés de conocer la planificación participativa presupuestaria en instancias universitarias, debido a su novedad y el grado de complejidad que presenta el proceso para el desarrollo de la participación, se abordó desde un enfoque cualitativo con un diseño Exploratorio – Descriptivo. Bajo un muestreo no probabilístico, específicamente un “muestreo intencional de tipo discrecional”.

La muestra se justificó ya que el instituto disfruta de una tradición de prestigio en el territorio de más de treinta años formando profesionales en el territorio de manera pública y gratuita.

Asimismo, cabe resaltar que el investigador labora en el área de planificación, por lo cual; los resultados que se obtuvieron fueron útiles para el conocimiento y desarrollo del IUTPC, además, de contribuir para la solicitud de transformar el estado



actual de la planificación. El Iutpc forma parte del Plan de Transformación Nacional bajo la Misión Alma Mater.

Para el cumplimiento de los objetivos se emplearon las siguientes técnicas:

Entrevistas a Expertos. Se realizaron **dos (02)** entrevistas semiestructuradas a **expertos**. La primera fue a la Gerente de Presupuesto de la Fundación de la Escuela Venezolana de Planificación y la Segunda fue la Analista de Planificación en la Oficina de Planificación del Sector Universitario (OPSU).

Entrevistas Semiestructuradas. Esta técnica se utilizó en paralelo con la observación científica. En el proceso de realización de las entrevistas, se obtuvo puntos de vistas sobre conocimientos, actitudes y concepto de planificación participativa presupuestaria en el instituto. Se escogieron las unidades de observación por la responsabilidad en los cargos, liderazgo entre los trabajadores y estudiantes y el tiempo de experiencia.

Observación Científica. En segundo lugar, la técnica de observación científica. Se observó las asambleas de trabajadores para la planificación del anteproyecto de presupuesto. Se realizaron tres (03) observaciones. Con ello se pudo profundizar en la manera de participación de los individuos, el esquema de trabajo, sus impresiones y opiniones en los temas.

Análisis Documental. El uso de esta técnica fue de gran importancia para la presente investigación, ya que permitió adquirir un amplio conocimiento de la evolución teórica del tema de investigación, fortaleciendo de esta forma el andamiaje teórico que la sustentan. El análisis de documentos se realizó en las etapas iniciales de la investigación puesto que concertó una idea general e integral del objeto de estudio.

Resultados

Conclusiones de las Observaciones realizadas para determinar los rasgos de la Planificación Presupuestaria como herramienta de participación.

Características de las mesas de trabajos, reuniones y asambleas.

Se realizan reuniones preparatorias entre los meses de febrero y marzo de cada año.

- Se recopilan las peticiones, proyectos y reivindicaciones de los trabajadores.



- Se realizan reuniones intermedias entre los meses marzo, abril y mayo de cada año.
- Se define el anteproyecto y se envía por medios electrónicos al poder central.
- Poder central envía la “Cuota Presupuestaria”.
- Reunión final para priorizar los proyectos socio productivos y la inversión social.

Rasgos de la Planificación Presupuestarias Observados.

Asignación de Recursos.

- Técnica de Integración y de Cambios.
- Proceso sistemático, previsorio y de aprendizaje.

Conclusiones arrojadas en cuanto a los Elementos de la Participación en la Comunidad del IUTPC.

El “Querer Participar”. La comunidad estudiada se identificó con el objetivo de la institución y el contacto humano con los demás miembros. Se observó además en las reuniones y discusiones de actividades que involucren todos los actores sociales representan un mecanismo de persuasión para motivar al colectivo a la participación. Los sujetos estudiados manifiestan las certezas de lo que hacen es útil. Sin embargo, se observó en algunos sectores una desmotivación para la participación, en algunos casos, ello tiene que ver con la no aprobación de actividades cuando llega la cuota presupuestaria.

El “Saber Participar. Para este elemento se conoció que el Instituto se ha encargado de enseñar a la comunidad en el proceso de planificación participativa a través de sus órganos de poder. Asimismo, la Estructura Presupuestaria canaliza y hace posible la participación ciudadana y comunitaria. Los sujetos entrevistaron opinaron que existen suficientes herramientas de aprendizaje, que permiten participar con la suficiente información, fuerza, recursos, participar con seguridad y entero dominio de los temas planteados. La opinión más común en este aspecto fue si existen herramientas para el “Saber Participar”, solo hace falta que se impulse la educación en esta área.

El “Poder Participar”. La participación Protagonica se expresa como un derecho y deber sociopolítico, que conlleva a una vinculación entre los ciudadanos favoreciendo el desarrollo integral mediante la capacidad para intervenir en los



asuntos públicos. Se trata entonces de una redistribución del Poder Popular, y no centrado en élites gubernamentales, sino como un gobierno de todos y para todos. Análisis de las conclusiones de los Entrevistados sobre las Potencialidades que estiman sobresaliente de la Planificación Participativa – Presupuestaria.

Potencialidades.

Leyes de participación. Los entrevistados refirieron como una potencialidad sobresaliente el hecho de contar con leyes que garantizan la participación protagónica

- Escenarios de Debates y Discusión.

- Inclusión de la comunidad. Otro determinado rasgo potencial para el fomento de la planificación participativa presupuestaria es la inclusión de la comunidad aledaña.

- Técnica por proyecto. Los entrevistados opinan que es importante resaltar que la antigua manera de planificar el presupuesto por programas, dificultaba el proceso de contraloría social, por lo que al agrupar bajo un amplio programa las acciones que se emprenden y financian con el presupuesto público en pro de la comunidad se impedía el seguimiento presupuestario.

- Contraloría social. Los sujetos de estudio opinaron que la planificación participativa conlleva a la ampliación de las contralorías sociales y repercutiendo en optimización del empleo de los recursos del Estado para hacer de los mismos un uso más acorde con las necesidades de la comunidad universitaria; además del control y vigilancia permanente de la gestión pública, traduciéndose en procesos de toma de decisiones cónsonos con la realidad del colectivo.

Dificultades.

- Confrontación con los criterios técnicos. En las observaciones no participante se pudo visualizar el aprendizaje mutuo y las dificultades de entendimiento entre las partes debido a los criterios técnicos, y muchas veces, son objeto de debate y de conflicto que de manera evolutiva se ha ido superando.

- Lapso de entrega de información técnica corto. Por otro lado, los expertos opinan a manera de análisis, un proceso de planificación participativa requiere mayor tiempo para tomar decisiones y llegar a conclusiones.



- Dificultades Financieras. Por otro lado, la mayoría de los entrevistados concuerdan que el mayor obstáculo para la planificación participativa se debe a la reducción de los recursos. Más allá de las dificultades técnicas, existen las dificultades financieras.

- Poca cultura de planificación participativa. Uno de los aspectos que señalan los expertos entrevistado es que para la implementación de la planificación participativa con los diferentes obstáculos que se han señalados es la ausencia de una cultura de planificación participativa que avive el interés de la comunidad, la estimule e impulse a involucrarse en la construcción de los proyectos, y, por lo tanto; representa una dificultad para la ejecución de dicha técnica.

Discusión.

La perspectiva de planificación tradicional requiere claramente una visión técnica y normativa, dejando de lado la visión empírica que los actores sociales tienen del entorno. La visión tradicional responde a un enfoque claramente positivista, sujeto a la realidad y, desde allí, determinar lo que acontecerá en el futuro. El técnico planificador plantea el proyecto tomando en cuenta solo las premisas científicas, rígidas y legales e ignorando los actores sociales.

A comienzo de 1960 comienza una ruptura epistemológica con los pensamientos revolucionarios de Fals Borda y su idea de la Investigación Acción Participativa, afirmando que las comunidades son las que construyen herramientas para sus soluciones locales. Ya en 1967 Paulo Freire propone una educación popular tomando bases de un nuevo paradigma: “La Planificación Participativa”. Carlos Matus en la década de los 80 es mucho más ambicioso con el término de “Planificación Estratégica Situacional”, sobre formar líderes tecno políticos que estén conectados con los intereses y necesidades políticas.

Asimismo, el resultado de esta investigación aporta soluciones a establecimiento de posibles barreras al modelo presupuestario – participativo en un supuesto escenario contradictorio entre la administración y los trabajadores. Pues, No cabe duda, que existen barreras de resistencias en la etapa inicial, psicológicas (tipo de conductas preestablecidas), culturales (conformación de un sistema de valores de ideas que terminan siendo un patrón) y política (tendencias de un movimiento, de un sindicato



u otro sindicato). Este escenario contradictorio constituye un desafío necesario superar, y es el prejuicio de a mayor participación, mayores serán los reclamos, por el contrario, representa una oportunidad para que los actores sociales se hagan responsables de los avances o no de los proyectos. En la investigación, mediante la observación no participante, se pudo identificar estas barreras a crear nuevas estructuras, nuevos aprendizajes, comprensión y compromiso en la toma de decisiones.

No se describen antecedentes en la investigación. Sin embargo, en la bibliográfica consultada se revisó la experiencia del Presupuesto Participativo de Boaventura de Sousa en su libro Democracia y Participación. Donde se narra la experiencia en Brasil de Porto Alegre, catalogada por la ONU como una de las cuarentas mejores experiencias a nivel de Gestión Urbana. Asimismo, no se encontró datos relevantes de esta técnica introducidas en el Sector Universitario, dejando el abanico abierto para nuevas investigaciones de este tipo.

Conclusiones

- Primer acercamiento al estudio de Planificación Participativa Presupuestaria desde una perspectiva sociológica.
- Aportes Teóricos.
- Posee suficientes elementos para propiciar un proceso de Planificación Participativa Presupuestaria.
- Disposiciones legales y administrativas en el sector universitario.
- Desplazamiento del modelo tradicional.
- Adecuada infraestructura para facilitar la participación.
- Contribución de los procesos de planificación participativa presupuestaria en los beneficios colectivos.
- Se requiere fortalecimiento del conocimiento técnico.
- Dialogo fluido.
- Aperturas de nuevos análisis.



Referencias

- Ansoff, I. (1993). El planeamiento Estratégico. Nueva tendencia de la Administración. Mexico: Trillas.
- Fernández, G. (2000). Planificación Estratégica de ciudades. Barcelona: Gustavo Gili.
- Gaceta Oficial N° 5.929. Ley Orgánica de Educación. 15 de agosto de 2009.
- Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.011. Ley Orgánica de la Contraloría Social. 21 de diciembre de 2010.
- Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.011. Ley Orgánica de la Planificación Pública y Popular. 21 de diciembre de 2010.
- Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.079. Ley Orgánica para la Gestión Comunitaria. 15 de junio de 2012.
- Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.908. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. 19 de febrero de 2009.
- Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.017. Ley de Reforma Parcial de la Ley de los Consejos Locales de Planificación Pública.
- Huertas F. El Método PES. Planificación Estratégica Situacional. Entrevista a Carlos Matus. Marzo 1.993.
- Martínez, D. (2009, marzo 27). “Teoría y práctica de la Guerra de Cuarta Generación”. Recuperado en julio 2016, desde <http://www.rebellion.org/noticia.php?id=82925>.
- Moyer, H. (2013, mayo 10). “Hugo Chávez, Carlos Matus y la Escolag”. Recuperado en julio 2106, desde <http://www.aporrea.org/ideologia/a165622.html>.
- Orellana Sarmiento, E. E., Montanes Serrano, et al. (2014). Planificación Participativa. Critica, métodos y experiencias. Observatorio Internacional de Ciudadanía y Medios Sostenibles - CIMAS.
- Ramírez, L. (2007, octubre 20). “Aporrea”. Recuperado enero 2015, desde: <http://www.aporrea.org/educacion/a42892.html>.
- Ramírez, sección de El Presupuesto Participativo Universitario, párr. 04, 2007.



CAPITULO 20

LA PLANIFICACIÓN COMO ESTRATEGIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. ESTUDIO CONTEXTUALIZADO EN CONTRIBUYENTES ESPECIALES DEL SECTOR MINERO

Francia Hernández, Maira Sánchez, Amelia Escalona

Introducción

Actualmente, el entorno empresarial ha experimentado una gran variedad de cambios en las prácticas contables, tecnológicas y en materia tributaria; por lo que es necesario aplicar estrategias que le permitan a las empresas tomar decisiones acertadas para enfrentar las diversas complejidades que se presenten, así como también se debe obtener información confiable y oportuna del proceso de negocio. La planificación tributaria es una estrategia que aplican las empresas para disminuir la carga tributaria con estricto apego a las leyes, éste proceso es desarrollado por los sujetos especiales para conocer el impacto impositivo y conferirle a la Administración Tributaria la cantidad justa de los tributos correspondientes, evitando así la aplicación de sanciones pecuniarias, privativas de libertad o cierres de establecimientos de los contribuyentes.

En los últimos años se han implementado diversos cambios dentro del Sistema Tributario Venezolano con la finalidad de incrementar los niveles de recaudación de ingresos del país. La legislación tributaria venezolana establece el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes a través de diversos tributos, en este sentido se realiza una contribución con el Estado para cubrir el gasto público nacional, garantizar el bienestar social y diversas áreas en cuanto a salud, vivienda, educación, entre otras, de acuerdo a lo señalado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela Gaceta Oficial N° 36.860, Noviembre (1999) en su artículo 316, el cual consagra lo siguiente:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población y se sustentará para ello un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.



En Venezuela se aplican diversos impuestos que representan obligaciones pecuniarias que el Estado exige a los ciudadanos y que a diferencia de las tasas no implican una contraprestación directa de servicios. También los sujetos pasivos realizan contribuciones especiales que son tributos originados para la mejora o realización de obras o gastos públicos, así como para beneficios sociales, de conformidad con el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999:106) “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Por otro lado el Código Orgánico Tributario (2014) Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.152 en el artículo 13 señala:

La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

En este sentido los sujetos pasivos pueden ser calificados por la Administración Tributaria como Contribuyentes Especiales, los cuales están sujetos a normas especiales con respecto al cumplimiento de sus deberes formales y pago de tributos, dependiendo del nivel de ingresos y su capacidad contributiva, por lo que deben tomar en cuenta la planificación tributaria para poder cumplir de manera oportuna las obligaciones correspondientes. La empresa Granzón y Arenas La Revolución C.A. dedicada a la extracción de arenas de mina y procesamiento de agregados para la construcción, fue designado por la Administración Tributaria como contribuyente especial, lo cual desde el año 2013 ha tenido diversas obligaciones y deberes adicionales tales como agente de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto sobre la Renta (ISLR). Adicionalmente debe cumplir con el Impuesto sobre la Actividad Económica, Contribuciones Parafiscales, Impuesto a las grandes Transacciones Financieras y cancelación a la Gobernación del Estado Cojedes el impuesto correspondiente a la actividad minera y 30 % de aporte general de la producción.

Sin embargo esta empresa ha tenido una merma en la producción y disminución



considerable en sus ingresos debido a la situación económica actual del país y dependiendo de su situación financiera es posible que no cumpla oportunamente con el pago de los tributos y tener el riesgo de determinar el monto de los impuestos de forma incorrecta, ya que no cuentan con una planificación tributaria para minimizar el impacto tributario dentro del marco legal, por lo que se hace imperioso determinar la importancia de una planificación tributaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente especial Granzón y Arenas La Revolución C.A., empresa del sector minero ubicada en el Estado Cojedes, conformada por una empresa de explotación y diez (10) empresas encargadas de la distribución de granzón y arena en la zona central del país.

Metodología

El estudio se estructuró a partir de una investigación descriptiva con un diseño de campo no experimental, obteniendo la información de fuentes primarias y secundarias. En el primero de los casos se utilizó un guion de entrevista semiestructurada con dos preguntas generadoras orientadas a contextualizar la situación actual en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente especial Granzón y Arenas La Revolución C.A., como empresa asociada al sector minero y la importancia de la planificación tributaria para dicha entidad. También fue necesario el análisis de fuentes secundarias de información relacionadas directamente con las bases legales y normativas relacionadas a las políticas fiscales en Venezuela y de manera directa las vinculadas al sector minero.

Obligaciones tributarias de los contribuyentes especiales

La evolución de las leyes tributarias y los cambios introducidos en las mismas revisten una gran importancia, ya que están originados generalmente por la necesidad que tienen estos sistemas de adaptarse a la evolución económico-social que experimenta cada país, resultando evidente que estos cambios afectan de forma directa a la gestión empresarial. De allí que, el ordenamiento jurídico de los sistemas tributarios no está definida en una ley única; por el contrario, está constituida por un conjunto de normas, las cuales con sus respectivos reglamentos contienen las obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes. Es importante resaltar que estas leyes no son estáticas, sino que se encuentran en



constante evolución, derivando de ello cierta dificultad en el empresariado para mantenerse actualizado en materia tributaria.

La mayoría de las leyes que conforman el Sistema Tributario venezolano han sido sometidas a diversas modificaciones durante los últimos años. La norma jurídica rectora del ámbito tributario es el Código Orgánico Tributario (COT) cuya última reforma data del año 2014; estableciendo una serie de principios aplicables a la tributación y los procedimientos enmarcados en el sistema fiscal venezolano. Este Código consagra en su artículo 13 la definición de la obligación tributaria, la cual es un vínculo que entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público denominado sujeto activo y los contribuyentes, que representan los sujetos pasivos al ocurrir un hecho imponible, éste último es el obligado a cumplir con los deberes formales y el pago de los tributos respectivos de acuerdo a lo consagrado en su artículo 23.

En este mismo orden de ideas, los contribuyentes especiales deben cumplir con una serie de deberes formales, los cuales están consagrados en el artículo 155 del COT y se enfocan en la presentación de las declaraciones de impuesto y pago a que haya lugar por concepto de tributos, multas, intereses y otros que puedan generarse de acuerdo a la legislación tributaria, cumplir con las obligaciones fiscales en las fechas establecidas en la Providencia Administrativa sobre el calendario de sujetos pasivos especiales y agentes de retención. Así mismo presentar las declaraciones definitivas, estimadas y/o sustitutivas relacionadas al Impuesto sobre la Renta (ISLR) con las respectivas retenciones de ISLR de manera mensual. Cabe destacar que estas declaraciones deben ser presentadas a través de medios electrónicos en la Página Web del portal del SENIAT siguiendo los lineamientos de las Providencias Administrativas N° 0034 y N° 0095.

En materia de Impuesto sobre la Renta, de conformidad con Ley de ISLR publicada en la Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.210 de fecha 30 de diciembre de 2015, por los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie se causa un impuesto, que debe ser pagado por las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en el país sobre sus rentas ya sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Asimismo las personas



naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un enriquecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. Este tributo es de carácter directo y proporcional de acuerdo a los principios de la tributación consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Con respecto a las retenciones de Impuesto sobre la Renta, tienen su fundamento legal en el Decreto N° 1808 Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones (Gaceta Oficial N° 36.203. 12 de mayo de 1997), en el cual se consagra la obligación del contribuyente de practicar la retención de este impuesto al momento del pago o abono en cuenta y enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales en el plazo correspondiente, por concepto de enriquecimientos o ingresos brutos establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En la legislación tributaria venezolana tiene su fundamento legal en la Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014. En la Ley mencionada se establece en el artículo 1 la creación de un impuesto al valor agregado que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen actividades definidas como hechos imposables en esta ley.

Los contribuyentes especiales tienen la obligación de realizar las retenciones de IVA de acuerdo a las formalidades establecidas en la Providencia N° SNAT/2015/0049, mediante la cual se designa Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado. (Gaceta Oficial N° 40.720 del 10 de agosto de 2015), la cual designa como responsables del pago del Impuesto al Valor Agregado en calidad de agentes de retención, a los sujetos pasivos calificados como especiales, distintos a personas



naturales y deben retener el setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto causado al momento del pago o abono en cuenta. Estos sujetos pasivos especiales fungirán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado generado, cuando compren bienes muebles o reciban servicios de proveedores que sean contribuyentes ordinarios de este impuesto.

Es importante mencionar que existe un impuesto sobre actividades económicas consagrado en el artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (Gaceta Oficial N° 6.015. 28 de diciembre de 2010). Este impuesto se origina por el ejercicio habitual en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia. Generalmente el período de este impuesto coincide con el año civil y los ingresos gravables son los generados durante dicho año y puede ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo.

Adicionalmente, el contribuyente especial debe cumplir con el Impuesto a las grandes transacciones financieras por los pagos que hagan con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras, pagos sin mediación de instituciones financieras como novación y compensación de deudas y cuando realicen pagos por cuenta de ellas con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras o sin mediación de éstas instituciones. Este impuesto está establecido en la Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinaria de fecha 30 de diciembre de 2015. La alícuota de este impuesto es de cero coma setenta y cinco por ciento (0,75%) y la obligación de pagarlo subsistirá aunque el registro del débito origine la cancelación de la cuenta o deuda correspondiente, en cuyo caso dicha cancelación solo podrá hacerse previo pago del impuesto respectivo.

Dentro de la carga tributaria de los contribuyentes especiales también se encuentran las contribuciones parafiscales: la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI) publicada en Gaceta Oficial N° 6.151 del 18 de noviembre de 2014 establece en los artículos 26 y 27 respectivamente, la aplicación esta contribución a las a las entidades públicas y privadas con ingresos brutos mayores a 100.000 U.T del ejercicio económico inmediatamente anterior y la alícuota varía del 0,5%, 1% y 2% dependiendo de la actividad económica de la empresa. Como



deber formal debe cumplir con la declaración y pago dentro del segundo trimestre de cada año.

Asimismo, la Ley Orgánica de Drogas (LOD) cuya Gaceta Oficial es la N° 39.546 del 05 de diciembre de 2010, establece una contribución parafiscal aplicada a las entidades públicas y privadas que tengan 50 trabajadores o más, en el ejercicio económico. Las empresas pagaran la alícuota del 1% para aporte ordinario y 2% de contribución especial adicional a empresas que produzcan o comercialicen determinadas sustancias, además la declaración y pago debe hacerse dentro de los 60 días continuos de finalizado el ejercicio fiscal. Los contribuyentes deben cumplir con las formalidades consagradas en la Providencia Administrativa N° 006-2011 que establece la normativa para efectuar el pago y distribución del aporte y contribución especial (Gaceta Oficial N° 39.646. 31 de marzo de 2011).

Las empresas públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro, tienen la obligación de pagar una contribución del 1% cuando la utilidad neta o ganancia contable anual supere las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T) de conformidad con la Ley Orgánica de Deporte (Gaceta Oficial N° 39.741 del 23 de agosto de 2011). Para cumplir con esa obligación tributaria la Declaración y pago debe hacerse dentro de los 120 días continuos de finalizado el ejercicio fiscal. Cabe destacar que las empresas deben realizar contribuciones laborales, siendo éstas: Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. (BANAVIH o FAOV) con un aporte del 2%, Instituto de Capacitación y Educación Socialista (INCES) aporte del 2\$ también, y el Seguro Social Obligatorio (SSO) su aportes están entre el 9% y 11%, las cuales estas contribuciones laborales son necesarias para el bienestar social.

En este contexto, y a partir de las líneas anteriores es posible presentar un resumen de la las obligaciones tributarias de los contribuyentes especiales y de manera particular los contribuyentes del sector minero:

Cuadro N° 1: Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Especiales del Sector Minero



Obligación /Tributo	Normativa tributaria	Alícuota
Deberes formales	Código Orgánico Tributario Vigente. Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario. Noviembre de 2014	-
Impuesto sobre la Renta	Ley de ISLR publicada en la Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.210 de fecha 30 de diciembre de 2015	Tarifa N° 3 60%
Impuesto al Valor Agregado	Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014	12%
Impuesto a las grandes transacciones financieras	Ley de Impuesto a las grandes transacciones financieras. Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinaria de fecha 30 de diciembre de 2015.	0,75%
Retenciones ISLR	Decreto N° 1808 Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones (Gaceta Oficial N° 36.203. 12 de mayo de 1997)	Porcentajes de retención Artículo 5 - 9 del Decreto 1.808
Retenciones IVA	Providencia N° SNAT/2015/0049, mediante la cual se designa Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado. (Gaceta Oficial N° 40.720 del 10 de agosto de 2015)	75% del Impuesto causado
Impuesto sobre actividades económicas	Ley Orgánica del Poder Público Municipal (Gaceta Oficial N° 6.015. 28 de diciembre de 2010)	Mínimo tributable (ordenanzas)
Contribuciones parafiscales	Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI) publicada en Gaceta Oficial N° 6.151 del 18 de noviembre de 2014	Ver artículo 26 de la LOCTI 2%-1%-0,5%
	Ley Orgánica de Drogas (LOD) Gaceta Oficial es la N° 39.546 del 05 de diciembre de 2010	1% para aporte ordinario 2% de contribución
	Ley Orgánica de Deporte (Gaceta Oficial N° 39.741 del 23 de agosto de 2011).	(1%) sobre la utilidad neta o ganancia contable anual
Contribuciones Laborales	Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Habitad. (BANAVIH o FAOV)	2%
	Ley del Instituto de Capacitación y Educación Socialista (INCES) Gaceta Extraordinaria N° 6.155	2%
	Ley del Seguro Social Obligatorio (SSO)	9-11%

Fuente: Hernández (2018)



Importancia de la planificación tributaria en el cumplimiento de las obligaciones

Como parte de la gestión administrativa, Cusgüen (1998:189) plantea que la planificación tributaria es “un instrumento que le permite a las organizaciones disminuir el monto a incurrir por concepto de impuestos sin interferir en el desenvolvimiento cotidiano de sus actividades y sin cometer ningún tipo de infracción”. Ello implica buscar, el cambio en los procesos administrativos hacia los más avanzados que permitan ampliar el escenario financiero de la empresa. Ahora bien, la planificación tributaria busca la adopción de estrategias y planes de acción que dentro del marco legal vigente faciliten una erogación justa de la carga tributaria de la empresa sin dejar de cumplir con su obligación hacia el Estado y de esta forma poder preservar su patrimonio y sostenibilidad económica.

En este contexto, para la empresa Granzón y Arenas La Revolución C.A. la planificación tributaria es una estrategia que le permitirá tener un mejor control sobre la cantidad justa que corresponde al pago de cada tributo y poder tomar decisiones acertadas para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en los próximos ejercicios fiscales, ya que se enfrenta a diversos tributos como ISLR, IVA, impuestos municipales, impuestos de las grandes transacciones financieras, contribuciones parafiscales y laborales, los cuales representan la carga tributaria. Adicionalmente por ser contribuyente especial también debe cumplir con procedimientos adicionales como las retenciones de impuestos, lo cual debe adaptar en sus prácticas contables y administrativas, mecanismos que le permitan realizar estas retenciones de forma correcta y hacer las declaraciones respectivas ante el SENIAT en los plazos establecidos por el Calendario para Sujetos Pasivos Especiales. Cabe destacar que la planificación tributaria permite el aprovechamiento eficiente de los recursos, se realicen de manera adecuada los procedimientos fiscales, se determine el pago de los tributos correspondientes y tener la capacidad contributiva para responder a las cargas impositivas establecidas en las leyes tributarias vigentes.

Discusión de los resultados

A partir de la entrevista realizada a las personas encargadas de la administración de la empresas fue posible conocer que la Empresa Granzón y Arenas La



Revolución C.A, se encuentra calificada como contribuyente especial desde el año 2013, y en la misma no realiza el proceso de planificación tributaria para cumplir oportunamente con las obligaciones que establecen las leyes tributarias, los mismos indicaron que esta Empresa sólo se guía por el calendario para contribuyentes especiales que establece la Administración tributaria a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Además, la entidad presenta debilidades en materia tributaria, asociadas con la carencia de conocimientos de las leyes tributarias, las sanciones por incumplimiento de obligaciones tributarias y posee poca disponibilidad financiera que imposibilita el cumplimiento en el pago de forma oportuna de algunos de los tributos.

Los procedimientos administrativos que se realizan en la Empresa Granzón y Arenas La Revolución C.A. contribuyen de manera favorable para el pago oportuno de los tributos y cumplimiento de deberes formales, ya que permiten generar la información necesaria para realizar las declaraciones de impuestos, retenciones y demás deberes que tienen los contribuyentes calificados como especiales. Sin embargo, los entrevistados indicaron que existen debilidades al momento de seleccionar los porcentajes de retención de acuerdo al concepto de las facturas. Cabe destacar que es necesario realizar los registros correctamente en el sistema utilizado por la Empresa para no ocasionar errores que puedan afectar la veracidad de cada declaración de impuesto. Finalmente, manifiestan los entrevistados que actualmente es necesario realizar una planificación tributaria dentro de la Empresa Granzón y Arenas La Revolución C.A.

Conclusiones

Se puede concluir que la planificación tributaria le permite a las empresas venezolanas, específicamente a las calificadas por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales la adopción de estrategias o alternativas para proporcionar una erogación justa de la carga tributaria sin incumplir con las obligaciones que tienen hacia el Estado de conformidad con el marco legal vigente en materia tributaria. Para el contribuyente especial Granzón y Arenas La Revolución C.A. la realización de una planificación tributaria le ayudaría no sólo a cumplir oportunamente con sus obligaciones en las fechas que establece el



Calendario para Sujetos Pasivos Especiales, sino que también tener un análisis más detallado sobre el impacto fiscal de cada tributo desde el punto de vista financiero, contable y administrativo dentro del marco legal, a fin de no ocasionar errores que puedan afectar la veracidad de cada declaración de impuesto.

Finalmente, al realizar una revisión de la normativa tributaria vigente, se pudo apreciar que se han presentado permanentes cambios en la legislación tributaria venezolana, lo que obliga a los contribuyentes a analizar su impacto y buscar estrategias inmediatas para reducirlo. Cabe destacar que la norma principal es el Código Orgánico Tributario y que las formalidades expresadas en el mismo, representan la base para las demás leyes tributarias en materia de sanciones y procedimientos, por lo que se requiere tener un criterio correcto de interpretación, para evitar contingencias generadas mayormente por desconocimiento de la normativa ya que se aplican criterios propios que pueden ser rechazados por la Administración Tributaria.

Referencias

- Arias, Fideas (2012). El Proyecto de Investigación. Editorial Episteme. Caracas, Venezuela.
- Cusgüen, Eduardo. (1998). Manual de Derecho Tributario. Elementos sustanciales y procedimentales. Grupo Editorial Leyer Ltda. Bogotá.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial N° 36.860. Ediciones Educen. Caracas Venezuela.
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario N° 1.434. Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.152. 18 de noviembre de 2014. Caracas Venezuela.



Universidad de Carabobo



Facultad de Ciencias
Económicas y Sociales



Dirección de Investigación
y Producción Intelectual

Aportes de las ciencias contable al mundo organizacional.



© Ediciones Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Dirección de Investigación y Producción Intelectual
Primera edición digital, 2019
Depósito Legal N° CA2019000024

Todos los capítulos incluidos en este libro fueron rigurosamente seleccionados y aprobados luego de arbitraje doble ciego-juicio de pares. Los evaluadores internos y externos fueron especialistas de las diferentes disciplinas, pertenecientes a universidades e instituciones venezolanas y extranjeras.

ISBN: 978-980-233-732-3



Nuevas tendencias y desafíos