

§19. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO SEGÚN LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

Freddy J. Orlando S.

Profesor de la Universidad Católica Andrés Bello y
Universidad Central de Venezuela

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El tema del control interno está emparentado con la materia relativa al control fiscal, actividad esta última realizada por organismos técnicos y especializados, dirigida a lograr, en los términos establecidos en las disposiciones legales pertinentes, la correcta administración, manejo, custodia, inversión y disposición de fondos y bienes públicos, es decir, del patrimonio público.

No es de estos tiempos la preocupación porque los administradores de la cosa pública actúen imbuidos de principios de moralidad, transparencia, legalidad, eficiencia y eficacia; ni mucho menos el empeño por conocer, a ciencia cierta, qué hacen tales administradores con los recursos que anualmente, vía presupuesto, se ponen en sus manos para la satisfacción de las necesidades colectivas, sino que muy por el contrario tal inquietud ha estado presente en diversas épocas, civilizaciones y países y por vías o medios muy diversos¹.

En la materia específica de control interno, el interés por instituir esta modalidad de control en nuestro país es de muy vieja data. Así nos proponemos ponerlo en evidencia, mediante la referencia que haremos a dos textos de particular importancia en la historia legislativa de Venezuela: El Código de Hacienda de 1873 y la Ley de la Hacienda Pública Nacional de 1918 al desarrollar el Capítulo III de este trabajo.

¹ Los primeros sistemas de control de actos de índole financiera de la Administración Pública aparecieron en la fase embrionaria de la organización del Estado. Tan pronto se inició su estructuración con instituciones encargadas de recibir tributos y efectuar gastos, así como dentro de la organización de servicios públicos y atención al ciudadano, los países se vieron en la necesidad de crear algún tipo de control de los gastos de la Administración. *Cfr. ROQUE CITADINI, Antonio, El Control Externo de la Administración Pública*, Ediciones de la Contraloría General de la República, Caracas, 1999, p. 15.

Por lo que respecta a nuestro país, el elenco es largo, comenzando por la Real Cédula expedida en la ciudad de Ocaña por la Reina Doña Juana “La Loca” el 17 de Febrero de 1531, en la que se instituyó a los Oficiales Reales -Tesorero, Contador y Factor-; la creación de los Tribunales de Cuentas en los Virreinos de Lima, México Santa Fe de Bogotá por Real Cédula de Felipe III de fecha 24 de agosto de 1605. De este último se desglosa la Capitanía General de Venezuela, creada en 1777; la Intendencia de Ejército y Real Hacienda, instalada el 8 de diciembre de 1776 con competencia en los ámbitos militar, de hacienda justicia y policía. Más adelante, durante la gesta de la emancipación, el Libertador, especialmente, creó tribunales y dictó normas de diferentes rangos jerárquicos, dirigidos a combatir los hechos contrarios a la sana administración de los fondos públicos, previendo, en algunos de tales instrumentos la pena de muerte para los prevaricadores y malversadores de los caudales públicos. A este respecto puede consultarse la obra del Dr. SOSA LLANOS, Pedro Vicente, *Guerra, Hacienda y Control Fiscal en la Emancipación de Venezuela (1810-1830)*, Ediciones de la Contraloría General de la República, Caracas, 1995.

Sin embargo el control interno, concebido como la injerencia, directa y permanente que deben tener las máximas autoridades de las dependencias de la Administración Pública en la estricta supervisión y control de la correcta administración e inversión del patrimonio público, que se les ha confiado para la satisfacción de las necesidades de la colectividad, jamás para provecho personal, empezó a tener mayor significación entre nosotros, desde el mismo momento en que el control fiscal, dado a conocer cabalmente por la Contraloría General de la República luego del derrocamiento de la dictadura del General Marcos Pérez Jiménez, mostró toda la importancia que tiene en un régimen democrático y en un verdadero Estado de Derecho.

Aunado a lo anterior, es preciso poner de relieve que en febrero de 1995, el Presidente de la República, Dr. Rafael Caldera, dispuso reestructurar y fortalecer institucionalmente al Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio de Finanzas), con el objeto de “*garantizar un mayor control sobre el gasto público, mejorar la gestión financiera de los organismos públicos y optimizar el flujo de caja de la tesorería nacional*”. A tal fin, ordenó elaborar el Programa de Modernización de la Administración Financiera del Estado, para “desarrollar e implantar el Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF)”, lo cual trajo consigo la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional, muchas de cuyas regulaciones hincaban raíces en la referida Ley de la Hacienda Pública del año 1918.²

Producto del mencionado programa de modernización, fue la aprobación de la citada Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, comprensiva de los sistemas de presupuesto, crédito público, tesorería, y control interno, analizados en esta obra.

El plan que nos hemos propuesto seguir para desarrollar el presente trabajo, aparece enunciado en el sumario que antecede. Ello implica que, una vez formuladas estas consideraciones preliminares, expresaremos el concepto de control interno, luego de lo cual abordaremos, brevemente, la evolución normativa que se ha venido operando en dicha materia hasta la concepción que del mismo rige en la actualidad. Después, comenzaremos a examinar las disposiciones pertinentes de esta modalidad de control, establecidas, tanto en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, como las que están previstas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal; de seguidas, veremos las características del control interno y referiremos los órganos competentes para realizarlo; posteriormente haremos mención especial de la dependencia denominada *Superintendencia Nacional de Auditoría Interna*, así como de las atribuciones de las unidades de auditoría interna; acto seguido formularemos algunas consideraciones acerca del régimen funcional en el ámbito del control interno y pondremos punto final con las correspondientes conclusiones.

II. CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

El concepto de control interno que procedemos a avanzar en este momento, a reserva de las consideraciones que al respecto haremos más adelante y, particularmente, del desarrollo completo del presente estudio, nos lleva a identificarlo con las diversas acciones de naturaleza previa, simultánea y posterior, realizadas por la propia entidad sujeta a

2 Decreto n° 570 del 23-2-1995. Vid. *Gaceta Oficial* n° 35.660 del 23-2-1995.

control, con la finalidad de que la administración de sus recursos, el cuidado y preservación de sus bienes y el ejercicio de sus correspondientes operaciones, cónsonas con la naturaleza de la organización de que se trate, se lleven a cabo de manera diáfana, acorde con las disposiciones legales que rigen la administración de tales recursos y con el propósito de lograr los resultados que se tenía previsto obtener.

Cuando señalamos, como lo hemos hecho *ut supra*, que el control interno lo realiza “la propia entidad sujeta a control”, en realidad queremos expresar con ello que el mismo compete, exclusivamente, a las máximas autoridades y demás funcionarios públicos de tales entidades. Se trata del ejercicio de competencias adicionales o concurrentes con las que les son propias o inherentes a las funciones que le están atribuidas a tales autoridades. Esta actividad de control debe efectuarse con fundamento en las disposiciones legales que rigen las labores de la organización y ajustadas a los procedimientos contenidos en sus correspondientes manuales de organización, sistemas, reglamentos internos y otras disposiciones institucionales, contentivas de las políticas y métodos de autorización, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección.

III. EVOLUCIÓN NORMATIVA EN MATERIA DE CONTROL INTERNO

La evolución que se ha operado en nuestro país en materia de control interno, podría llevar a sostener, como lo expresamos en el capítulo introductorio, que dicho tipo de control data de la época de la colonia. Sin embargo, estructurado como lo está en la actualidad, tanto en la *Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público* como en la *Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal*, es producto, fundamentalmente, de la institucionalización que se operó en el campo del control fiscal en Venezuela, luego del abandono del poder por parte del dictador General Marcos Pérez Jiménez, en el año 1958, y de regulaciones previas que, aun de manera incipiente, sirvieron para echar las bases del control interno en Venezuela. Por ello, como lo señalamos precedentemente, traemos a colación dos instrumentos legales que, en su momento, constituyeron un verdadero modelo en el área bajo análisis. Nos referimos al Código de Hacienda de 1873 y a la Ley Orgánica de la Hacienda Pública de 1918.

1. El Código de Hacienda de 1873

Este texto legal es de obligatoria referencia al tratar el tema de control interno, porque si bien es cierto que el mismo contenía una recopilación de leyes concernientes a distintas materias, su ley N° VI, se refería al conjunto de atribuciones que, como dijimos antes, ponía en manos del Primer Magistrado Nacional, una diversidad de medios de los que se podía valer para efectuar un eficaz control a lo interno de la estructura de la administración pública de la época.

En efecto, el artículo 1° establecía que “La suprema dirección y administración de la Hacienda Nacional corresponde al Presidente de la República y la ejerce por medio de los Ministros de su despacho y de los demás empleados dependientes de éstos, con arreglo a la Constitución y a las leyes y decretos del Congreso”. En el artículo 2° se le asignaron al Primer Magistrado Nacional varias atribuciones muy importantes. Esta norma rezaba así:

“Son funciones del Presidente de la Unión, como supremo Director y Administrador de la Hacienda Pública”.

1°. Reglamentar conforme a la Constitución las leyes de Hacienda, a fin de asegurar su más completa ejecución y la manera de llevar la cuenta general de la Hacienda Pública.

2°. Disponer la traslación de caudales de una oficina a otra, según la necesidad lo exija, previo el informe justificativo que le de el Ministro de Hacienda.

3°. Nombrar inspectores que visiten las Aduanas y demás oficinas de Hacienda, cuando lo estime conveniente y siempre que no pueda afectar la visita el ministro del Ramo.

4°. Hacer pasar tanteos extraordinarios a estas oficinas con el fin de saber si los empleados cumplen con sus deberes.

5°. Disponer el orden con que deben hacerse los pagos, de conformidad con lo decretado en el Presupuesto de Rentas y Gastos botado por el Congreso, y cuidar de que no se haga erogación alguna que no esté dispuesta en dicha ley.

6°. Remover libremente los empleados de Hacienda.

7°. Formar el proyecto de Ley de Presupuesto General de Rentas y Gastos Públicos, que debe presentar anualmente al Congreso.

Como puede observarse, la citada ley VI constituyó para su época una normativa muy importante en materia de administración hacendaria, normativa que, después de ciento treinta y dos años de haber entrado en vigencia, subsiste en cierta medida a la presente fecha, pero contenida ahora en leyes como la ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, la Ley del Estatuto de la Función Pública y la Ley Orgánica de la Administración Pública, fundamentalmente.³

2. Ley de la Hacienda Pública de 1918

La otra ley a la que antes hicimos referencia, como expresión de la existencia de un interés muy específico por instituir la modalidad del control interno entre nosotros, es la que intitula este acápite y cuya promulgación tuvo lugar el 4 de junio de 1918. Con el propósito de destacar la trascendencia e importancia que entre nosotros ha tenido dicha ley, creemos conveniente transcribir a continuación el parecer del tempranamente fallecido Dr. Florencio Contreras Quintero, respecto del citado instrumento legal y de su autor, expresado en su obra “Disquisiciones Tributarias”,

[el] 9 de agosto de de 1962 -fecha que pasó inadvertida para la inmensa mayoría de los venezolanos- se cumplió el primer centenario, en la población de Independencia del vecino Estado Táchira, de uno de los exponentes más notables del Servicio Civil de la República: Agrimensor

3 *Artículo 47. Ley Orgánica de la Administración Pública:* El Presidente o Presidenta de la República, en su carácter de Jefe o Jefa del Estado y del Ejecutivo Nacional, dirige la acción del gobierno y de la Administración Pública Central del Poder Nacional con la colaboración inmediata del Vicepresidente Ejecutivo o Vicepresidenta Ejecutiva, conforme a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y en las leyes. *Artículo 87.* El ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde al Presidente o Presidenta de la República, en Consejo de Ministros, de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y las leyes. *Artículo 4. Ley del Estatuto de la Función Pública:* El Presidente o Presidenta de la República ejercerá la dirección de la función pública en el Poder Ejecutivo Nacional. *Artículo 35. Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público:* El Presidente de la República, en Consejo de Ministros, fijará anualmente los lineamientos generales para la formulación del proyecto de ley de presupuesto y las prioridades de gasto, atendiendo a los límites y estimaciones establecidos en la ley del marco plurianual del presupuesto.

Público a los 21 años y Doctor en ciencias Físicas y Matemáticas a los 26, al doblar esa edad este Ingeniero Civil, por una de esas paradojas de que es tan rica la Historia de la República, llegó a ser el proyectista, el constructor y el organizador *de ese edificio que se llama la Hacienda Pública Nacional*.

Bajo su dirección y su Ministerio se proyectó, en efecto, la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, *uno de los instrumentos jurídicos de mayor significación, en mi criterio*. De tal naturaleza es la estructura de este Texto que, habiendo sido promulgado el 5 de junio de 1918, en un país como el nuestro, en donde existe una marcada tendencia tradicional a las reformas legislativas precipitadas e inconsultas, -y yo diría, en muchos casos, a las “deformas”, si se me permitiese decirlo-, a las deformaciones de la legislación; *este instrumento positivo ha podido resistir, no sólo los embates naturales del tiempo digo, sino, incluso, los de la incapacidad -porque hay que hablar con cierta rudeza en este País- de algunos hombres que sucedieron a su autor en el Despacho del Ministerio de Hacienda. Advertirán ustedes que me refiero al Doctor Román Cárdenas.*⁴ (Las cursivas son nuestras).

La precitada ley -Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, como en verdad se llamaba- separó del último Código de Hacienda de 1912, las disposiciones relativas a la materia aduanera, lo cual dio origen a la Ley de Aduanas y reguló a través de normas muy precisas la administración del Patrimonio Público, estructurando así la Hacienda Pública Nacional. El último “embate” que ha tenido ese “edificio”, denominado “Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional”, para emplear la terminología del Dr. Contreras fue, precisamente, producto de la entrada en vigor de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. En efecto, este texto legal, en su artículo 171, correspondiente a las Disposiciones Finales y Transitorias agrupadas en el Título X, dispuso lo que se copia de inmediato:

Artículo 171. Queda parcialmente derogado el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en cuanto al servicio de inspección se refiere. El servicio de fiscalización será competencia de los órganos de la administración tributaria y, sin perjuicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República, se ajustará las disposiciones del Código Orgánico Tributario y las leyes especiales que regulen la materia tributaria.

Quedan derogados los artículos 1, *in fine*, en cuanto se refiere al Fisco como personificación jurídica de la Hacienda; 2; 51, 60, 61, 62, 78, 81 numeral 4, 82 a 191, 98 al 101, 128 al 138, 146, 204, 205, 206, 208 al 210 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional publicada en la *Gaceta Oficial* N° 1.660 Extraordinario, de fecha 21 de junio de 1974; (*omissis*).

Como puede observarse, ese “edificio” al que aludió el Dr. Contreras Quintero en su precitada obra, para referirse a la mencionada Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, todavía continua parcialmente en pie dado que siguen vigentes varios de los artículos que datan del original texto de 1918.

Por otra parte, cabe agregar que la actual Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República del 13 de noviembre de 2001, derogó el “artículo 95 y los ordinales 1° y 4° del artículo 96” de la tantas veces citada Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, sucesora, no obstante las diferentes reformas de que ha sido objeto, de la primigenia Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, concebida por el prenombrado Ministro Román Cárdenas.

4 *Ob. cit.*, Universidad de los Andes n° 19, Colección *Justitia et Jus*, Mérida, 1969, p.7.

3. Los Avances alcanzados a partir de 1958

Al derrocamiento de dictadura militar del General Marcos Pérez Jiménez, siguió de inmediato un período de preocupación por la correcta administración de los fondos y bienes públicos, dado que la mencionada dictadura tuvo entre sus “logros” un repunte en comportamientos reñidos con la pulcritud y corrección en el manejo de los fondos públicos.

Una de las expresiones de la referida preocupación, fue la concerniente a la escogencia de la figura del Contralor General de la República, es decir, el más alto funcionario del Estado llamado a librar una lucha sin cuartel contra el flagelo de la corrupción, que, como lo acabamos de expresar, era lo que había caracterizado al aludido régimen dictatorial. En aquella época de inicio de la institucionalidad en nuestro país y del establecimiento de las bases de un moderno Estado de Derecho, como quedó plasmado en la Constitución de 1961, el Congreso de la República se esmeró en la selección del titular de la máxima institución de control fiscal.

Así, en fecha 31 de enero de de 1958, la Junta de Gobierno que regía los destinos de nuestra nación escogió, provisionalmente, al Dr. Luís A. Pietri como Contralor General de la República.⁵

Dentro de los mayores logros del Dr. Pietri al frente de la Contraloría General de la República por espacio de once años, se mencionan los siguientes: la reforma interna del organismo contralor para adecuarlo a las exigencias de una Administración Pública que ya se perfilaba creciente y con muchos vicios heredados de la época dictatorial; la creación de su órgano divulgativo la *Revista de Control Fiscal* y la publicación del cuerpo doctrinario de la Consultoría Jurídica del Organismo, de manera de dar a conocer los criterios absolutamente técnicos, exentos de intereses político-partidistas o de cualquier otra índole, reñidos con los principios que establecía la Constitución de 1961, para el ejercicio de la función contralora y, finalmente, la apertura hacia el exterior mediante la participación en eventos internacionales que obligaban a expresar en las correspondientes ponencias, la filosofía y principios a que estaba sujeta la institución. El Dr. Luis A. Pietri, en gran parte, fue el creador del Instituto Latinoamericano de Control Fiscal (ILACIF). Todos los contralores que prosiguieron al frente de la institución, contribuyeron con sus respectivas ejecutorias a consolidar la institucionalidad en el ámbito del control fiscal.⁶

Pues bien, fue precisamente en el VI Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, celebradas en Tokio en 1968, donde la delegación venezolana presidida

5 Casi un año después de su escogencia por la Junta de Gobierno, concretamente el 18 de febrero de 1959, el Congreso de la República, surgido de la consulta popular en las primeras elecciones libres y democráticas posteriores a las del año 1947, ratificó en dicho cargo al Dr. PIETRI para el período constitucional 1959-1964. La labor por él realizada al frente del máximo organismo de control fiscal de Venezuela, fue tan importante y exitosa que fue ratificado para el siguiente período constitucional que se iniciaba en 1964 y concluía en 1969.

6 Para el período 1969-1974, la designación recayó en el Dr. Manuel Vicente LEDESMA; en el siguiente período, 1974-1979, la Contraloría tuvo dos Contralores; el Dr. José MUCI ABRAHAM, quien renunció en 1976 y el Dr. José Andrés OCTAVIO, el sustituto designado por el Congreso para completar el quinquenio. Para el período 1979-1984, la Máxima Institución de Control Fiscal Externo tuvo como titular al Dr. Manuel Rafael RIVERO. En el período 1984-1989, la representación popular designó al Dr. Ricardo SILLERÍ LÓPEZ DE CEBALLOS, quien por razones de salud se retiró en 1986, siendo su sustituto el Dr. José Ramón MEDINA. El Dr. MEDINA fue ratificado para el nuevo período que correspondió al lapso 1986-1994. El último Contralor designado por el Congreso de la República fue el Dr. Eduardo ROCHE LANDER, quien cubrió el período 1994-1999. El actual Contralor, es el Dr. Clodosbaldo RUSSIÁN. El Dr. RUSSIAN fue designado en el año 2000 bajo las disposiciones de la Constitución que nos rige en la actualidad para un período que culmina en el 2007.

por el Dr. Pietri, llevó como ponencia para el Tema N° 1, relativa a “Métodos y Procedimientos de la Fiscalización Superior”, un punto denominado “El Control Interno y Los Procedimientos de Fiscalización Externos”. Allí se sostuvo lo que se trasunta a continuación:

Como se sabe, el control interno comprende el conjunto de procedimientos establecidos por la Administración Activa con la finalidad de vigilar el adecuado funcionamiento de sus dependencias y entidades y el estricto cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La diferencia básica de este tipo de control con el denominado externo, consiste en que este último es ejercido por una institución independiente de los entes fiscalizados (*omissis*). Para resumir el pensamiento de la Delegación Venezolana sobre este particular, se estima que los controles interno y externo deben coordinarse y complementarse. A cada uno debe asignársele áreas definidas de trabajo e impedir tanto las interferencias como las repeticiones innecesarias en la fiscalización. No obstante, es recomendable realizar revisiones, periódicas y selectivas, sobre los actos y documentos que han sido objeto de control interno, a fin de cerciorarse de la efectividad de este último.⁷

De lo anteriormente transcrito se pone de manifiesto que casi treinta años antes de que se dictara la Ley analizada en esta obra, ya la Contraloría General de la República, como institución superior de control fiscal externo de nuestro país, trazaba lineamientos, claros, precisos y correctos acerca del papel que está llamado a desempeñar el denominado control interno.

Durante la gestión del Contralor José Muci Abraham, se dictó la primera ley reguladora de las funciones de control a cargo de la Contraloría General de la República. Uno de sus artículos, concretamente el artículo 7, dispuso que a la Máxima Institución de Control Fiscal Externo “*Corresponde evaluar, orientar, coordinar y, en caso necesario, prescribir los sistemas de control interno de la Administración Pública de acuerdo con las entidades respectivas, a fin de que el control fiscal externo se complemente con el que ejerce la administración activa*”. Quedaba de esta manera establecida la posibilidad de ir desarrollando la modalidad del control interno, como ciertamente ocurrió en los años subsiguientes.

El Contralor Manuel Rafael Rivero, hizo aportes fundamentales en el avance y consolidación del control interno. En efecto, en el informe dirigido al Congreso de la República correspondiente al año 1979, específicamente en materia de averiguaciones administrativas, señaló lo siguiente:

La existencia de todo un sistema de control externo, cuya más alta expresión es, precisamente, la Contraloría General de la República, no puede eximir de sus responsabilidades específicas a los propios administradores. De allí que en materia de averiguaciones administrativas, dentro del rigor y la agilidad que a ello le da y le desea imprimir la Contraloría, a los fines de contribuir también al fortalecimiento de las instituciones de Control Interno de la administración activa, por una parte, y de evitar injustificadas duplicaciones de trabajo por la otra, se ofició a los distintos Ministerios recordándoles que en los casos en que detecten irregularidades, están en el deber de iniciar la averiguación administrativa correspondiente, llevarla hasta sus últimas consecuencias y comunicar de inmediato a la Contraloría el resultado obtenido con indicación de las sanciones eventualmente aplicadas [...].

Con la señalada instrucción, se fueron creando las condiciones para que en 1984 se reformara la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, cuya importancia fue vital debido a la incidencia que tuvo en la actividad de perquisición, propia de ese superior ente de control fiscal.

⁷ Vid., *Latinoamérica en los Congresos Internacionales de Entidades Fiscalizadoras 1953-1958*, t. IV, Ediciones de la CGR, Caracas, 1968, p. 332.

En efecto, la aludida reforma consistió en suprimir la exclusividad que, desde su creación, tuvo el organismo contralor en materia de averiguaciones administrativas, para que en lo sucesivo, dicha potestad también fuera ejercida por la propia Administración Pública en los precisos términos establecidos en la ley; ya no con base en una circular, como lo había dispuesto el Contralor Rivero, según lo antes visto, sino con fundamento en las disposiciones expresas que sobre el particular desarrolló la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República⁸.

En el informe presentado al Parlamento Nacional, correspondiente al año 1981, de nuevo, el Dr. Rivero expresó su criterio acerca de la necesidad de estructurar una acción fiscalizadora compartida e integral y adujo lo siguiente:

[...] si es cierto que la responsabilidad fundamental de practicar el control fiscal se le tiene asignada a los organismos específicamente encargados de llevar a cabo el llamado control externo (Contraloría General de la República, Contralorías Regionales y Municipales) ello, de ninguna manera, exonera al administrador de su obligación de vigilar en el ámbito de su área la corrección en el manejo de los fondos públicos y la guarda y custodia de los bienes nacionales bajo su responsabilidad. Esta gestión es la que denominamos control interno. No hay ninguna razón que justifique el que este tipo de control no se realice con la misma metodología que se aplica en el externo.

Consecuente con la idea precedentemente expresada, el 4 de agosto de 1982, el Contralor Rivero, a título de colaboración con el Congreso de la República, hizo entrega de un proyecto de Ley en el que se preveía la creación del Sistema Nacional de Control Fiscal. El artículo 1 de dicho texto legal disponía que su objeto era:

[...] establecer un sistema unificado de acción fiscalizadora de la administración pública, que abarque los distintos ámbitos de acción del Estado, sobre la base de una adecuada coordinación de sistemas, procedimientos y normas aplicados por los organismos, repartimientos, (*sic*) y unidades encargadas de realizar controles externos e internos.⁹

La invitación a legislar en la citada materia la reiteró el Dr. Manuel Rafael Rivero en su último informe al Congreso de la República en 1983, cuando al hacer referencia a dicho proyecto, dijo: “Sea oportuna esta ocasión para ratificar esas recomendaciones y solicitudes”.

No es posible soslayar en este breve recuento de antecedentes sobre la materia del control interno, los estudios que al respecto adelantó la COPRE en 1988. En el texto del Proyecto de reforma integral del Estado, elaborado por la Comisión Presidencial designada para ello, luego del correspondiente análisis en el que se indican como carencias del control interno de la época, la inexistencia de una base normativa, legal o reglamentaria; la inadecuada ubicación organizativa y la falta de autonomía e independencia de las dependencias que realizaban este tipo de control, se hace hincapié en que la reforma administrativa:

[...] tendrá que reestructurar a fondo los mecanismos de control interno, partiendo de su regulación general a nivel de disposiciones legales y previendo en estas, tanto la uniformidad orgánica y procedimental de los órganos que lo ejercen, como la independencia y autonomía que requieren, la estabilidad del plantel de funcionarios y la dotación de recursos suficientes, todo ello enmarcado dentro de la debida coordinación con los mecanismos de control externo que corresponden a la Contraloría General de la República.¹⁰

8 Vid. ORLANDO S., Freddy J., *La Potestad Inquisitiva de los Órganos de Control Fiscal y la Determinación de la Responsabilidad Administrativa de los Funcionarios Públicos*, UCAB, Caracas, 2004, p. 87.

9 La exposición de motivos del referido proyecto de ley, puede consultarse en la *Revista de Control Fiscal* n° 108, Ediciones de la CGR, Caracas, Enero-Marzo de 1983, p. 23.

10 *Cfr. Ob. cit.*, Editorial Arte, Caracas, 1988, p. 212.

Quedaban expresadas, de esta manera, las líneas maestras de la concepción de lo que debía ser el control interno.

Pero, no fue sino en diciembre de 1996, cuando bajo el impulso del Contralor Eduardo Roche Lander se reformó la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, una de cuyas novedades fue el desarrollo de todo un articulado concerniente a “La Coordinación de los Sistemas de Control”.¹¹

En efecto, los artículos 69 al 72 de la mencionada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, con vigencia a partir del 1º de febrero de 1996, evidenciaban la concepción que al respecto se tenía sobre el tema en referencia al regular la materia en los siguientes términos: el artículo 69 estableció que la Contraloría General de la República ejercería la rectoría de los sistemas de control externo e interno de la Administración Pública Nacional, Centralizada y Descentralizada; en tal carácter, le atribuyó la competencia para dictar las normas e instrucciones y formular las recomendaciones que considerara necesarias para el funcionamiento coordinado de dichos sistemas.

El artículo 70 otorgó a las correspondientes autoridades jerárquicas la responsabilidad por la actividad de control interno. El artículo 71, por su parte, procuró la estabilidad de los titulares órganos de control interno al disponer que el acceso a tales cargos se produciría por vía de concurso y que no serían destituidos “sin la autorización del Contralor General de la República”. Finalmente, el artículo 72 incluyó dentro de la rectoría a cargo de la Contraloría General de la República, la potestad de dictar las correspondientes normas a objeto de coordinar el control que estaba llamado a ejercer con el que le estaba atribuido a las contralorías estatales y municipales.

Pues bien, la entrada en vigencia de la referida Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, condujo, sin lugar a dudas, al desarrollo de la materia del control interno, habida cuenta de los instrumentos que, por vía reglamentaria, se dictaron al respecto.

En efecto, mediante las resoluciones N° 01-00-00-015, 01-00-00-016 y 01-00-00-017, todas de fecha 30 de abril de 1997 y publicadas en la *Gaceta Oficial* N° 36.229 del 17 de junio de 1997, el Dr. Roche prescribió las “*Normas Generales de Control Interno*”, “*Normas Generales de Auditoría de Estado*” y “*Normas Para el Funcionamiento Coordinado de los Sistemas de Control Externo e Interno*”¹².

11 Este texto legal, también se debió en gran parte a la iniciativa del Contralor José Ramón MEDINA, quien durante su gestión al frente del Organismo Contralor elaboró el correspondiente proyecto y aupó su aprobación por parte del Parlamento de la época. El Dr. MEDINA había trabajado arduamente la materia del control interno, como quedó evidenciado con la participación de la Contraloría General de la República en el XIV Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras (INCOSAI), celebrado en Washington, en octubre de 1992. En dicha ocasión, las Comisiones Permanentes designadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), presentaron los correspondientes documentos para la consideración del Congreso, uno de los cuales “Posibilidades de mejorar la gestión financiera del sector público a través de las comisiones permanentes de la INTOSAI”, trataba sobre las “Directrices para las Normas de Control Interno”. En el documento presentado por la delegación venezolana sobre el tema “La Fiscalización en un Entorno Cambiante: La evolución del papel de las EFS”, se señalaba lo siguiente: “En la actualidad el Congreso de la República de Venezuela estudia una reforma integral de la LOCGR, uno de cuyos propósitos principales es precisamente fortalecer el concepto de la complementación del control interno con el externo y proveer las bases para su profundización. Un conjunto de nuevas disposiciones consagran la forma última de ese concepto, que se ha venido designando como “sistema nacional de control”, y establece las normas para su estructuración orgánica, funcional y su ulterior desarrollo. (...)”. *Cfr. Revista de Control Fiscal* n° 128, Caracas, p. 180.

12 De los citados instrumentos normativos, destacan, por ejemplo, las disposiciones contenidas en las referidas “NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO”, que se indican de seguidas: *Artículo 3º*. El control interno de cada organismo o entidad debe organizarse con arreglo a conceptos y principios generalmente aceptados de sis-

Las referidas “*Normas Generales de Control Interno*”, tienen el mérito de haber establecido los elementos mínimos que debían ser observados por los organismos y entidades sujetos al control de la Contraloría General de la República, a los fines del establecimiento, implantación, funcionamiento y evaluación del control interno. Según el artículo 3° de dichas Normas, “El control interno de cada organismo o entidad debe organizarse con arreglo a conceptos y principios generalmente aceptados de sistemas y estar constituido por las políticas, y normas formalmente dictadas, los métodos y procedimientos efectivamente implantados y los recursos humanos, financieros y materiales, cuyo funcionamiento coordinado debe orientarse al cumplimiento de los objetivos siguientes: a) Salvaguardar el patrimonio público; b) Garantizar exactitud, cabalidad, veracidad y oportunidad de la información presupuestaria, financiera, administrativa y técnica, c) Procurar la eficiencia, eficacia, economía y legalidad de los procesos y operaciones institucionales y el acatamiento de las políticas establecidas por las máximas autoridades del organismo o entidad.

Según puede observarse, se trata de una disposición absolutamente nutrida en cuanto a su contenido, fines y propósitos.

tema y estar constituido por las políticas y normas formalmente dictadas, los métodos y procedimientos efectivamente implantados y los recursos humanos, financieros y materiales, cuyo funcionamiento coordinado debe orientarse al cumplimiento de los objetivos siguientes: a) Salvaguardar el patrimonio público; b) Garantizar la exactitud, cabalidad, veracidad y oportunidad de la información presupuestaria, financiera, administrativa y técnica; c) Procurar la eficiencia, eficacia, economía y legalidad de los procesos y operaciones institucionales y el acatamiento de las políticas establecidas por las máximas autoridades del organismo o entidad. *Artículo 8°*. Los sistemas de control interno deben ser estructurados de acuerdo con las premisas siguientes: a) Corresponde a la máxima autoridad jerárquica de cada organismo o entidad establecer, mantener y perfeccionar el sistema de control interno, y en general vigilar su efectivo funcionamiento. Asimismo, a los niveles directivos y gerenciales les corresponde garantizar el eficaz funcionamiento del sistema en cada área operativa, unidad organizativa, programa, proyecto, actividad u operación, de la cual sean responsables; b) El sistema de control interno es parte de los sistemas financieros, presupuestarios, contables, administrativos y operativos del organismo o entidad y no un área independiente, individual o especializada. c) Asegurarse de que los controles internos contribuyan al logro de los resultados esperados de la gestión; d) Evaluar las observaciones y recomendaciones formuladas por los organismos y dependencias encargados del control externo e interno, y promover la aplicación de las respectivas medidas correctivas. *Artículo 10*. Los niveles directivos y gerenciales de los organismos o entidades deben: a) Vigilar permanentemente la actividad administrativa de las unidades, programas, proyectos u operaciones que tienen a su cargo; b) ser diligentes en la adopción de las medidas necesarias ante cualquier evidencia de desviación de los objetivos y metas programadas, detección de irregularidades o actuaciones contrarias a los principios de legalidad, economía, eficiencia y/o eficacia; c) Asegurarse de que los controles internos contribuyan al logro de los resultados esperados de gestión; d) Evaluar las observaciones y recomendaciones formuladas por los organismos y dependencias encargados del control externo e interno, y promover la aplicación de las respectivas medidas correctivas de las “NORMAS PARA EL FUNCIONAMIENTO COORDINADO DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EXTERNO E INTERNO”, uno de los artículos a destacar es el 3° el cual dispone lo siguiente: “Se entiende por órgano de control interno, aquél que tiene una función específica y principal de control en el ámbito de cada organismo o entidad, entendida ésta como función diferenciada de la que corresponde a los órganos activos de administración, con competencia para verificar la conformidad de la actuación de estos últimos con la normativa que les sea aplicable; ejercer sobre ellos funciones de control previo, concomitante y/o posterior; abrir y sustanciar las averiguaciones administrativas que deban tramitarse en el respectivo organismo o entidad; y para evaluar el sistema de control interno de los mismos, con la finalidad de proponer a sus máximas autoridades las recomendaciones dirigidas a mejorarlo y aumentar la efectividad y eficiencia de la gestión administrativa”. Se entiende por órgano de control externo, aquel distinto e independiente de la administración activa, que con la finalidad de promover mayor economía, eficacia, eficiencia y sujeción al ordenamiento jurídico de la actuación de dicha administración, está facultado para ejercer sobre la misma funciones de control preventivo, concomitante y/o posterior, en los aspectos administrativos, financieros, económicos, de gestión y cualquier otro contemplado en el ordenamiento jurídico y para adelantar los procedimientos relacionados con la determinación de las responsabilidades a que haya lugar, de conformidad con lo dispuesto en dicho ordenamiento.

Por su parte, las “*Normas Para el Funcionamiento Coordinado de los Sistemas de Control Externo e Interno*”, como su nombre lo indica y como reza su artículo 1º “tienen por objeto regular el funcionamiento coordinado de las actividades de control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como de las operaciones relativas a los mismos, por parte de los órganos que integran los sistemas de control externo e interno del sector público, a fin de evitar la dispersión de esfuerzos y lograr la mayor economía, eficacia, eficiencia y sujeción al ordenamiento jurídico, en el ejercicio de las funciones de control”.

En cuanto a las “*Normas Generales de Auditoría de Estado*”, habría que señalar que, por una parte, definen la auditoría de Estado como “el examen objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y técnicas efectuadas por los organismos y entidades” sujetos al control de la Contraloría General de la República, uno de cuyos propósitos es, (*omissis*), 5. Promover el fortalecimiento del sistema de control interno del organismo o dependencia auditada”¹³. Por otra parte, las precitadas Normas “están dirigidas a optimizar la labor de auditoría de Estado y unificar criterios y principios atinentes a su desarrollo, mediante el establecimiento de un marco técnico normativo para el análisis y la evaluación de la gestión pública y el ejercicio de la actividad técnica del auditor”.

El anterior elenco de disposiciones constituyó el andamiaje más completo existente para el momento de la entrada en vigor de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, consagradoria del Sistema de Control Interno que será objeto de análisis en el siguiente punto.

IV. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO PREVISTO EN LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

El Título VI de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, al consagrar el Sistema de Control Interno, expresa en su artículo 131, que el mismo “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 y operativa útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones, promover la eficiencia de las operaciones y lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos, en concordancia con las políticas prescritas y con los objetivos y metas propuestas, así como garantizar razonablemente la rendición de cuentas”.

Agréguese a lo anterior, la existencia del “*Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional*”, dictado por el Presidente de la República mediante Decreto Nº 2621 del 23 de septiembre de 2003, el cual ha venido a desarrollar el articulado de la Ley en lo concerniente al Sistema de Control de Interno.¹⁴

El artículo 2 de las Normas de Auditoría de Estado indica como otras finalidades a alcanzar, las siguientes: “1. Establecer si se han cumplido las disposiciones legales y reglamentarias en el manejo del patrimonio público; 2. Determinar la razonabilidad y exactitud de la información financiera, la aplicación consistente de las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público dictadas por la Contraloría General de la República y de los principios de contabilidad generalmente aceptados; 3. Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos con relación a las metas programadas; 4. Conocer el grado de eficiencia efectividad y economía de la gestión pública”.

¹⁴ Vid. *Gaceta Oficial* nº 37.783 del 25 de septiembre de 2003. El artículo 4º de este Reglamento reproduce textualmente el artículo 131 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público.

De manera, pues, que el referido artículo 131 pone de manifiesto, claramente, el propósito perseguido por el legislador al redactar esta norma. Tal propósito es: a) *asegurar el acatamiento de las normas legales*, o lo que es lo mismo, garantizar la debida observancia de las leyes por parte los funcionarios y de los particulares que interactúan con aquellos, en materias relativas al patrimonio público. No existe Estado de Derecho, si los preceptos establecidos en las correspondientes normas legales son inobservados, soslayados, desacatados y más graves aun, si no se sanciona a quienes incurren en un comportamiento de esa índole.

b) *salvaguardar los recursos y bienes que integran el patrimonio público*. Es obligación de todo ciudadano cuidar y proteger el patrimonio público, pero con mayor razón están obligados a ello quienes en su condición de funcionarios públicos, lo administran, lo custodian y disponen de el en beneficio del colectivo. En la medida en que en el ejercicio de sus respectivas competencias, tales funcionarios se ciñan a lo previsto en las correspondientes disposiciones legales que regulan la administración, disposición o custodia del patrimonio público, estará salvaguardado de su distracción, derroche, dilapidación o malversación.

c) *asegurar la obtención de información administrativa, financiera y operativa útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones*. Sin lugar a dudas que el sistema de control interno que se establezca, debe propender al logro de los fines que aspira alcanzar todo administrador del patrimonio público, máxime cuando para ello precisa de elementos de naturaleza administrativa, financiera u operativa, que sean veraces, idóneos, pertinentes y eficaces para la adopción de las correspondientes decisiones. Éstas, en la generalidad de los casos, se adoptan con resultados que se saben serán acertados, si la información, datos, antecedentes, cifras, estadísticas, etc. que se manejan se encuentran disponibles y son correctos. A estos logros debe orientarse el sistema de control interno

d) *promover la eficiencia de las operaciones y lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos*. El sistema de control interno debe cumplir con los dos aspectos arriba enunciados. Por un parte, “promover la eficiencia de las operaciones” y , por la otra, “lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos”; respecto del primer particular enunciado, debemos señalar que todo funcionario público que tenga a su cargo un oficio de Hacienda, es decir, de administración o custodia de fondos o bienes públicos debe procurar, no sólo que la actividad que realiza alcance los cometidos propios de la institución, sino que además pueda obtener el máximo beneficio posible con el mínimo esfuerzo realizado. Atinente a lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos, es menester indicar que el sistema de control interno debe coadyuvar a una administración eficaz de las actividades que el ente controlado se ha fijado como meta y sus estructuras deben estar dispuestas a alcanzar, de manera razonable, el cumplimiento de los objetivos trazados.

e) *garantizar razonablemente la rendición de cuentas*. Uno de los principios rectores de la actividad de la Administración Pública, conjuntamente con los de “honestidad”, “participación”, “celeridad”, “eficacia”, “eficiencia” y “transparencia”, es el relativo al de “rendición de cuentas”. Así lo proclama la Constitución de la República en el artículo 141. Conforme a dicho principio, toda persona funcionario público que tenga a su cargo la administración, recepción, custodia o inversión de caudales públicos, de fondos o bienes integradores de la noción de “patrimonio público”, está obligado a expresar, cómo administró, custodió, liquidó o invirtió esos recursos. Es decir, si lo hizo con apego a las normas legales correspondientes, si se ajustó al principio de legalidad tanto de los ingresos como de los gastos. En fin, si en esa actividad se comportó como un “buen padre de

familia”. Ahora bien, el sistema de control interno debe facilitar esa tarea de rendición de cuentas para que sea completa, detallada, pormenorizada, justificada documentalmente y efectuada en tiempo oportuno.¹⁵

Otras características del Sistema de Control Interno, aparecen consagrados en los restantes artículos del mencionado Título VI de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. Así, el artículo 132 ofrece los lineamientos generales del sistema de control interno que se implante en cada organismo de la Administración Pública, el cual, no obstante los elementos comunes que puedan estar presentes, es individualizado y particularizado en sus elementos integradores, pues debe responder a las características de cada ente de la administración pública en concreto. Es evidente que por muchos elementos comunes que puedan existir tanto en el Sistema de Control Interno de PDVSA, como en el de INAGER, por ejemplo, ambos Sistemas no pueden ser idénticos, ya que deben atender a las características intrínsecas de cada uno de esos entes, a los objetivos y fines que persiguen, etc., amén de que cada uno de los sistemas de control interno que en ellos se implante debe ser producto del ingenio o creatividad de los jefes de cada uno de los mencionados organismos.

Ahora bien, dentro de los elementos que la citada disposición refiere como característicos del sistema de control interno, abstracción hecha del ente donde se implante, se encuentran los siguientes:

1. Debe ser integral e integrado;
2. Debe comprender los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión;
3. Debe englobar la evaluación de programas y de proyectos;
4. Finalmente, debe estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

La significación que debe dársele a la expresión “*integral e integrado*”, aparece desarrollada en el artículo 3° del Reglamento Sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional. Según esta disposición:

[E]l sistema de control interno comprende el plan de organización, las políticas y normas, así como los métodos y procedimientos adoptados para la autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección de los recursos y bienes que integran el patrimonio público, incorporados en los procesos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos generales del organismo o entidad.

Dicho de otro modo, es fundamental que el sistema de control interno procure la unificación de esfuerzos para una mejor y mayor cobertura de las labores de vigilancia y fiscalización, a la vez que se evita la duplicidad y dispersión de tareas

Por otra parte, el sistema de control interno debe abarcar los aspectos “*presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión*”, lo cual quiere decir, por ejemplo, que deben quedar asegurados mecanismos de control que sean sistemáticamente oportunos y eficaces, particularmente por lo que respecta a las diferentes fases de la ejecución presupuestaria; en materia económico-financiera, es necesario for-

15 El artículo 2 del precitado “Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional”, al referirse al objeto del Sistema Nacional de Control Interno, en lo único que difiere de lo señalado sobre el mismo particular por el ya mencionado artículo 131, es que agrega un elemento que no está contenido en este último artículo: “garantizar el acatamiento de las decisiones adoptadas”, lo cual no deja de ser un propósito muy importante, habida cuenta que no es infrecuente que en la Administración Pública venezolana, muchos subalternos dejen de acatar las directrices emanadas de la máxima autoridad de quien dependen.

talecer todo lo concerniente con la fiabilidad de los registros financieros, con las diferentes etapas de adopción de decisiones, con la preservación de activos; en cuanto a la evaluación de programas y proyectos, el sistema de control precisa contribuir a la obtención de los resultados que se pretendan alcanzar y, finalmente, debe estar fundado en criterios de eficacia, eficiencia y economía lo cual significa que el sistema de control, debido a su diseño, debe cumplir con el cometido previsto en la aplicación real y procurar la obtención del máximo beneficio con el mínimo esfuerzo posible.

Por su parte, el artículo 133 ofrece como otra característica del Sistema de Control Interno el relativo a su funcionamiento, en el sentido de que *debe estar coordinado con el control externo a cargo de la Contraloría General de la República*, ya que según lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley que regula el funcionamiento de la Máxima Institución de Control Fiscal Externo, este organismo es el órgano rector de todo el sistema de control fiscal. Esta condición de ente rector la reitera el artículo 33 de la ley Orgánica de la Contraloría General de la República, al disponer que *“Los órganos de control fiscal referidos en el artículo 26 de esta Ley (entre los cuales se encuentran “las unidades de auditoría interna” de los entes y organismos sujetos al control de la Contraloría General de la República) funcionarán coordinadamente entre sí y bajo la rectoría de la Contraloría General de la República”*.

La coordinación de los Sistemas de Control Interno y Externo, para expresarlo con palabras de la Sala Constitucional del Máximo Tribunal de la República, no es otra cosa que *“la fijación consentida de metas con el consecuente seguimiento de sus resultados”*¹⁶ e implica que las actividades de los órganos que integran dichos sistemas, no sólo se realicen de manera armónica, sino evitando, igualmente, la dispersión de esfuerzos originada en la duplicidad o repetición de los mismos actos de control.

El artículo 134 dispone que es a la *máxima autoridad de cada organismo o entidad* a quien corresponde la responsabilidad de establecer y mantener un sistema de control interno adaptado a la naturaleza, estructura y fines de la organización que él dirige.

Ahora bien ¿qué debe entenderse por máxima autoridad?. En este sentido es menester tomar en cuenta que el artículo 55 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, define como tal:

[...] al órgano ejecutivo a quien corresponda la dirección y administración del organismo o entidad, de acuerdo con el régimen jurídico que le sea aplicable. En caso de que el organismo o ente respectivo tenga junta directiva, junta administradora, consejo directivo u órgano similar, serán estos los que se considerarán la máxima autoridad jerárquica.¹⁷

Del mismo modo, habría que señalar que en similar sentido al precedentemente expresado, las *“Normas para Regular la Entrega de las Oficinas de Hacienda de la Administración Pública Nacional, Estatal y Municipal, por parte de sus Máximas Autoridades”*, en su artículo 1º, Parágrafo Primero, y a los solos efectos de ese instrumento legal, considera máxima autoridades:

16 Cfr. Acta de la Audiencia Oral del 18-12-2002, caso *intervención de la Policía Metropolitana*.
17 Vid. *Gaceta Oficial* nº 37.169 del 29 de marzo de 2001.

[...] los superiores jerárquicos de los organismos, tales como Ministros, los Directores de la Oficinas Centrales de la Presidencia, el Procurador General de la República, Gobernadores y Alcaldes, el Contralor General de la República, el Fiscal General de la República y el Presidente del Consejo Nacional Electoral. En el caso de los Institutos Autónomos y otras personas jurídicas de Derecho Público, su Presidente o denominación equivalente se considerarán superiores jerárquicos.¹⁸

Por otra parte, es preciso indicar que también el artículo 5 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, del mismo modo como lo hace el artículo 131, *eiusdem*, según lo antes visto, expresa lo que debe entenderse por Sistema de Control Interno.

La principal diferencia con esta última disposición, es que indica que la rectoría del sistema la ejerce la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna, lo cual, es absolutamente contradictorio con lo establecido en los artículos 4; 14, numeral 10, y 33 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal que atribuye la rectoría del Sistema Nacional de Control Fiscal a la Contraloría General de la República y, por ende, la del Sistema de Control Interno habida cuenta que este último está comprendido dentro de aquel. Dicho artículo 5, reza así:

El sistema de control interno del sector público, cuyo órgano rector es la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna, comprende el conjunto de normas órganos y procedimientos de control, integrados a los procesos de la administración financiera así como la auditoría interna. El sistema de control interno actuará coordinadamente con el Sistema de Control Externo a cargo de la Contraloría General de la República, tiene por objeto (*sic*) promover la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos, el acatamiento de las normas legales en las operaciones del Estado, la confiabilidad de la información que se genere y divulgue sobre los mismos; así como mejorar la capacidad administrativa para evaluar el manejo de los recursos del Estado y garantizar razonablemente el cumplimiento de la obligación de los funcionarios de rendir cuenta de su gestión.

No obstante las diferencias de redacción entre los artículos 131 y 5 de la mencionada Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, debido a los vocablos que se emplean en ambas disposiciones, es lo cierto que el espíritu, propósito y razón de tales normas son iguales.

En efecto, ambos artículos son coincidentes en cuanto al señalamiento de que el objeto del sistema de control interno es “*asegurar el acatamiento de las normas legales*”; “*garantizar razonablemente el cumplimiento de la obligación de los funcionarios de rendir cuenta de su gestión*”; “*salvaguardar los recursos y bienes que integran el patrimonio público*”.

La consideración final que es necesario formular acerca del precitado artículo 134, tiene que ver con la exigencia que la misma hace en torno a que el sistema de control interno “*incluira los elementos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en las normas y manuales de procedimientos de cada ente u órgano, así como la auditoría interna*”. Se trata de tres modalidades, muy concretas, del ejercicio de la actividad contralora.

Por lo que respecta al control interno previo, dice el artículo 6° del *Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional*”, lo que se trasunta a continuación:

18 Cfr. G.O. n° 36.539 del 15-9-1998.

El control interno previo, comprende los procedimientos operativos y administrativos incorporados en el plan de organización, en los reglamentos y manuales de cada ente u organismo que deben ser aplicados por los administradores, antes de la adquisición de bienes y servicios o a la celebración de otros contratos que impliquen compromisos financieros para la República, con el fin de verificar el cumplimiento de las normas que regulan tales actos, los hechos que los respaldan, la conveniencia y oportunidad de su ejecución.

El control previo de los compromisos y órdenes de pago para la ejecución del presupuesto estará efectiva y explícitamente incorporado en los procesos administrativos, la verificación y observancia de los requisitos legales de dicho control corresponde a los propios administradores.

Ahora bien la modalidad de control previo, en sentido amplio, se caracteriza por que el ejercicio de las competencias a cargo de la correspondiente autoridad contralora, se manifiesta antes de que se concrete, cualquier acto que comprometa el presupuesto del ente de que se trate, ya sea por la adquisición de bienes, por la prestación de servicios, ejecución de obras, etc. También puede tener lugar la mencionada modalidad de control antes de que se produzca el pago o la erogación de sumas del erario público debidamente aprobadas o autorizadas, producto de compromisos válidamente adquiridos.

Un ejemplo claro de la actividad de control previo, tanto en materia de gastos como en la relativa a ingresos, la encontramos en el artículo 38 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, el cual reza así:

Artículo 38. El sistema de control interno que se implante en los entes y organismos a que se refieren el artículo 9, numerales 1 al 11, de esta Ley, *deberá garantizar que antes de proceder a la adquisición de bienes o servicios, o a la elaboración de otros contratos que impliquen compromisos financieros*, los responsables se aseguren del cumplimiento de los requisitos siguientes:

1. Que el gasto esté correctamente imputado a la correspondiente partida del presupuesto o, en su caso, a créditos adicionales.
2. Que exista disponibilidad presupuestaria.
3. Que se hayan previsto las garantías necesarias y suficientes para responder por las obligaciones que ha de asumir el contratista.
4. Que los precios sean justos y razonables, salvo las excepciones establecidas en otras Leyes.
5. Que se hubiere cumplido con los términos de la Ley de Licitaciones, en los casos que sea necesario, y las demás Leyes que sean aplicables.

Asimismo, *deberá garantizar que antes de proceder a realizar pagos*, los responsables se aseguren del cumplimiento de los requisitos siguientes:

1. Que se haya dado cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
2. Que estén debidamente imputados a créditos del presupuesto o a créditos adicionales legalmente acordados.
3. Que exista disponibilidad presupuestaria.
4. Que se realicen para cumplir compromisos ciertos y debidamente comprobados, salvo que correspondan a pagos de anticipos a contratistas o avances ordenados a funcionarios conforme a las Leyes.
5. Que correspondan a créditos efectivos de sus titulares.

Los diversos elementos que, según la norma antes transcrita deben ser objeto de análisis, evidencian que este tipo de control persigue evitar la comisión de errores, así como de irregularidades y vela por la debida observancia de las disposiciones legales y reglamentarias que norman la función administrativa

Atinente al *control interno posterior*, es preciso señalar que de conformidad con lo previsto en el artículo 7º del ya citado Reglamento, “comprende los procedimientos de control incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos de cada entidad, para ser aplicados por los responsables superiores sobre los resultados de las operaciones bajo su directa competencia”.

El control posterior, en sentido lato, hace referencia al tipo de control que se materializa luego que se han consumado los actos de la Administración. Su finalidad es determinar, tanto en materia de ingresos como de gastos, respectivamente, que se cumplió debidamente todo el proceso de declaración, liquidación y recaudación de tales ingresos o que las erogaciones con cargo al presupuesto del Estado se efectuaron, en cuanto a sinceridad y legalidad, en forma correcta.

Concerniente a la *auditoría interna*, habría que expresar que, como lo prevé el artículo 135 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, “es un servicio de examen posterior, objetivo, sistemático y profesional de las actividades administrativas y financieras de cada ente u organismo, realizado con el fin de evaluarlas, verificarlas, elaborar el informe contentivo de las observaciones, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente dictamen”. En idénticos términos lo regula el artículo 8º del citado instrumento reglamentario.

El servicio de auditoría interna, conforme reza el artículo 9º *ejusdem* “se prestará por el órgano de auditoría interna de cada ente u organismo y por la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna, en los términos establecidos en la ley; y abarcará la evaluación del grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración e información gerencial y de los instrumentos de control interno incorporados en ellos; el examen de los registros y estados financieros, para determinar su pertinencia y confiabilidad, así como la evaluación de la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones realizadas”.

V. LOS ÓRGANOS COMPETENTES PARA REALIZAR ACTIVIDAD DE CONTROL INTERNO

De acuerdo con lo previsto en los artículos 134 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, 36, 37 y 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y 4º del Reglamento Sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública, la competencia para realizar actividad de control interno está a cargo de las “máximas autoridades de los órganos y entidades” que conforman la Administración Pública, así como también de los “gerentes, jefes o autoridades administrativas de cada departamento, sección o cuadro administrativo específico” de la citada estructura orgánica.

Como quedó dicho precedentemente, las máximas autoridades de cada ente de la Administración Pública tienen la responsabilidad de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno que implanten en las respectivas estructuras administrativas de las cuales son sus titulares. De manera concreta, les corresponde velar

porque el sistema de control interno que instrumenten, funcione de manera efectiva, lo cual significa que están en la obligación de dictar las normas y procedimientos relativos a la administración, manejo, custodia y disposición del patrimonio público en los ámbitos presupuestarios, financieros, administrativos, técnicos y de registro de operaciones de diversa índole.

Por su parte, el artículo 8 de las referidas “*Normas para el Funcionamiento Coordinado de los Sistemas de Control Externo e Interno*”, dictadas por la Contraloría General de la República mediante Resolución N° 01-00-00-017 del 30-4-1997¹⁹, dispone lo que se trasunta a continuación:

Corresponde a la máxima autoridad de cada organismo y entidad sujeto a las presentes normas:

1. Establecer por escrito las políticas básicas que adoptará la institución para alcanzar sus objetivos fundamentales, de acuerdo con el instrumento de creación o estatuto, las disposiciones legales pertinentes y los lineamientos establecidos en los planes nacionales.
2. Crear los sistemas y procedimientos de control interno, asegurar su implantación, funcionamiento, evaluación periódica y actualización, así como adoptar las acciones a que haya lugar para su mejoramiento y eficacia.
3. Implantar las medidas correctivas señaladas en los informes y recomendaciones de los órganos de control interno y/o externo, según corresponda, siempre que no sean manifiestamente inconstitucionales o ilegales.
4. Asegurar y facilitar la debida comunicación y colaboración entre el organismo o entidad, con la Contraloría General de la República y los órganos de control interno y/o externo.
5. Asegurar el funcionamiento eficaz y eficiente del órgano de control, dotándolo de suficientes recursos, en especial presupuestarios, materiales y personal calificado, y ubicándolo en los niveles superiores de la estructura administrativa.

Por su parte, los niveles directivos y gerenciales de los organismos o entidades, según lo previsto en el artículo 10 de las ya citadas “*Normas Generales de Control Interno*”²⁰, emanadas de la Contraloría General de la República, deben:

a) Vigilar permanentemente la actividad administrativa de las unidades, programas, proyectos u operaciones que tienen a su cargo;

Ser diligentes en la adopción de las medidas necesarias ante cualquier evidencia de desviación de los objetivos y metas programadas, detección de irregularidades o actuaciones contrarias a los principios de legalidad, economía, eficiencia y/o eficacia;

c) Asegurarse de que los controles internos contribuyan al logro de los resultados esperados de la gestión;

d) Evaluar las observaciones y recomendaciones formuladas por los organismos y dependencias encargados del control externo e interno, y promover la aplicación de las respectivas medidas correctivas.

Agréguese a lo anterior, que los “gerentes, jefes o autoridades administrativas de cada departamento, sección o cuadro administrativo específico”, conforme a lo regulado en el artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema

19 G. O. n° 36.229 del 17-6-97.

20 Resolución n° 01-00-00-015 del 30-4-1997 en G. O. n° 36.229 del 17-6-97.

Nacional de Control Fiscal, “deberán ejercer vigilancia sobre el cumplimiento de las normas constitucionales y legales, de los planes y políticas, y de los instrumentos de control interno a que se refiere el artículo 35 de esta Ley, sobre las operaciones y actividades realizadas por las unidades administrativas y servidores de las mismas, bajo su directa supervisión”.²¹

Es de acotar, además, que la parte *in fine* del artículo 11 de las varias veces citadas “*Normas Generales de Control Interno*” le fijan otra responsabilidad a las máximas autoridades en la materia del control interno a la que nos hemos venido refiriendo. Esta es la de dotar al correspondiente “órgano de control interno”, hoy denominado “unidad de auditoría interna”, “de personal idóneo y necesario, así como de razonables recursos presupuestarios, materiales y administrativos que faciliten la efectiva coordinación del sistema de control interno de la organización y el ejercicio de las funciones de vigilancia y fiscalización”.

Por último, la máxima autoridad jerárquica del organismo o entidad de que se trate, debe definir, formalmente, mediante instrumento normativo, las funciones y responsabilidades del “órgano de control interno”, “tomando en cuenta los lineamientos que al respecto dicten la Contraloría General de la República y demás órganos competentes para ello.”²²

De manera, pues, que, como lo acabamos de registrar, en la materia que nos ocupa, todas las autoridades anteriormente referidas, pero en particular las máximas autoridades de los entes de la Administración Pública, tienen sobre sus hombros la inmensa responsabilidad de velar por el debido funcionamiento y consecuencial éxito del sistema de control interno de la entidad u organización a cuyo frente se encuentren.

VI. LA SUPERINTENDENCIA DE UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA

La Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público ha dispuesto en su artículo 137 que la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna sea un órgano del Poder Ejecutivo -integrado a la Vicepresidencia Ejecutiva, dice la norma- con autonomía funcional y administrativa y con la estructura organizativa que determine el reglamento respectivo.²³ El encabezamiento de esta disposición califica al citado organismo de “ente rector del Sistema de Control Interno” y a este respecto dijimos anteriormente que ello es absolutamente discordante con lo establecido en los artículos 4, 14, numeral 10, y 33 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, que atribuye la rectoría del Sistema Nacional de Control Fiscal a la Contraloría General de la República y, por ende, la del Sistema de Control Interno. A tal

21 El artículo 35, *ejusdem*, reza así: El Control Interno es un sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a 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.

22 *Vid.*, Artículo 12 de las Normas en referencia.

23 No obstante la proclamación de “órgano autónomo” que hace el dispositivo, la circunstancia estar subordinado al ejecutivo contradice tal proclamación. La verdadera autonomía de un órgano de control fiscal, cualquiera que sea, dependerá de su absoluta independencia respecto de quien lo designe o nombre, pues ello garantizará su estabilidad en el cargo, máxima demostración de tal condición. Un órgano de control fiscal, autónomo e independiente, es sinónimo de credibilidad en cuanto a sus ejecutorias.

respecto, habría que expresar que es posible que esta contradicción sea producto de alguna inadvertencia de los legisladores quienes atribuyeron tal condición a la mencionada Superintendencia en un texto legal -la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público- que fue dictada en setiembre del año 2000, soslayando la calificación que en tal sentido había recibido la Contraloría General de la República en el artículo 69 de la Ley reguladora de las actividades de dicho Organismo del año 1995.²⁴

La citada inadvertencia sube de tono si se toma en cuenta que la primigenia Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, dictada en el año 2000, ha sufrido hasta la presente fecha, tres reformas que son posteriores a la entrada en vigor de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal de 2001 -las ocurridas en enero de 2003, julio de 2004 y mayo de 2005- sin que se haya aprovechado tal circunstancia para efectuar la corrección pertinente.²⁵

Ahora bien, el artículo 138 *ejusdem*, consagra en sus trece numerales las atribuciones de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna. Del conjunto de atribuciones allí previstas, se desprende que el mencionado organismo está dotado de las más amplias facultades para que el sistema de control interno sea verdaderamente eficiente; es decir, que no sólo pueda verificar la legalidad y exactitud de los diferentes procesos e introducir los correctivos necesarios durante la ejecución de los mismos, sino también que suministre información veraz y oportuna a los responsables del sistema de control interno implantado en cada ente, de manera que sus actuaciones, a más de transparentes, logren con la mayor rigurosidad la preservación del patrimonio público.

Del éxito que se alcance en la implantación, desenvolvimiento y resultados del sistema de control interno, estará garantizada la correcta inversión y administración de los recursos públicos y, por ende, la satisfacción de las necesidades de la colectividad y demás fines del Estado.

Las atribuciones antes referidas son las que se transcriben de inmediato:

Artículo 139. Son atribuciones de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna:

1. Orientar el control interno y facilitar el control externo, de acuerdo con las normas de coordinación dictadas por la Contraloría General de la República.
2. Dictar pautas de control interno y promover y verificar su aplicación.
3. Prescribir normas de auditoría interna y dirigir su aplicación por las unidades de auditoría interna.
4. Realizar o coordinar las auditorías que estime necesarias, para evaluar el sistema de control interno en los entes y órganos a que se refiere el Artículo 138, así como orientar la evaluación de proyectos, programas y operaciones. Eventualmente, podrá realizar auditorías financieras, de legalidad y de gestión, en los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia.
5. Vigilar la aplicación de las normas que dicten los órganos rectores de los sistemas de administración financiera del sector público nacional e informarles los incumplimientos observados.

24 El citado artículo 66 disponía: "La Contraloría General de la República es el órgano rector de los sistemas de control externo e interno de la Administración Pública Nacional, Central y Descentralizada y, en tal carácter, dictará las normas e instrucciones y formulará las recomendaciones que considere necesarias para el funcionamiento coordinado de dichos sistemas".

25 Sus artículos 4, 14, numeral 10 y 33 como se expresó con anterioridad le confieren el atributo de órgano rector del Sistema Nacional de Control Fiscal a la Contraloría General de la República.

6. Ejercer la supervisión técnica de las unidades de auditoría interna, aprobar sus planes de trabajo y orientar y vigilar su ejecución, sin perjuicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República.

7. Comprobar la ejecución de las recomendaciones de las unidades de auditoría interna, adoptadas por las autoridades competentes.

8. Proponer las medidas necesarias para lograr el mejoramiento continuo de la organización, estructura y procedimientos operativos de las unidades de auditoría interna, considerando las particularidades de cada organismo.

9. Formular directamente a los organismos o entidades comprendidos en el ámbito de su competencia, las recomendaciones necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficacia y eficiencia.

10. Establecer requisitos de calidad técnica para el personal de auditoría de la administración financiera de sector público, así como de consultores especializados en las materias vinculadas y mantener un registro de auditores y consultores.

11. Promover la oportuna rendición de cuentas por los funcionarios encargados de la administración, custodia o manejo de fondos o bienes públicos, de acuerdo con las normas que dicte la Contraloría General de la República.

12. Realizar y promover actividades de adiestramiento y capacitación de personal, en materia de control y auditoría, y

13. Atender las consultas que se le formulen en el área de su competencia.²⁶

26 Las transcritas atribuciones son reiteradas en el artículo 12 del “Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional”, cuyo texto dice así:

“Artículo 12. La Superintendencia Nacional de Auditoría Interna ejercerá la supervisión, orientación y coordinación del control interno, así como la dirección de la auditoría interna en los organismos que integran la administración nacional central y descentralizada funcionalmente, a excepción del Banco Central de Venezuela y le corresponde, de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, el ejercicio de las siguientes atribuciones:

1 Orientar el control interno y facilitar el control externo de acuerdo con las normas de coordinación dictadas por la Contraloría General de la República, mediante los manuales, instrucciones o circulares que estime necesarias.

2 Dictar pautas de control interno específicas, por área administrativa, financiera u operacional, o por procesos, oída la opinión de los respectivos órganos de auditoría interna.

3 Prescribir normas de auditoría interna y dirigir su aplicación, a cuyos fines podrá emitir pronunciamientos para orientar la utilización de determinadas metodologías, el establecimiento de programas de auditoría y en general, la fijación de pautas mínimas.

4 Efectuar o coordinar auditorías en los órganos y en los entes u organismos de la Administración Pública Nacional, con el fin de evaluar el Sistema de Control Interno; así como realizar las auditorías financieras, de legalidad o de gestión que considere necesarias.

5 Orientar la evaluación de proyectos, programas y operaciones.

6 Velar por la adopción de adecuados procedimientos para procurar que se pacten precios justos y razonables en la adquisición de bienes y servicios y orientar, especialmente la eficiencia de los procesos correspondientes.

7 Velar por la idoneidad de los sistemas de control interno y por el establecimiento de indicadores que permitan la evaluación de la gestión.

8 Vigilar la aplicación de las normas que dicten los órganos rectores de los sistemas de administración financiera del sector público nacional e informar los incumplimientos observados a las autoridades competentes para adoptar las decisiones a que haya lugar.

9 Apoyar los programas de complementación del control externo e interno, con vistas a la debida coordinación entre ambos sistemas y facilitar, en general, el ejercicio del control externo.

10 Velar por la uniformidad, coherencia y racionalidad de la organización y funcionamiento de los órganos de auditoría interna, considerando las particularidades de cada ente u organismo y proponer las medidas necesarias para mejorar su estructura y procedimientos de control.

La Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público previene en su artículo 142, que la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna estará a cargo del “Superintendente Nacional de Auditoría Interna, quien será designado por el Presidente de la República”; de allí que deba rendirle cuenta, “tanto a éste como al Vicepresidente Ejecutivo” en los términos establecidos en el artículo 16 del Reglamento de la Ley sobre la “Organización del Control Interno en la Administración Pública”. Como lo expresamos en la cita contenida en el pie de página distinguido con el N° 22, la Superintendencia Nacional de Auditoría, será verdaderamente autónoma cuando no esté subordinada a ninguna otra autoridad y quien la dirija tenga garantizada su estabilidad en el cargo.

En conexión con este mismo punto, el artículo 145 de la Ley ordena que la “Superintendencia Nacional de Auditoría Interna” deberá informar:

1. Al Presidente de la República, al Vicepresidente Ejecutivo y al Ministro de Finanzas, acerca de su gestión y de la gestión financiera y operativa de los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia.
2. A la Contraloría General de la República, sobre los asuntos comprendidos en el ámbito de su competencia, en la forma y oportunidad que ese organismo lo requiera.
3. A la opinión pública, con la periodicidad que determine el reglamento de esta Ley.

Por su parte, el antes citado Reglamento desarrolla esta norma en su artículo 16, que copiado a la letra dice:

Artículo 16. El Superintendente Nacional de Auditoría Interna presentará al Presidente de la República, al Vicepresidente Ejecutivo y al Ministro de Finanzas, un informe semestral de su gestión, así como de la gestión financiera y operativa de los organismos sujetos al presente Reglamento, atendiendo a los resultados de sus intervenciones y al seguimiento de sus recomendaciones. Dicho informe mostrará la ejecución del plan operativo anual de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna y atenderá a los indicadores de desempeño de ésta y de los organismos sobre los cuales informe. Igualmente presentará los informes que requieran el Presidente de la República, el Contralor General de la República, el Vicepresidente Ejecutivo y el Ministro de Finanzas sobre la gestión financiera y administrativa de los organismos sujetos a la competencia de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna.

11 Aprobar los planes de trabajo de las unidades de auditoría interna y vigilar su ejecución, sin perjuicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República.

12 Comprobar la aplicación de las recomendaciones de los órganos de auditoría interna, por parte de las autoridades competentes.

13 Formular directamente a los organismos o entidades comprendidos en el ámbito de su competencia las recomendaciones que se deriven de sus actuaciones, con indicación expresa de las que se orienten al cumplimiento de las normas de auditoría y de los principios de eficacia, eficiencia y economía de la gestión administrativa en general.

14 Establecer requisitos de calidad técnica para el personal de auditoría así como de consultores especializados de los Sistemas de la Administración Financiera del Sector Público Nacional, de auditoría y mantener un registro actualizado de auditores y consultores para el uso de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna y los órganos rectores de la administración financiera.

15 Promover la oportuna rendición de cuentas por los funcionarios encargados de la administración, custodia o manejo de fondos o bienes públicos, de acuerdo con las normas que dicte la Contraloría General de la República.

16 Realizar y promover actividades de adiestramiento y capacitación de personal en materia de control y auditoría. Estas actividades atenderán las necesidades de actualización y especialización para la formación del cuerpo de auditores y consultores a que se refiere el artículo 167 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público.

17 Atender las consultas que se le formulen en el área de su competencia”.

La disposición copiada *ut supra*, hace énfasis en las particularidades del informe de gestión que debe ser presentado al Presidente de la República, al Vicepresidente Ejecutivo y al Ministro de Finanzas, pues no sólo refiere la periodicidad de su presentación, la cual es semestral, sino que especifica también que el mismo debe comprender “la gestión financiera y operativa” de los organismos de la Administración Pública Nacional, Central y Descentralizada, según “los resultados de sus intervenciones y al seguimiento de sus recomendaciones”. A más de lo anterior, se le exige a la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna que el aludido informe muestre la ejecución de su plan operativo anual y, asimismo, “los indicadores” de su desempeño y “de los organismos sobre los cuales informe”.

Los requerimientos respecto del citado informe semestral, sin lugar a dudas, están motivados, no sólo por la alta investidura y responsabilidades que detentan sus destinatarios, sino también porque debe ser conocido “por la opinión pública”, según lo estatuye el artículo 145 de la Ley bajo estudio.

Atinente a las atribuciones de la máxima autoridad en materia de “auditoría interna”, es decir, del Superintendente, debemos señalar que estas son las que se copian textualmente de inmediato:

1. Dictar las normas reglamentarias sobre la organización, estructura y funcionamiento de la Superintendencia.
2. Nombrar y remover el personal de la Superintendencia.
3. Ejercer la administración de personal y la potestad jerárquica.
4. Celebrar los contratos y ordenar los pagos para la ejecución del presupuesto de la Superintendencia.
5. Ejercer la administración y disposición de los bienes nacionales adscritos a la Superintendencia.
6. Someter a la aprobación del Presidente de la República el plan de acción y el proyecto de presupuesto de gastos de la Superintendencia, antes de remitirlo al Ministerio de Finanzas para su incorporación en el Proyecto de Ley de Presupuesto.²⁷

Como puede observarse, el Superintendente Nacional de Auditoría Interna tiene consagradas la potestad normativa, la jerárquica y la contractual; ejerce directamente la administración de personal y es competente para disponer de los bienes nacionales que se encuentren adscritos al organismo por él representado.

Las faltas temporales del Superintendente Nacional de Auditoría Interna, serán suplidas -dice el artículo 20 reglamentario- “por un funcionario de la institución, de rango inmediatamente inferior, previa información al Vicepresidente Ejecutivo de la República.

VII. LAS ATRIBUCIONES DE LAS UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA

Las “*unidades de auditoría interna*”, así denominadas por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, por la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y por el Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional, se corresponden con lo que en el pasado se conoció con el nombre de “*contralorías internas*” y

27 Cfr. el artículo 143 de la Ley.

que la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República del año 1995, designó “*órganos de control interno*”. Se trata de las dependencias que, en su carácter de integrantes del sistema de control interno, como lo veremos más adelante, deben velar por el adecuado funcionamiento de dicho sistema a cuyo fin deben suministrarle a la máxima autoridad jerárquica del organismo de que se trate, todas las evaluaciones llevadas a cabo, así como las recomendaciones que puedan formular con el propósito de optimizar la eficiencia y eficacia de la actividad administrativa que atañe realizar a tales autoridades.

En efecto, concordando los artículos 26 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y 135 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, podemos definir las *unidades de auditoría interna* como los “Órganos de Control Fiscal”²⁸ llamados a prestar el servicio especializado de auditoría interna, es decir, el servicio de “examen posterior, objetivo, sistemático y profesional de las actividades administrativas y financieras de cada ente u órgano, realizado con el fin de evaluarlas, verificarlas y elaborar el informe contentivo de las observaciones, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente dictamen”. Con tal propósito, según lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional dichos entes deberán, específicamente:

1. Evaluar el sistema de control interno del ente u organismo con la finalidad de proponer a la máxima autoridad las recomendaciones para mejorarlo y aumentar la efectividad y eficiencia de la gestión administrativa
2. Verificar la conformidad de la actuación de las entidades u organismos con la normativa dentro de la cual operan
3. Evaluar los resultados de la gestión a los fines de determinar la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones y recomendar los correctivos que se estimen necesarios
4. Abrir y sustanciar averiguaciones administrativas de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal.
5. Las demás que establezca la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Igualmente es necesario dejar establecido que el artículo 24 *ejusdem*, ordena que será mediante “instrumentos normativos” emanados de la máxima autoridad que éstos definirán todo lo concerniente a la organización, funciones, responsabilidades y niveles de autoridad de las unidades de auditoría interna²⁹ y garantizarán “que el respectivo órgano de auditoría interna sea dotado de los recursos presupuestarios, humanos y materiales que sean necesarios para asegurar el ejercicio eficiente de su gestión.”³⁰

Para el cabal cumplimiento de las competencias de que están dotadas las unidades de auditoría interna, el artículo Artículo 13 de las Normas Generales de Control Interno, referidas varias veces a lo largo de este trabajo, expresa que “las funciones del órgano de

28 De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, “ Son órganos del Sistema Nacional de Control Fiscal los que se indican a continuación:

- La Contraloría General de la República.
- La Contraloría de los Estados, de los Distritos, Distritos Metropolitanos y de los Municipios.
- La Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional.
- Las unidades de auditoría interna de las entidades a que se refiere el artículo 9, numerales 1 al 11 de esta Ley.

29 El artículo 12 de la Normas Generales de Control Interno, mencionado en varias oportunidades, contiene una regulación casi idéntica a la de citado artículo 24.

30 *Cfr.* artículo 27 del Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional.

control interno serán ejecutadas con base en un plan operativo anual, en cuya elaboración se aplicarán criterios de economía, objetividad, oportunidad y de relevancia material, y se tomarán en consideración:

- a. Los lineamientos establecidos en los planes nacionales estratégicos y operativos de control.
- b. Los resultados de la actividad de control desarrollada en ejercicios anteriores.
- c. Los planes, programas, objetivos y metas a cumplir por el organismo o entidad en el respectivo ejercicio fiscal.
- d. La situación administrativa, importancia, dimensión y áreas críticas del organismo o entidad.
- e. Las solicitudes de actuaciones y los lineamientos que le formule la Contraloría General de la República, o cualquier organismo o entidad legalmente competente para ello.
- f. Las denuncias recibidas.
- g. Las propias recomendaciones, las que formulen las firmas de auditoría y los órganos de control externo.

Como puede observarse, el aludido “plan operativo anual” está conformado por un conjunto de elementos de muy diversa índole que se armonizan al momento en que las unidades de auditoría interna realizan las funciones que por ley les corresponde. De lo que se trata, es que dicho plan operativo sea producto de circunstancias que cada vez más apunten a elementos técnicos y no caprichosos o subjetivos de quienes dirigen esas dependencias. Por esta misma razón, es pertinente dejar establecido que de todos los instrumentos de rango sublegal mencionados anteriormente, el que contiene disposiciones expresas y más acabadas con respecto a las condiciones éticas y a la preparación técnica de los auditores, en particular, y, por vía de extensión, al titular y demás integrantes de la unidades de auditoría interna, es el relativo a las *Normas de Auditoría del Estado*.

En efecto, el Capítulo I de las precitadas *Normas*, artículos 6 al 12, prescriben en dicha materia lo que se trasunta de inmediato:

Artículo 6°. El auditor debe poseer formación profesional, capacidad técnica y experiencia proporcionales al alcance y complejidad de la auditoría que se le haya encomendado.

Artículo 7°. El auditor deberá observar una actitud objetiva y de absoluta independencia de criterio en el ejercicio de sus funciones, e inhibirse en los casos previstos en el artículo 36 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y cuando exista sociedad de intereses con algunos de los responsables del área u operación auditada.

Artículo 8°. El auditor será responsable por la opinión que emita con ocasión de las actuaciones que practique.

Además, deberá mantener el debido celo y diligencia profesional, tanto en la ejecución de su trabajo como en la elaboración del informe respectivo.

Artículo 9°. El auditor deberá ser respetuoso y cortés con el personal del organismo, dependencia o área donde practique la auditoría, sin perjuicio de la necesaria firmeza y seriedad que deba imprimirle a sus actuaciones.

Artículo 10. El auditor mantendrá absoluta reserva respecto a los datos e información relacionados con la auditoría que realiza, aún después de haber cesado en sus funciones, y en ningún caso retendrá para sí, documentos que por su naturaleza deban permanecer en los archivos de la entidad u organismo.

Artículo 11. El auditor debe abstenerse de aceptar atenciones, obsequios o gratificaciones, que puedan entenderse como dirigidas a influir en el resultado de las gestiones que le han sido encomendadas.

Artículo 12. El auditor deberá ejercer sus labores sin entorpecer el normal funcionamiento administrativo del organismo o dependencia, donde efectúe la actividad auditora”.

Este conjunto de exigencias han sido concebidas para afianzar los niveles de calidad, capacidad técnica, de formación ética e idoneidad en el cumplimiento de las atribuciones y responsabilidades que conciernen a los funcionarios consagrados a la materia del control fiscal.

El elenco de atributos que debe adornar al “auditor” en el ejercicio de sus labores, encuentra respaldo también en el artículo 26 del Reglamento Sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública, según el cual “Los funcionarios del órgano de auditoría interna serán seleccionados por su calificación técnica y *deberán mantener un nivel de competencia que les permita cumplir eficientemente sus obligaciones*”. (resaltado nuestro).

Este punto relativo a la escogencia de los titulares de las unidades de auditoría interna, es materia, precisamente a desarrollar en el siguiente capítulo.

VIII. EL RÉGIMEN FUNCIONARIAL EN EL ÁMBITO DEL CONTROL INTERNO

La materia funcionarial en el ámbito del control interno se caracteriza por el tratamiento particular que le brinda, tanto la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, como la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. Conforme a la ley mencionada en primer término, “los titulares de los órganos de auditoría interna serán seleccionados mediante concurso, organizado y celebrado de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, con participación de un representante de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna en el jurado calificador”³¹, es decir, según este texto legal, es sólo mediante la vía del concurso público como puede accederse a la titularidad de la jefatura de una “unidad de auditoría interna. Sin lugar a dudas, la finalidad de este tipo de selección no es otro que el de evitar la injerencia o intromisión que pudieran tener las máximas autoridades de los entes de la Administración Pública, en la actividad de control fiscal que están llamados a efectuar las unidades de auditoría interna, sobre todo por lo que respecta a los procedimientos de determinación de responsabilidad administrativa.

La Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, en su artículo 30, previó lo que a continuación se copia:

Los titulares de las unidades de auditoría interna de los entes y organismos señalados en el artículo 9, numerales 1 al 11, de esta Ley serán designados por la máxima autoridad jerárquica de la respectiva entidad, de conformidad con los resultados del concurso público al que se refiere el artículo 27 de esta Ley, y podrán ejercer el cargo nuevamente, participando en el concurso público. *Los titulares así designados no podrán ser destituidos sin la previa autorización del Contralor General de la República.* (resaltado nuestro)

31 Cfr. Artículo 136.

Como puede fácilmente observarse, la solución que el legislador le ha dado a la problemática que han llegado a confrontar los titulares de los unidades de auditoría interna, debido a la existencia de autoridades que han pretendido inmiscuirse en el ejercicio de sus competencias, particularmente en el ámbito de los procedimientos de determinación de responsabilidades administrativas, fue la de dotarlos de estabilidad en el cargo, tanto por la forma de su escogencia, como por lo que respecta a la limitación establecida para prescindir libremente de sus servicios.³²

El artículo 25 del Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional, es reiterativa en cuanto a que “Los titulares de los órganos de auditoría interna serán designados *mediante concurso organizado y celebrado de conformidad con lo previsto en las bases dictadas al efecto por el Contralor General de la República*, con participación de un representante de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna en el jurado calificador” (resaltado nuestro).

El período a que se refiere el artículo 136 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, de ejercicio del cargo de titular de órgano de auditoría interna, es de cinco años de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. Concluido este período, señala la misma disposición, podrán ser reelegidos por medio de un nuevo concurso público, por una sola vez. El nombramiento o designación corresponde a la máxima autoridad jerárquica del respectivo órgano o ente.

Otras regulaciones relativas a la materia funcionarial a la que nos hemos venido refiriendo, es la que tiene que ver con la idoneidad, desde el punto de vista profesional, que debe caracterizar a los funcionarios de las unidades de auditoría interna. Esta es la exigencia que aparece en el artículo 26 del Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional, conforme al cual “los funcionarios del órgano de auditoría interna serán seleccionados por su calificación técnica y deberán mantener un nivel de competencia que les permita cumplir eficientemente sus obligaciones” y acota esta disposición en su parte in fine, que “La designación de tales funcionarios se hará previa consulta con el titular del Órgano de Auditoría Interna”, lo cual es una sabia previsión que contribuye, sin duda alguna, a fortalecer las mejores relaciones que deben existir entre la máxima autoridad de un determinado ente u organismo y el titular de su correspondiente unidad de auditoría interna.

IX. EPÍLOGO

La Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, ha contribuido de manera muy importante a consolidar en nuestro país la institución de control fiscal. Su articulado y, en particular, el concerniente al denominado control interno contiene los elementos fundamentales para que la gestión de la Administración Pública llegue a desarrollarse con fundamento en los principios de economía, celeridad, simplicidad admi-

32 El Reglamento sobre los concursos para la designación de los titulares de las unidades de auditoría interna de los órganos del Poder Público Nacional y sus entes descentralizados a que se refiere el artículo 27 de la Ley Orgánica de Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, concordado con el artículo 30 *ejusdem*, vigente en la actualidad, fue dictado por el Contralor General de la República, mediante Resolución n° 01-00-00-004 del 27 de febrero de 2003, publicada en la *Gaceta Oficial* n° 37.394 del 28 de febrero de 2002.

nistrativa, eficacia, objetividad, imparcialidad, honestidad, transparencia, buena fe y confianza, tal como lo establece el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

Resta ahora que todos los órganos de control fiscal, tanto los externos como los internos, cumplan a cabalidad las competencias que les confiere la ley; esto deben realizarlo sin miedo, sin distorsiones de ninguna índole, sin soslayar el carácter técnico propio de la actividad de control fiscal, Flaco servicio le hacen los titulares de dichos organismos contralores a la instituciones a cuyo frente se encuentran y al Estado de Derecho, si por algunas de las anteriores circunstancias, o por otras de similar naturaleza, traicionan los principios de probidad, apoliticismo, celeridad, eficacia y abren puerta franca al manejo irregular del patrimonio público, a la corrupción.

X. CONCLUSIONES

1. La vieja aspiración de la Contraloría General de la República y de quienes se han preocupado por esta materia en torno al establecimiento de un sistema de control interno en nuestro país, quedó materializado con las regulaciones que a ese respecto contienen, tanto la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, como la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal.

2. El Sistema de Control Interno, de acuerdo a lo previsto en el artículo 131 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, “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 y operativa útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones, promover la eficiencia de las operaciones y lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos, en concordancia con las políticas prescritas y con los objetivos y metas propuestas, así como garantizar razonablemente la rendición de cuentas”.

3. La competencia para llevar a cabo la actividad de control interno está a cargo de las “máximas autoridades de los órganos y entidades” que conforman la Administración Pública, así como también de los “gerentes, jefes o autoridades administrativas de cada departamento, sección o cuadro administrativo específico” de la citada estructura orgánica.

4. La Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público ha dispuesto en su artículo 137 que la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna sea un órgano del Poder Ejecutivo -integrado a la Vicepresidencia Ejecutiva, dice la norma- con autonomía funcional y administrativa y con la estructura organizativa que determine el reglamento respectivo.

5. El precitado texto legal previene en su artículo 142, que la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna estará a cargo del “Superintendente Nacional de Auditoría Interna, quien será designado por el Presidente de la República” y debe rendirle cuenta, “tanto a éste como al Vicepresidente Ejecutivo”, en los términos establecidos en el artículo 16 del Reglamento de la Ley sobre la “Organización del Control Interno en la Administración Pública”.

6. Las “unidades de auditoría interna”, así denominadas por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, por la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público y por el Reglamento sobre la Organización del Control Interno en la Administración Pública Nacional, son las dependencias que, en su carácter de integrantes del sistema de control interno, deben velar por el adecuado funcionamiento de dicho sistema a cuyo fin deben suministrarle a la máxima autoridad jerárquica del organismo de que se trate, todas las evaluaciones llevadas a cabo, así como las recomendaciones que puedan formular con el propósito de optimizar la eficiencia y eficacia de la actividad administrativa que atañe realizar a tales autoridades.

7. Los titulares de las unidades de auditoría interna serán seleccionados mediante concurso, organizado y celebrado de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y con participación de un representante de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna en el jurado calificador.

8. Soló resta ahora, que todos los órganos de control fiscal, tanto los externos como los internos, cumplan a cabalidad las competencias que les confiere la ley, sin interferencias de ninguna índole y sin miedo por las consecuencias que deriven de su accionar.