

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

LA NECESIDAD DE ESTABLECER LOS PROCESOS DE  
CONTROL DE LA CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS,  
DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA DE ADMINISTRACION  
FINANCIERA Y CONTROL

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

POR

**OSCAR EDUARDO MORA GOMEZ**

Previo a optar al Grado Académico de  
**LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**

GUATEMALA, OCTUBRE DE 1.998  
PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO	Lic. José Francisco de Mata Vela
VOCAL I	Lic. Saulo de León Estrada
VOCAL II	Lic. José Roberto Mena Izeppi
VOCAL III	Lic. William René Méndez
VOCAL IV	Ing. José Samuel Pereda Saca
VOCAL V	Br. José Francisco Peláez Cordón
SECRETARIO	Lic. Héctor Anibal De León Velasco

**NOTA:** "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis" (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogado y Notario y Público de Tesis).

44  
3/6/98



Guatemala,  
22 de junio de 1998.

*JL.*

Licenciado  
José Francisco de Mata Vela  
Decano, Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Sociales  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Su Despacho

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
**SECRETARIA**

23 JUN. 1998

**RECIBIDO**  
Horas: *14:20*  
Oficial: *[Signature]*

Señor Decano:

En cumplimiento a su providencia de fecha once de noviembre de mil novecientos noventa y siete, por medio de la cual se me designó Asesor de Tesis del Bachiller OSCAR EDUARDO MORA GOMEZ, para la realización de su trabajo titulado "LA NECESIDAD DE ESTABLECER LOS PROCESOS DE CONTROL DE LA CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL", en mi calidad de Asesor, atentamente informo a usted lo siguiente:

Con el Bachiller Mora Gómez, se convino en que para la realización de su trabajo era necesario efectuarse algunos cambios en el Plan que originalmente se había aprobado, tomando en consideración la dimensión del mismo. En atención a la cual también se estableció que por la naturaleza y alcance del citado trabajo, para su realización se aplicaría su experiencia laboral obtenida en la Contraloría General de Cuentas.

Considerando que el trabajo elaborado cumple con los requisitos básicos establecidos por esa Unidad Académica para trabajo de Tesis, recomiendo que, después de la correspondiente revisión por parte del Profesional designado para el efecto, sea aprobada para los efectos de la graduación de su autor.

Aprovecho la ocasión para presentarle mis muestras de consideración y respeto.

Atentamente,

*[Signature]*  
Lic. Rony Elmer Ordoñez Lima  
Asesor

Lic. Rony Elmer Ordoñez Lima  
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 18  
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES,  
Guatemala, ocho de julio de mil novecientos noventa y ocho.

Atentamente, pase al LIC. HENRY AIMENCOR para que proceda a  
Revisar el trabajo de Tests del Bachiller OSCAR EDUARDO MOHA  
GOMEZ y en su oportunidad emita el dictamen  
correspondiente.

atm.





ASESORA JURIDICA PROFESIONAL  
Abogados y Notarios



25/9/98  
JFM

3115-98

Septiembre 25 de 1998.-

Licenciado:

José Francisco de Mata Vela,  
DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES,  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,  
Ciudad Universitaria,  
Guatemala.

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
**SECRETARIA**

25 SET. 1998

**RECIBIDO**  
Horas: 10:45 Minutos: 20  
Oficial: JFM

Señor Decano:

Respetuosamente, tengo el honor de rendir mi dictamen con relación a la tesis titulada "LA NECESIDAD DE ESTABLECER LOS PROCESOS DE CONTROL DE LA CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL", que presentará en su examen público de graduación el señor OSCAR EDUARDO MORA SÓMEZ.

Al respecto, me permito informarle que procedí a revisar el trabajo en referencia y del estudio del mismo, me permití hacerle algunas sugerencias conceptuales y doctrinarias del tema al autor, con el propósito de que aclarara un poco más las fuentes de referencia, las cuales fueron cumplidas.

En consecuencia, Señor Decano, como revisor del trabajo en referencia y con base en el dictamen del Licenciado Rony Elmer Ordóñez Lima, consejero asesor del señor Mora Sómez, recomiendo a usted autorice su impresión.

Sin otro particular, me suscribo de usted,

Atentamente

*[Handwritten signature]*  
HENRY GONZALEZ TORRES V. ACQUEZ  
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica



*[Firma manuscrita]*

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES:  
Guatemala, veintiocho de septiembre mil novecientos noventa  
y ocho. -----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la  
Impresión del trabajo de Tesis del Bachiller OSCAR EDUARDO  
MORA GOMEZ intitulada "LA NECESIDAD DE ESTABLECER LOS  
PROCESOS DE CONTROL DE LA CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS, DE  
CONFORMIDAD CON EL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION  
FINANCIERA Y CONTROL." Artículo 22 del Reglamento de Exámenes  
Técnico Profesional y Público de  
Tesis. -----



al

## ACTO QUE DEDICO

- A DIOS: Pues el Señor es quien da la sabiduría; la ciencia y el conocimiento brotan de sus labios. Prov. 2:6.
- A MIS PADRES: Mario Rigoberto Mora Monterroso  
Virginia Gómez de Mora (+)  
Como una pequeña recompensa por su amor, ejemplo, esfuerzo y comprensión.
- A MI ESPOSA: Lidia, por su amor y apoyo incondicional.
- A MIS HIJOS: Perla María y Erick Oscar Eduardo, quienes son la razón de mi vida y me motivaron a superarme.
- A MIS HERMANOS: María Virginia, Olga Leticia, Perla Edith (+), Mario Leovardo, Erick Rolando (+), Raúl Oswaldo y Luis Armando,  
con amor fraternal.
- A MIS SOBRINOS: Wendy, Tania, Claudia, Lilian, Mario Rolando, Andrea, Wladimir, Marielos, Monica, Eswin, Mario Eduardo, Ever, Alejandra, Diana, Jenifer y Estefanía,  
Con cariño
- A MIS CUÑADOS: Arturo, Héctor, Cesar, Letty, Edith, Saida, Patty, Judith y Juan.  
Con especial cariño.
- A MIS SUEGROS: Marco Antonio Higueros  
Hilaria Ramírez Alfaro
- A: Mario Roberto Méndez Cerdón.(+)  
Por una promesa cumplida.
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

## AGRADECIMIENTO

- A: Licenciada Crista Ivonne Ruiz de Juárez  
Con inmensa gratitud, por su calidad docente y rectitud profesional.

# INDICE

Pág.

## INTRODUCCION.

I

### CAPITULO I

#### La Actividad Financiera del Estado

1.	Definición	1
2.	Naturaleza de la Actividad Financiera del Estado	2
2.1.	Teorías con criterio económico	2
2.2.	Teorías con criterio político	3
2.3.	Teorías con criterio sociológico	3
2.4.	Teorías con criterio jurídico	4
3.	Fases de la Actividad Financiera del Estado	4
3.1.	Obtención o recaudación de recursos	4
3.2.	Gestión o administración de los recursos	5
3.3.	Erogación o gasto	6
4.	Derecho Financiero	7

### CAPITULO II

#### La Función Fiscalizadora de la Contraloría General De Cuentas

1.	El Control Gubernamental, Definición.	9
1.1.	Naturaleza Jurídica del Control Gubernamental	10
2.	Clasificación del Control Gubernamental o Administrativo	10
2.1.	Control Político	11
2.2.	Control Administrativo	11
2.3.	Control Fiscal	11
2.4.	Control Judicial	12
3.	La Contraloría General de Cuentas como Organo de Control Fiscal o Hacendario.	12
3.1	Las Principales Unidades de la Institución	13
3.1.1	La Jefatura General	13
3.1.2	La Sub-Jefatura General	14
3.1.3	El Departamento Administrativo	14
3.1.4	El Departamento de Fiscalización	15
3.1.5	La Escuela de Control Gubernamental	15

4.	Base Legal del Control Gubernamental Fiscal o Hacendario.	16
5.	Los Procesos de Fiscalización de la Hacienda Pública en la Actualidad.	19
5.1.	La Glosa de Cuentas	19
5.2.	Examen Especial de Auditoría	20
5.3.	La Auditoría Gubernamental	21
5.3.1.	Auditoría Financiera	22
5.3.2.	Auditoría Operacional o Administrativa	23
5.3.3.	Examen Especial de Auditoría	23
6.	Obstáculos al Proceso de Fiscalización	24
6.1.	Obstáculos legales	24
6.2.	Obstáculos administrativos	25
6.3.	Obstáculos económicos	26
6.4.	Obstáculos políticos	26
6.5.	Obstáculos técnicos	26

### **CAPITULO III**

## **EL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL**

1.	Definición	27
2.	Creación y Regulación Legal	28
2.1.	Creación	28
2.2.	Regulación Legal	30
2.1.1.	Organos Rectores del Sistema	31
3.	Principios que inspiran el Sistema.	32
3.1.	Centralización Normativa y Desconcentración Operacional	32
3.2.	Universalidad	32
3.3.	Responsabilidad	33
3.4.	Eficacia	33
3.5.	Eficiencia	33
3.6.	Económicidad	33
4.	Objetivos del SIAF-SAG.	34
5.	Alcances y Organización del SIAF-SAG.	34
6.	Sistemas que conforman el SIAF-SAG	37
6.1.	El sistema Presupuestario	38
6.2.	El Sistema de Contabilidad Gubernamental	38
6.3.	El Sistema de Tesorería	40
6.4.	El Sistema de Crédito Público	41
6.5.	El Sistema de Administración de Bienes y Servicios	42
6.6.	El Sistema de Administración de Recursos Humanos	43

**CAPITULO IV**  
**EL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**  
**-SAG-**

1.	Generalidades	45
1.1.	Definición	45
1.2.	Componentes del Sistema de Auditoría Gubernamental	46
1.2.1.	El Control Externo	46
1.2.2.	El Control Interno	51
2.	Subsistemas que integran el Sistema de Auditoría Gubernamental (SAG)	53
2.1.	Subsistema De Planificación Nacional de Auditorías	53
2.2.	Subsistema de Ejecución de la Planificación Nacional de Auditoría	54
2.3.	Subsistema de Comunicación de Resultados de la Auditoría	54
2.4.	Subsistema de Administración del Recurso Humano para la Auditoría	55
2.5.	Subsistema de Información Gerencial	55
2.6.	Subsistema de Capacitación Continua y Seguimiento.	55
3.	Coordinación del Sistema de Auditoría Gubernamental con los otros Sistemas del –SIAF–	56
4.	La Comunicación de Resultados de los Procesos de Fiscalización y sus Objetivos.	57

**CAPITULO V**  
**INCORPORACION DEL SAG EN LA CONTRALORIA**  
**GENERAL DE CUENTAS**

1.	Responsables del Control Gubernamental	59
1.1.	El Organó Rector del Control Gubernamental	59
1.1.1.	Funcione del Organó Rector	60
1.2.	Los Organos Auxiliares del Control Gubernamental	61
1.2.1.	Funciones de los Organos Auxiliares	62
2.	El Proceso de Auditoria Gubernamental de Conformidad con el SAG.	62
2.1.	Planificación	63
2.2.	Ejecución	64
2.3.	Control de Calidad	64
2.4.	Comunicación de Resultados	64
2.5.	Seguimiento	65

3.	Tipos de Auditoría Gubernamental	65
4.	Necesidad de Normar la Actividad de Auditoría Gubernamental de los Operadores del Sistema.	67
4.1.	Normas Generales de Control Interno	68
4.2.	Normas de Auditoría Gubernamental	68
4.3.	Normas de Auditoría Interna Gubernamental	69
4.4.	Reglamento para la Contratación de Firmas Privadas de Auditoría	70
5.	Necesidad de Capacitación del Personal Operador del Sistema de Auditoría Gubernamental.	71
5.1.	Aspectos Generales	71
5.2.	Objetivos del Programa	71
5.3.	Programa de Capacitación	72
6.	La Responsabilidad en el Manejo de Fondos y Rendición de Cuentas de Conformidad con el -SAG-.	73
6.1.	Aspectos Generales	73
6.2.	Rendición de Cuentas Mediante el -SAG-	73
7.	Necesidad de Modificar la Ley de Responsabilidades.	74
8.	Implementación del Control Social	76
9.	Necesidad de Modificar la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas	77
	Conclusiones	79
	Recomendaciones	81
	Bibliografía	83

## INTRODUCCION

En los últimos años el Banco Mundial ha implementado nuevas políticas financieras dirigidas hacia los países en vías de desarrollo como Guatemala, las cuales se orientan al saneamiento, mejoramiento y tecnificación de las finanzas públicas. Así también, mediante la firma del Acuerdo Sobre Asuntos Socioeconómicos y Situación Agraria, suscrito entre el Gobierno de Guatemala y la Comandancia de la Unidad Revolucionaria Guatemalteca -URNG-, el gobierno se obliga a la modernización del Estado y al fortalecimiento de los procedimientos fiscales y de control, como apoyo a la construcción del proceso de paz en Guatemala.

Es bajo esta serie de conceptos que surge el Sistema Integrado de Administración Financiera y Control, conocido por sus siglas SIAF-SAG, mediante la emisión del Acuerdo Gubernativo No. 217-95 de fecha 17 de mayo de 1995, y como un medio para impulsar e implementar las políticas de reformas de la administración financiera y auditoría gubernamental.

Correspondiendo a la Contraloría General de Cuentas por mandato constitucional, la función fiscalizadora de los ingresos y egresos del Estado; dicha Institución se encuentra involucrada dentro del proceso de modernización del Estado que impulsa el Proyecto SIAF-SAG y es una parte importante dentro de dicho proyecto. Tal situación requiere que la Contraloría General de Cuentas implemente nuevos procesos de control dentro de la actividad fiscalizadora que realiza; los cuales deberán estar acordes a los principios y postulados del proyecto relacionado y ajustarse a las políticas generales de modernización del Estado.

El presente trabajo tiene como objeto determinar cuales deben ser los procesos de control y fiscalización que deberá implementar la Contraloría General de Cuentas de conformidad con el Sistema de Administración Financiera y Control y los requerimientos necesarios para la implementación de dichos procesos.

En este orden de ideas tenemos que, en el Capítulo Primero nos referimos a la actividad Financiera del Estado, desarrollando los momentos o fases de dicha actividad, como un marco de referencia para determinar sobre que actividades realiza su función fiscalizadora la Contraloría General de Cuentas.

El Capítulo Segundo contiene aspectos relacionados al Control Gubernamental y al Control Fiscal en particular, describiendo las funciones propias de la Contraloría General de Cuentas en su actividad fiscalizadora, sus procesos actuales y las limitaciones con que tropieza para realizar dicha actividad.

En el Capítulo Tercero se describe y analiza el Sistema Integrado de Administración Financiera -SIAF-, los principios que lo inspiran, los módulos o subsistemas que lo conforman, su alcance dentro de la Administración Pública y su

organización, a efecto de describir las novedades dentro de la modernización financiera del Estado, lo cual será el campo de acción del nuevo Sistema de Auditoría Gubernamental a cargo de la Contraloría General de Cuentas.

El Capítulo Cuarto describe lo que constituye el Sistema de Auditoría Gubernamental –SAG-, dentro del proyecto del Sistema de Administración Financiera y Control, se analizan sus componentes, objetivos y metas, los subsistemas que lo conforman y la interrelación que debe de existir entre dicho sistema y el Sistema Integrado de Administración Financiera –SIAF-.

El Capítulo Quinto analiza la incorporación del Sistema de Auditoría Gubernamental –SAG- en la Contraloría General de Cuentas y cuales son las necesidades y requerimientos para que dicho sistema se concrete dentro de la Institución a efecto que la misma pueda cumplir con eficiencia, eficacia y economía la actividad fiscalizadora que por disposición constitucional le corresponde realizar.

Finalmente se arriba a conclusiones y recomendaciones, producto de la investigación y análisis elaborados durante la realización de este trabajo y lo cual permitió probar la hipótesis planteada al inicio de la investigación.

El Autor.

# CAPITULO PRIMERO

## LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

### 1. DEFINICION.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 1o. establece que el Estado se organiza para proteger a la persona y a la familia y que su FIN SUPREMO ES LA REALIZACIÓN DEL BIEN COMÚN. Por el bien común, que es la finalidad de la administración pública, se entiende la suma de aquellas condiciones de vida social mediante la cual los hombres puedan conseguir con mayor plenitud y facilidad su propia perfección.

El fin supremo del Estado como realización del bien común, se traduce en la prestación de los servicios públicos, entre los cuales podemos mencionar: educación, salud, vivienda, medios de comunicación, seguridad, administración de justicia, etc., sin embargo dichas actividades sólo las podrá realizar si cuenta con los recursos o medios económicos necesarios.

A la actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos, se le denomina ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

A.D. Giannini, citado por Sergio Francisco de la Garza, señala que "la actividad financiera del Estado es la actividad financiera que el Estado realiza para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar e invertir las sumas ingresadas; distinguiéndose de todas las demás en que no constituyen un fin en sí mismo, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades".<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> DE LA GARZA, Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Décima Edición. Editorial PORRUA, S.A. 1,981. Pag. 5

Para Giuliani Fonrouge, la Actividad Financiera, "es aquella que el Estado procura para la realización de sus fines, tanto en lo que respecta a la selección de objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlos y a la gestión y manejo de los medios pecuniarios o de otra especie".<sup>2</sup>

Es decir que la Actividad Financiera del Estado, es el instrumento que éste utiliza por medio de uno de sus organismos, la cual tiene por objeto la obtención, administración y gasto del recurso necesario para el sostenimiento de sus organismos y realización de sus fines, que se traduce en la prestación de los servicios públicos.

En la mayoría de países la Actividad Financiera del Estado, esta encomendada al Ministerio de Hacienda Pública o Finanzas Públicas. En nuestro país de conformidad con lo que establece el artículo 35 del Decreto No. 114-97 del Congreso de la República "Ley del Organismo Ejecutivo", dicha actividad corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas.

## **2. NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.**

Al analizar la naturaleza de la Actividad Financiera del Estado, en el transcurso del tiempo se han formulado diferentes teorías, no habiéndose logrado unificar un criterio; ya que están quienes afirman que es de naturaleza económica, otros que es de naturaleza política y algunos sostienen que es social o jurídica.

### **2.1. TEORIAS CON CRITERIOS ECONOMICO.**

Estas teorías destacan el aspecto económico de la Actividad Financiera del Estado. Es así como "para la escuela clásica inglesa (Smith, Ricardo, MacCulloch, Mill) y sus continuadores, la acción del Estado se traduce en *consumo improductivo*"<sup>3</sup>, ya que al imponerse tributos y generarse el gasto público, no se producen nuevos bienes, ni riqueza.

---

<sup>2</sup> GIULIANIFONROUGE, Carlos. "Derecho Financiero". Editorial DE PALMA. Buenos Aires Argentina. 1,962. 2 Vol. Pag. 31

<sup>3</sup> GIULIANIFONROUGE, Ob. Cit., 1 Vol, Pag. 5.

"Otros autores (Senior, Bastiat) ven en esa acción una serie de *actos de cambio* o de *equivalencia* entre los servicios públicos y las prestaciones de los particulares, que constituirían su precio",<sup>4</sup> por el cual los tributos vienen a ser la retribución de los servicios públicos.

De Viti de Marco, citado por Giuliani Fonrouge,<sup>5</sup> considera que la Actividad Financiera del Estado es el resultado de una ACCION COOPERATIVA DE PRODUCCION Y CONSUMO, que constituye un factor de la producción, y que por lo tanto, el Estado tiene derecho a cierta proporción de la riqueza creada (por medio de los Tributos), para que la utilice en el cumplimiento de sus fines.

## 2.2. TEORIAS CON CRITERIO POLITICO.

Griziotti, citado por Giuliani Fonrouge,<sup>6</sup> sostiene que la Actividad Financiera del Estado es de naturaleza política, en virtud de que dicha actividad es un medio para el cumplimiento de los fines generales del Estado, y que en la coordinación de esos fines, desarrolla una acción necesariamente POLITICA.

Señala este autor que los procedimientos de que se vale el Estado para procurarse recursos, son en su mayor parte coercitivos y están guiados por criterios políticos, así como políticos son los criterios de repartición de la carga tributaria entre los particulares. De acuerdo a las corrientes políticas que prevalezcan en un país, así serán los fines que el Estado se propone con su Actividad Financiera, así como también el plan financiero mediante el cual trate de llevar a cabo sus propios fines.

## 2.3. TEORIA CON CRITERIO SOCIOLOGICO.

Vilfredo Pareto, citado por Giuliani Fonrouge,<sup>7</sup> sostiene que la Actividad Financiera del Estado es de naturaleza social, en virtud de que el régimen de los tributos y de los gastos públicos, ejercen una determinada influencia más o menos decisiva sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado, y porque los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por los deseos y anhelos que laten en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política.

<sup>4</sup> GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit., 1 Vol. Pag. 5.

<sup>5</sup> Ob. Cit., 1 Vol. Pag. 6.

<sup>6</sup> Ob. Cit., 1 Vol. Pag. 9.

<sup>7</sup> Ob. Cit., 1 Vol. Pag. 7.

## 2.4. TEORIA CON CRITERIO JURIDICO.

D.A. Giannini, citado por De la Garza,<sup>8</sup> sostiene que todas las manifestaciones de voluntad de un Estado Moderno "Estado de Derecho", en el campo de la administración y las relaciones con los particulares que estas manifestaciones de voluntad engendran, encuentran en la ley su fundamental disciplina; además el dinero público que se utiliza para la satisfacción de las necesidades públicas, necesita una administración que requiere un desenvolvimiento ordenado, un sistema de disposiciones imperativas. Por lo tanto, la naturaleza de la Actividad Financiera del Estado, es eminentemente jurídica.

Para concluir, se puede decir que las teorías antes expuestas, no se excluyen entre sí, todo lo contrario, se complementan, por lo que la Actividad Financiera del Estado debe estudiarse coordinando los aspectos señalados, en virtud de que el sujeto titular (El Estado), es de naturaleza política, los medios que se utilizan, son eminentemente económicos, los fines que se persiguen son sociales, elementos que van complementados por el aspecto jurídico, el que es inseparable en un Estado de Derecho.<sup>9</sup>

## 3. FASES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Sainz de Bujanda, distingue tres momentos fundamentales y bien diferenciados a saber:

- a) La obtención de recursos.
- b) La gestión de recursos obtenidos,
- c) El Gasto que de los mismos se realiza para el sostenimiento de los servicios públicos."<sup>10</sup>

### 3.1. OBTENCION O RECAUDACION DE RECURSOS.

"Recaudación es la actividad por medio de la cual se realiza la cobranza de rentas públicas; se hace la percepción de pagos; y por recaudar se entiende la acción de cobrar contribuciones, impuestos y otras rentas publicas."<sup>11</sup>

<sup>8</sup> DE LA GARGA, Sergio Francisco. Ob. Cit., Pag. 7.

<sup>9</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit., Pag. 9.

<sup>10</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Hacienda y Derecho". Editorial del Instituto de Estudios Políticos". Madrid, España, 1,962. Tomo I Pag. 39.

<sup>11</sup> CABANELLAS, Guillermo. "Diccionario de Derecho Usual". Editorial Bibliográfica OMEBA, Buenos Aires, Argentina. 1,968. Tomo III Pag. 471.

Tradicionalmente el Estado ha obtenido recursos por medio de tres grandes fuentes, que son:

- Por medio de la explotación de su propio patrimonio.
- Imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder de imperio, y
- Por medio del crédito público interno o externo.

Para poder funcionar y cumplir con sus fines, nace en el Estado la necesidad de agenciarse fondos, razón por la cual esta fase es fundamental en la Actividad Financiera del Estado, y es primordial para que las demás fases existan.

Derivado de tal situación el Estado en uso de su PODER IMPERIO, establece el deber de todos los guatemaltecos de contribuir al gasto público; lo cual queda determinado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 135, numeral d), al establecer como deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

### **3.2. GESTION O ADMINISTRACION DE LOS RECURSOS.**

En el campo de la actividad financiera del Estado, la gestión o administración de los recursos, consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, función que actualmente en nuestro país se realiza a través de la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia y el Ministerio de Finanzas Públicas, específicamente por las dependencias siguientes: Dirección Técnica del Presupuesto, Dirección de Contabilidad del Estado y la Tesorería Nacional, de conformidad con lo que establecen los artículos 14 y 35 del Decreto No.114-97, del Congreso de la República, "Ley del Organismo Ejecutivo".

El Decreto del Congreso de la República No.101-97, que contiene la Ley Orgánica del Presupuesto en su considerando segundo expone que el presupuesto público, es un instrumento fundamental de la administración financiera y de la política fiscal del Estado.

El gasto que realice el Estado debe estar orientado a satisfacer sus propias necesidades y las de la comunidad, por lo que su presupuesto debe ser elaborado con la orientación de satisfacer primordialmente las necesidades sociales.

### 3.3. EROGACION O GASTO.

Según Héctor B. Villegas, "los gastos públicos son: Las erogaciones generalmente dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades".<sup>12</sup>

Bennati, A., citado por Rodríguez Bereijo en su libro El Presupuesto del Estado, define al gasto público así: "Todas las salidas de dinero públicas dirigidas a la consecución de fines estatales cualquiera que sea la causa jurídica o la finalidad, es decir, tanto si se derivan directamente de leyes o reglamentos, como si resultan de relaciones u obligaciones de naturaleza privada, han de calificarse de gasto de Estado".<sup>13</sup>

Como fase de la Actividad Financiera del Estado, de conformidad con lo que establecen los artículos 1,10,11,12,17 y 20 del Decreto No.101-97, "Ley Orgánica del Presupuesto", es la fase en donde se emplean los recursos con que cuenta el Estado en la satisfacción de sus propias necesidades o en las de la comunidad. El Estado programa las necesidades que va a satisfacer en el presupuesto, pues es en éste documento en el cual prevé los ingresos y egresos de un determinado período (un año en el caso del Estado guatemalteco); su ejecución o realización se hace por medio de la Dirección Técnica del Presupuesto y la Tesorería Nacional y como órgano fiscalizador actúa la Contraloría General de Cuentas.

El gasto público entraña dos aspectos:

1. Que exista autorización presupuestaria (asignación de fondos públicos), y
2. Que exista autorización administrativa del gasto propiamente dicho, o sea el acto administrativo que autoriza la disposición de los fondos públicos.

La elaboración del presupuesto es un acto administrativo, que luego se somete a discusión y aprobación por parte del Organismo Legislativo, de conformidad con lo establecido en el artículo 171 literal b) de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que tiene carácter de una ley ordinaria y la falta de cumplimiento de lo que en él se establece, puede hacer incurrir a los funcionarios encargados de su ejecución en responsabilidad.

---

<sup>12</sup> VILLEGAS B. Héctor. "Curso de Finanzas Públicas y Derecho Financiero Tributario". Ediciones DE PALMA. Buenos Aires, Argentina. 5a. Edición 1,984 Tomo I Pag. 33

<sup>13</sup> RODRIGUEZ BEREJO. "El Presupuesto del Estado". Editorial TECNOS. Madrid, España. 1,969. Pag. 20

#### 4. DERECHO FINANCIERO.

Según el autor argentino Héctor B. Villegas, "El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la Actividad Financiera del Estado".<sup>14</sup>

Para Giuliani Fonrouge, "El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la Actividad Financiera del Estado en sus diferentes aspectos, Organos que la ejercen, medios en las que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina".<sup>15</sup>

Como se puede establecer de las definiciones anteriores, es al Derecho Financiero al que corresponde el estudio de la Actividad Financiera del Estado, y es en esta rama del Derecho, en la que debemos ubicarnos cada vez que analicemos los medios y procedimientos que se utilizan en el desarrollo de dicha actividad.

---

<sup>14</sup> Ob. Cit. Pag. 119

<sup>15</sup> Ob. Cit. Pag. 26

## CAPITULO SEGUNDO

### LA FUNCION FISCALIZADORA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS.

#### 1. EL CONTROL GUBERNAMENTAL, DEFINICION.

De conformidad con el Ensayo Diccionario Administración Pública, se define al control como "Control (del FR. controle) inspección, fiscalización, intervención, dominio, mando, preponderancia. Es una de las partes esenciales del proceso administrativo y consiste en la medición de los resultados actuales y pasados en relación con los esperados ya sea total o parcialmente, con el fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes." <sup>16</sup>

El concepto anterior nos da una definición técnica y específica del control sobre el proceso administrativo en general, y su importancia estriba en el hecho que su función al final de cuentas es correctiva y persigue optimizar los resultados de la gestión administrativa.

Indudablemente que cuando hablamos de resultados, lo que se desea de una actividad, sea cual fuere, es que los mismos sean positivos y más concretamente que permitan establecerse a través de la eficacia, es por eso que debemos afirmar que la administración pública no puede correr el riesgo de actuar de modo casuístico o arbitrario, pues debe ajustarse a un marco jurídico dado; todos los actos administrativos deber ser legítimos y eficaces; la legitimidad se cumple cuando su actividad se ajusta a la existencia de normas positivas destinadas específicamente a la labor administrativa; y la eficacia se cumple cuando el acto administrativo se ajusta exactamente a la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

La ejecución de las gestiones administrativas puede manifestarse, por causas diferentes, de una manera anormal, ya sea en su legitimidad como en su eficacia, es entonces, cuando la propia administración debe intervenir de modo arbitral para anular o enmendar el acto administrativo

<sup>16</sup> ENSAYO DICCIONARIO ADMINISTRACION PUBLICA. Primera Edición. 1,982. Pag. 117

realizado ilegal o ineficazmente, es precisamente este tipo de medidas a las que se les reconoce como la esencia de la administración en un estado de derecho, es esto pues, lo que podemos denominar con certeza EL CONTROL ADMINISTRATIVO.

El Ensayo Diccionario Administración Pública, define la acción de ejercer el control como "Controlar (del FR. Controleur) ejercer el control, restringir o regular, tal y como ocurre con los pagos, mantener dentro de ciertos límites, como ocurre con la velocidad, ejercer la dirección, orientación o restricción del poder sobre las cosas o personas. Hacer frente a una situación en forma capaz. Analizar la actuación anterior y la presente de manera que sirva para establecer una base de acciones futuras."<sup>17</sup>

De la definición anterior se puede establecer que básicamente lo que se persigue con el control, es evitar los excesos, abusos o ineficiencias en las que pueden incurrir las diferentes dependencias administrativas en el uso de sus facultades regladas o no.

### **1.1. NATURALEZA JURIDICA DEL CONTROL GUBERNAMENTAL.**

El Control Gubernamental como expresión propia de legalidad dentro de las actuaciones de los organismos que compone el Estado, se encuentra definido en la parte orgánica de la Constitución Política de la República; y se integra por todos aquellos instrumentos políticos, económicos, sociales y de técnica jurídica que han sido canalizados a través de las normas de carácter fundamental e incorporados a los documentos constitucionales, con el propósito de limitar el poder y lograr que sus titulares se sometan a los lineamientos establecidos en la propia Constitución y leyes ordinarias.

## **2. CLASIFICACION DEL CONTROL GUBERNAMENTAL O ADMINISTRATIVO.**

En virtud de la gran cantidad de actos administrativos que deben de ser objetos de control, dentro de la gestión administrativa, son necesarios controles ejercidos por diferentes entidades estatales, de acuerdo con sus actividades ordinarias; por lo que, para efectos del presente estudio dividiremos el control administrativo en cuatro grupos: político, administrativo, fiscal y judicial.

---

<sup>17</sup> Ob. Cit. Pag. 119

## **2.1. CONTROL POLITICO.**

La división del poder público en varias ramas, persigue el alcanzar el equilibrio en el ejercicio del poder, para evitar, el abuso del mismo y como resultado tenemos el establecimiento de controles de unas instituciones sobre otras. El control político que estudiamos se conoce también como CONTROL PARLAMENTARIO, y es ejercido por el Congreso de la República sobre la Administración Pública, siendo desarrollado por la Constitución Política de la República, dentro de las atribuciones, que dicho cuerpo legal le confiere al Congreso de la República, según los artículos 165 literal j), 166 y 167 de dicho cuerpo legal.

## **2.2. CONTROL ADMINISTRATIVO.**

Hemos visto que la Administración Pública se sujeta a los Controles Estatales para que su actividad se desarrolle dentro de los lineamientos que se le señalan. De conformidad con lo que establecen los artículos 2 y 7 de Decreto No. 107-97 "Ley del Organismo Ejecutivo", corresponde al Organismo Ejecutivo la función administrativa, y la formulación de las políticas de gobierno, por parte del Presidente de la República. Este control se manifiesta básicamente a través de dos circunstancias:

1. De conformidad con lo que establece el artículo 183 literal s) de la Constitución Política de la República, el Presidente de la República nombra a las autoridades principales y todo empleado o funcionario público, quienes decidirán la ruta administrativa a seguir.
2. La existencia de requisitos necesarios para la realización de determinados actos cumplidos por los funcionarios públicos conforme a su cargo, de velar porque las actividades de la Administración se acomoden a la política gubernamental.

## **2.3. CONTROL FISCAL**

Debido a que en el ejercicio de la función pública, en algunos casos ha existido extralimitación indebida, se ha creado un sistema fiscalizador especial compuesto por la Contraloría General de Cuentas, correspondiendo a esa entidad, de conformidad con lo que establece el artículo 232 de la Constitución Política de la República, la vigilancia de la gestión fiscal de la Administración, encargo que debe cumplir con apego a la ley. Su función fiscalizadora se extiende a todas las personas que custodien y manejen

fondos públicos y que se destinan a satisfacer las necesidades del servicio público, siendo el control que ejercen de naturaleza técnico y numérico legal, para verificar si la recaudación del gasto de los recursos se efectúa de acuerdo con la ley.

## **2.4. CONTROL JUDICIAL.**

Al igual que todos los sujetos de derecho, sean públicos o privados, la Administración Pública está sometida al control Judicial con la finalidad de constatar que todas sus actuaciones sean conforme al orden jurídico vigente, las normas aplicables para toda la Actividad Administrativa son las de derecho público, dentro de la jurisdicción Contenciosa Administrativa, de conformidad con lo que establece el artículo 221 de la Constitución Política de la República; siempre que la naturaleza de sus actos, meramente comerciales o civiles no la obliguen a someterse a la jurisdicción ordinaria.

## **3. LA CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS COMO ORGANO DE CONTROL FISCAL O HACENDARIO.**

Dentro de la clasificación que de los órganos del Estado realiza el Derecho Administrativo, se encuentra la clasificación que, partiendo de la actividad que desarrollan en la gestión administrativa estatal, se hace de los mismos; siendo en esta forma que encontramos órganos activos, órganos consultivos y órganos de control o contralor, y retomando los conceptos relacionados anteriormente referentes al control gubernamental, se puede establecer que en la Administración Pública guatemalteca, el órgano del Estado encargado del control gubernamental de carácter fiscal o hacendario es la CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS.

De conformidad con lo que establece el artículo 2º del Decreto No. 1,126 del Congreso de la República, que contiene la "Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas" la misma es una institución de carácter técnico y descentralizada, que tiene por objeto fiscalizar los ingresos, egresos y todo interés hacendario de los organismos del Estado, Municipio, entidades descentralizadas y autónomas, como también de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. De igual forma, son fiscalizados los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que invierta o administre fondos públicos por el Estado. Además de éstas, otras de sus funciones las determina el artículo 12 de la referida ley, encontrándose dentro de las principales las siguientes:

- Practicar con absoluta independencia la función fiscalizadora de la Hacienda Pública.
- Inspeccionar y glosar la contabilidad general de la nación.
- Verificar el numerario, los valores y demás rentas que están en poder de las personas o instituciones sujetas a fiscalización.
- Revisar y verificar las existencias postales, fiscales, artículos, estancados y otros valores del Estado.
- Controlar todas las emisiones de la deuda pública, billetes de banco, de loterías, bonos y otros autorizados por la ley.
- Emitir opinión, cuando se le consulta, sobre cualquier erogación o gasto que se estime irregular o innecesario y sugerir las medidas que deban adoptarse en el caso.
- Registrar los títulos profesionales y los diplomas otorgados por la Universidad de San Carlos, instituciones educativas públicas y privadas, así como los Despachos Militares que otorga el Ejército Nacional.

El artículo 2º del Acuerdo Gubernativo de fecha 27 de diciembre de 1958, que contiene el "Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas" determina que su máxima autoridad está representada por el Contralor General de Cuentas. Según los artículos 233 y 234 de la Constitución Política de la República, es electo por el Congreso de la República para desempeñarse en este cargo por un periodo de cuatro años y puede ser removido de su cargo únicamente por este organismo cuando se presente negligencia, delito o falta de idoneidad. Debe rendir informe obligatoriamente dos veces al año al Congreso y siempre que sea requerido. Para ser Contralor General de Cuentas, es requisito ser guatemalteco, mayor de cuarenta años de edad, contador público y auditor, con reconocida honorabilidad y prestigio profesional, gozar de sus derechos de ciudadano, no tener juicio pendiente en materia de cuentas y haber ejercido su profesión por lo menos diez años.

### **3.1. LAS PRINCIPALES UNIDADES DE LA INSTITUCION.**

#### **3.1.1. LA JEFATURA GENERAL**

Según el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, la Jefatura General tiene por función dirigir y representar a la Institución, firmar los billetes bancarios puestos en circulación, así como otros documentos que indiquen las leyes. Por otra parte, también le compete evacuar las audiencias y traslados en las causas que por delitos contra la Hacienda Pública o Municipal, corran los Tribunales de Justicia; imponer las sanciones económicas a los funcionarios o empleados públicos

que incurran en negligencia o incumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones fiscales, formular los proyectos de reglamentos necesarios para las diferentes actividades de la Contraloría y someterlos a consideración del Presidente de la República; así también el artículo 233 establece que debe rendir al Congreso de la República, a la Presidencia de la República y al Ministro de Finanzas, el informe de las labores desarrolladas por la Contraloría durante cada ejercicio fiscal; y realizar las demás funciones que le asigne la ley.

### **3.1.2. SUB-JEFATURA GENERAL**

De conformidad con el artículo 5 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se establece que el Subjefe sustituye interinamente al Jefe de la Contraloría en su ausencia, y desempeña además la Jefatura del Departamento de Fiscalización.

### **3.1.3. DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO.**

Presta los servicios de apoyo administrativo que sean indispensables para el mejor funcionamiento de la Institución; además le corresponde recibir y despachar la correspondencia y los expedientes, extender las certificaciones que sean solicitadas, notificar las resoluciones que dicte la Contraloría y distribuir las circulares emitidas por la entidad, atender la administración de personal, custodiar la existencia de almacén y el manejo de cuenta de talonarios y formularios de ingreso de fondos fiscales, municipales y colectas de las entidades sujetas a fiscalización, registrar los títulos profesionales otorgados por el Estado, la Universidad, así como los despachos militares, velar por el estricto cumplimiento de la Ley de Probidad, efectuar labores estadísticas sobre las acciones ejercidas por la Contraloría, emitir dictámenes con respecto a los expedientes de pensiones, jubilaciones y montepíos del Estado, estudiar los asuntos que por su naturaleza requieran dictamen técnico o legal en materia hacendaria y elaborar proyectos de leyes, reglamentos y toda clase de disposiciones que le sean encomendadas por el Contralor General, y realizar las demás funciones que le asigne la ley, de conformidad con lo que establece el artículo 8 de la Ley Orgánica de la Institución. Para el cumplimiento de sus funciones, según establece el artículo 3º del Reglamento de la Ley Orgánica, cuenta con las siguientes unidades principales:

- Jefatura
- Secretaria General
- Sección de Control de Personal
- Sección de Servicios de Mantenimiento

- Sección de Probidad
- Sección de Estadísticas
- Sección de Herencias, Legados y Donaciones
- Sección de Clases Pasivas
- Sección de Asesoría e Información Legal Hacendaria. y
- Sección de Servicios Médicos.

#### **3.1.4. DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION.**

Cumple con inspeccionar y glosar la contabilidad general de la Nación, velar por el efectivo y oportuno cumplimiento de las obligaciones a favor del Fisco, del Municipio y de otras entidades publicas, comprobar la exactitud de las existencias y movimiento de los útiles y materiales que tengan a su cargo los Organismos del Estado, la Municipalidades, la Universidad de San Carlos y demás entidades sujetas a fiscalización, controlar la incineración o destrucción de cédulas, bonos, cupones y cualesquiera otros documentos de crédito del Estado y de sus instituciones, y la incineración de billetes del banco emisor, practicar inspecciones revisiones y auditorias en las oficinas sujetas a su jurisdicción, inspeccionar en materia de su competencia, las fincas rústicas o urbanas de la Nación y las intervenidas por el Estado, ejercer fiscalización sobre cualquier negocio del Estado que constituye deuda pública, y realizar las demás funciones que le asigne la ley, de conformidad con lo que establece el artículo 9 de la Ley Orgánica de la Institución. Para el cumplimiento de sus funciones, según artículo 27 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Institución, cuenta con las siguientes unidades principales:

- Jefatura
- Sección de Auditoría e Investigaciones
- Sección de Inspección y Glosa
- Sección de Juicio de Cuentas
- Sección de Control de Obras, y
- Delegaciones de la Contraloría de Cuentas.

#### **3.1.5. ESCUELA DE CONTROL GUBERNAMENTAL.**

Esta área se encarga de capacitar a las personas que deseen ingresar al servicio de la Contraloría General de Cuentas y tecnificar en mayor grado al personal que en ella labora, con el propósito de que el control y la fiscalización que le corresponde ejercer se puedan realizar en una forma más eficiente, coordinada e integral, formando funcionarios de carrera en

tales disciplinas, fomentar la investigación de las ciencias administrativas contables, jurídicas, económico-financieras y técnicas de control en los aspectos aplicables a la Hacienda Pública, en cuanto a fiscalización y control gubernamental, y realizar las demás funciones que le asigne la ley. Esta sección fue creada según Acuerdo Gubernativo de fecha 13 de agosto de 1976.

#### **4. BASE LEGAL DEL CONTROL GUBERNAMENTAL FISCAL O HACENDARIO.**

Como se manifestara anteriormente al exponer la naturaleza jurídica del Control Gubernamental, la sustentación legal del mismo se encuentra en las normas constitucionales y es desarrollado a través de leyes ordinarias.

La Constitución Política de la República, en su TITULO V, establece la Estructura y Organización del Estado, y en el CAPITULO III, de ese mismo título establece el REGIMEN DE CONTROL Y FISCALIZACION.

En su artículo 232, señala dicho cuerpo legal que: "La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos. Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley."

Es pues, en esta norma jurídica en particular en que se establece el Control Gubernamental Fiscal o Hacendario, al señalar que las funciones de la Contraloría General de Cuentas, son las de fiscalización de los ingresos, egresos y todo interés hacendario de los organismos del Estado; funciones que se adecuan a las definiciones que sobre el Control Gubernamental, se asentaron anteriormente.

Posteriormente en el artículo 233 de dicho cuerpo legal, se establece que el Contralor General de Cuentas, será electo por el Congreso de la República, para un periodo de cuatro años, y que solamente podrá ser removido por dicho Organismo, en los casos de negligencia, delito y falta de idoneidad. Deberá rendir informe de su gestión a dicho Congreso, de oficio dos veces al año y cada vez que sea requerido. Además de que en ningún caso podrá ser reelecto. Así también dicha norma legal determina el procedimiento de elección.

Seguidamente el artículo 234 de la Constitución Política de la República señala como requisitos para ser Contralor General de Cuentas los siguientes:

- Ser mayor de cuarenta años de edad,
- Guatemalteco,
- Contador Público y auditor,
- De reconocida honorabilidad y prestigio profesional,
- Gozar de sus derechos ciudadanos,
- No tener juicio pendiente en materia de cuentas, y
- haber ejercido su profesión por lo menos diez años.

Posteriormente el artículo 235 de dicho cuerpo legal, determina como facultad del Contralor General de Cuentas, la de nombrar y remover a los funcionarios y empleados de las distintas dependencias de la Contraloría, y la de nombrar interventores en los asuntos de su competencia.

Finalmente, y como una medida de control gubernamental legal, con el objeto constatar que todas las actuaciones de la Contraloría General de Cuentas sean conforme al orden jurídico vigente, el artículo 236 de dicho cuerpo legal, establece la procedencia de los recursos judiciales y administrativos que la ley señala, contra los actos y las resoluciones de dicha Institución.

En virtud del carácter de supremacía y permanencia que poseen las normas jurídicas constitucionales se ve la conveniencia que sea mediante estas normas que se establezca el Control Gubernamental Fiscal o Hacendario, a efecto de evitar que por caprichos políticos se modifiquen las facultades y funciones de la Institución llamada a ejercer dicho control.

De conformidad con lo que establece el Artículo 232, último párrafo, de la Constitución Política de la República, la organización, funcionamiento y atribuciones de la Contraloría General de Cuentas, son determinados por una ley, siendo en este caso el Decreto No. 1,126 del Congreso de la República, que contiene la "Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas", y su respectivo reglamento, contenido en el Acuerdo Gubernativo de fecha 27 de diciembre de 1,958; los encargados de desarrollar los preceptos constitucionales.

El Decreto No. 1,126 "Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas", en su artículo 1o. establece que la función fiscalizadora de la Hacienda Pública y de la ejecución del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación corresponde con exclusividad a la CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS. En su artículo 2o. señala que la misma es una Institución técnica con independencia de funciones, y establece sobre que Instituciones ejerce su función fiscalizadora.

En el artículo 9o. de la ley relacionada y artículo 27 de su respectivo reglamento, se establece que es el Departamento de Fiscalización de la Contraloría General de Cuentas, el encargado de ejercer la función fiscalizadora.

El Artículo 35 del Acuerdo Gubernativo de fecha 27 de diciembre de 1,958, "Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas", especifica la función fiscalizadora de la Institución al establecer: "La fiscalización de las oficinas que tiene a su cargo el manejo o custodia de fondos, bienes o valores públicos, se llevará a cabo por medio de revisiones, inspecciones, investigaciones, glosas o auditorias, estableciendo los aspectos siguientes:

1. Si hay errores en los cálculos;
2. Si se hizo correcta aplicación de las leyes fiscales, reglamentos y disposiciones relacionadas con el manejo, administración y custodia de los fondos, valores y demás bienes;
3. Si hubo omisión en la percepción o recaudación de los ingresos correspondientes a los impuestos, contribuciones, tasas, arbitrios o de otra naturaleza;
4. Si se han hecho cobros indebidos;
5. Si se han efectuado pagos sin la orden competente o sin los comprobantes legales;
6. Si se han practicado liquidaciones con base en documentos insuficientes;
7. Si hay menoscabo o pérdida en el manejo de los fondos o bienes del Estado y de las entidades sujetas a fiscalización;
8. Si se han registrado y en su caso contabilizado, con arreglo a la ley, las recaudaciones, compromisos, pagos y operaciones consecuentes;
9. Si las actividades de la oficina están ceñidas estrictamente a planes o programas autorizados, en cuanto a sus asignaciones presupuestarias; y
10. Si los procedimientos de control interno son eficientes, tanto para garantía de los intereses fiscales como para el buen servicio al público."

Al establecerse en el articulado de los dos cuerpos legales relacionados, las funciones y atribuciones de los Contralores de Cuentas, se puede determinar que serán estos funcionarios los encargados de ejercer el control gubernamental fiscal o hacendario.

Existen además, dentro de las disposiciones legales vigentes en materia fiscal o hacendaria, gran cantidad de leyes que refieren a la Contraloría General de Cuentas, la función fiscalizadora de la hacienda

pública, dentro de las cuales se encuentran La Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento y la Ley de Contrataciones del Estado y su Reglamento, entre otras.

## **5. LOS PROCESOS DE FISCALIZACION DE LA HACIENDA PUBLICA EN LA ACTUALIDAD.**

Como quedó señalado anteriormente, las disposiciones legales que regulan la actividad fiscaliza que realiza la Contraloría General de Cuentas, determinan que la misma se llevará a cabo por medio de: Revisiones, Inspecciones, Investigaciones, Glosas y Auditorías. Sin embargo, y debido a que dichos procedimientos no responden a los requerimientos necesarios que conllevan las funciones técnicas que debe ejercer el Organismo Superior de Control Fiscal, actualmente se utilizan como procedimientos de control gubernamental La Glosa de Cuentas, La Auditoría Gubernamental y los Exámenes Especiales.

### **5.1. LA GLOSA DE CUENTAS.**

"La Glosa de Cuentas es un procedimiento de fiscalización que tiene su origen en España, el cual se ha venido utilizando en Guatemala desde la época de la Conquista e Independencia"<sup>18</sup>. El artículo 12 del Decreto 1,126 del Congreso de la República, "Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas", establece: "Corresponde también a la Contraloría de Cuentas: 1) Inspeccionar y glosar la contabilidad general de la nación..."; 2) Examinar y glosar las cuentas de las entidades y personas a que se refiere el artículo 2o. de esta ley...".

En cuanto al procedimiento de glosa el artículo 17 de la misma ley preceptúa: "El examen de una cuenta tendrá por objeto establecer si se ha incurrido en errores matemáticos, si se ha hecho aplicación correcta de las leyes, reglamentos y demás disposiciones vigentes, y se ha habido pérdida de valores o menoscabo en los intereses del Estado o de las Instituciones respectivas".

El artículo 45 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, contenido en el Acuerdo Gubernativo de fecha 27 de diciembre de 1,958, modificado por el de igual naturaleza de fecha 21 de noviembre de 1,963, establece: "El Contralor actuante revisará si los

---

<sup>18</sup> GUEVARA AMEZQUITA, Manuel de los Reyes. "LA FISCALIZACION LEGAL Y ADMINISTRATIVA DE LA HACIENDA PUBLICA". Tesis de Graduación, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. 1991. Pag. 51.

registros y documentos que componen la cuenta en examen están completos, procediendo enseguida a cotejar el saldo con que principia la cuenta, la cuenta anterior, comprobará la legalidad de la documentación; verificará los cálculos, compulsará la documentación con los libros respectivos y finalmente formulará el pliego provisional de reparos,....".

Como se establece del articulado relacionado, la glosa de cuentas no es más que un examen especial de documentos, verificar si los mismos han sido operados contablemente y si llenan los requisitos legales; dicho procedimiento en la actualidad se estima obsoleto, y sé esta tomando como examen de la cuenta, lo cual no es así, puesto que no es más que una fase o procedimiento dentro de la auditoría financiera, olvidándose de examinar propiamente las incidencias que tales operaciones contables pueden representar en su conjunto para determinar la situación financiera y estado de resultados o de operaciones de la entidad examinada, lo cual únicamente se logra a través de la auditoría financiera.

En tal virtud, se estima sumamente prioritario la modernización de los sistemas de fiscalización a implementar por la Contraloría General de Cuentas, haciendo énfasis en la práctica de auditorías financieras y operacionales o administrativas.

## **5.2. EXAMEN ESPECIAL DE AUDITORIA.**

El Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras -ILACIF-, define el Examen Especial de Auditoría de la siguiente forma: "Es la verificación, revisión o estudio de una parte de las operaciones y transacciones financieras o administrativas efectuadas con posterioridad a su ejecución con la finalidad de evaluarlas y elaborar el correspondiente informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones." <sup>19</sup>

Los exámenes efectuados no son generales sino que abarcan una área limitada o un aspecto de las operaciones, tal el caso del área de efectivo, almacenes, activo fijo, compras. Desde luego estos exámenes deben practicarse siempre utilizando las normas técnicas y políticas de auditoría aplicables según las circunstancias.

La mayor parte del trabajo que desarrolla la Contraloría General de Cuentas, se trata de Exámenes Especiales de tipo Financiero, tales como arqueo de valores y corte de caja en el área de efectivo, caja y bancos,

<sup>19</sup> MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL, Contraloría General de la Nación del Ecuador. Pag. 303.

verificación física en almacenes y activo fijo, compras o simplemente investigaciones, labores que se desarrollan ya sea de oficio o por denuncias presentadas por particulares; olvidándose lo relativo a los aspectos administrativos en general.

"La desventaja del Examen Especial es que es parcial, ya que no se evalúan las operaciones, transacciones y decisiones administrativas en forma completa, lo que no permite conocer sobre la eficacia, eficiencia y economía en la ejecución de los programas y el logro de metas y objetivos de una entidad en forma global o en su conjunto"<sup>20</sup>.

### 5.3. LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

El Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadores -ILACIF- la define de la forma siguiente: "Auditoria Gubernamental es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y administrativas efectuado con posterioridad a su ejecución con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones y en el caso del examen de estados financiero el correspondiente dictamen profesional."<sup>21</sup>

De la definición anterior, lo que establece la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas referente a la fiscalización, relacionado en puntos anteriores y lo que establece el Acuerdo No. 407-79 de la Jefatura de la Contraloría General de Cuentas, que contiene las Normas Técnicas de Auditoría, se determina que la Auditoría Gubernamental comprende las siguientes actividades:

- Verificar las transacciones, cuentas, informes y estados financieros correspondientes al periodo examinado.
- Evaluar la conformidad o cumplimiento de disposiciones legales vigentes.
- Revisar y evaluar el sistema de control interno financiero.
- Examinar y evaluar la planificación, organización, dirección y control interno administrativo.
- Revisar y evaluar la eficiencia, efectividad y economía en la utilización de los recursos humanos, materiales y financieros.

<sup>20</sup> GUEVARA AMEZQUITA. Ob. Cit. Pag. 51.

<sup>21</sup> Ob. Cit. Pag. 300

Los medios que utiliza la Auditoría Gubernamental, para practicar verificaciones y evaluaciones de tipo financiero y administrativo, son:

- Auditoría Financiera
- Auditoría Operacional o Administrativa
- Examen Especial de Auditoría.

### 5.3.1. AUDITORIA FINANCIERA.

La definición que adopta el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadores -ILACIF-, es el siguiente: "Auditoría Financiera es el examen objetivo, sistemático y profesional de los estados financieros de una entidad y los libros, comprobantes y otros documentos que los respalden, efectuado para que el auditor formule su dictamen profesional de los estados financieros de una entidad, los resultados de sus operaciones, y su conformidad con las disposiciones legales vigentes y presente recomendaciones para mejorar el sistema financiero."<sup>22</sup>

La auditoría financiera es un procedimiento de fiscalización aplicable a las entidades que están obligadas a producir estados financieros. La auditoría financiera debiera ser parte primordial de las funciones de la Contraloría General de Cuentas, puesto que las entidades que elaboran estados financieros manejan cantidades significativas de recursos, y que por el volumen de transacciones y operaciones con frecuencia se incurre en deficiencias e irregularidades que pueden dar origen a hechos constitutivos de delito y otro tipo de responsabilidades que perjudican los intereses del Estado.

La finalidad de la auditoría financiera no es determinar la exactitud de las operaciones contables, sino la "razonabilidad de los estados financieros", es decir si los recursos materiales y financieros han sido bien utilizados y si dichos estados representan la verdadera situación financiera y de operaciones de la entidad. Lamentablemente desde hace muchos años la función fiscalizadora de la Contraloría General de Cuentas se ha efectuado centrandose su atención en el procedimiento de "Glosa de Cuentas". En tal virtud existe pérdida de recursos humanos, materiales y financieros, ya que en las diversas Delegaciones Permanentes destacadas por la Contraloría General de Cuentas en las entidades descentralizadas, autónomas y las municipalidades su actividad principal es la glosa de cuentas y no la auditoría financiera.

---

<sup>22</sup> Ob. Cit. Pag. 301

Lo anterior no indica que en ningún momento se hayan realizado Auditorías Financieras por parte de la Contraloría General de Cuentas, lo que sucede es que no se realizan con la periodicidad debida, ni cubriendo todas las instituciones en que puede realizarse.

### **5.3.2. AUDITORIA OPERACIONAL O ADMINISTRATIVA.**

El Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras -ILACIF- adopta la siguiente definición: "Auditoría Operacional es el examen y evaluación realizados en una entidad para establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía de su planificación, organización dirección y control interno-administrativo." <sup>23</sup> Tiene por objeto realizar un examen constructivo y un diagnóstico amplio de las políticas, organización y operación de una entidad gubernamental; comprende la organización a fin de comparar los logros con los planes, los resultados con las normas y las prácticas con las políticas.

En tal virtud, se desprende claramente que la auditoría operacional es mucho más amplia, incluso comprenden las actividades de la auditoría financiera.

La auditoría operacional tiene por objeto poner a prueba el funcionamiento de los sistemas de control gerencial o de la administración, examinar debilidades aparentes, informar de las condiciones observadas, sacar conclusiones y formular recomendaciones. Se pone el énfasis en identificar problemas presuntos u observados que requieren corrección o mejoramiento y en los medios a ese fin. En resumen, se trata de un servicio prestado a la Gerencia.

En conclusión, se determina que la Auditoría Operacional o Administrativa, no es aplicada dentro de las funciones de fiscalización que realiza la Contraloría General de Cuentas, quedándose únicamente en actividades de Auditoría Financiera, y esto en una forma por demás deficiente.

### **5.3.3. EXAMEN ESPECIAL DE AUDITORIA.**

Como quedó señalado con anterioridad, los exámenes especiales de auditoría no son generales, sino que abarcan una área limitada a un aspecto de las operaciones financieras de una institución, y es en este campo en el que la Contraloría General de Cuentas desarrolla la mayor parte de su trabajo de Auditoría.

---

<sup>23</sup> Ob. Cit. Pag. 302

Concluyendo sobre el tema de los procesos de fiscalización que actualmente desarrolla la Contraloría General de Cuentas, se puede decir que mediante los procesos de glosa de cuentas, exámenes especiales y auditorías, como actualmente se desarrollan, no responde a los requerimientos necesarios que conllevan las funciones técnicas que debe ejercer como Órgano Superior del Control Fiscal, y que es imperativo poner en práctica un sistema dinámico de fiscalización mediante la aplicación de modernos procedimientos de auditoría gubernamental, a efecto de determinar el grado de eficiencia, efectividad y economía de los programas que desarrolle la administración pública, y no solamente la verificación de registros contables.

## **6. OBSTACULOS AL PROCESO DE FISCALIZACION.**

Para el desarrollo de las funciones de fiscalización que le corresponde ejecutar a la Contraloría General de Cuentas, además de los aspectos técnicos relacionados con anterioridad se puede decir que se tropieza con los obstáculos siguientes:

- Legales.
- Administrativos.
- Económicos,
- Políticos. y
- Técnicos.

### **6.1. OBSTACULOS LEGALES.**

Como obstáculos legales que limitan el buen funcionamiento de la actividad fiscalizadora que le corresponde desarrollar a la Contraloría General de Cuentas, encontramos su ley orgánica, en virtud de que el Decreto No. 1,126 del Congreso de la República, tiene más de cuarenta años de vigencia, y actualmente sus postulados no corresponden a la realidad nacional, además que los procesos de fiscalización que establece dicho cuerpo legal no están acordes a los modernos procedimientos y técnicas de auditoría gubernamental.

En tal virtud, la Contraloría General de Cuentas, bajo la legislación actual, no cumple con el cometido que exige un control gubernamental moderno, por lo que se hace imperativo dotarla de una ley que le permita poner en práctica un sistema dinámico de fiscalización mediante la aplicación de modernos procedimientos de auditoría gubernamental, que sean congruentes con los procesos de reforma del Estado.

## **6.2. OBSTACULOS ADMINISTRATIVOS.**

De conformidad con el Artículo 232 de la Constitución Política de la República, la Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada. Sin embargo, de acuerdo con Laubadere, citado por Castillo González<sup>24</sup>, las condiciones para que una institución pueda catalogarse como descentralizada son las siguientes:

1. La transferencia de competencias y de funciones administrativas ubicadas en el órgano central.
2. Independencia del poder central, que se asegura con la técnica de elección de sus autoridades, y debe abarcar la facultad de decisión y mando de las mismas.
3. La atribución de personalidad jurídica distinta del Estado, que es la consecuencia normal de la descentralización.
4. La autonomía financiera, es decir posibilidad de poseer un patrimonio, capacidad de procurarse sus propios ingresos y decisión sobre la forma de emplear sus recursos, y
5. Sujetarse al control administrativo, a efecto de respetar la legalidad y evitar abusos de poder.

Derivado de que en la práctica, la Contraloría General de Cuentas, no cumple con todas las condiciones relacionadas, como es el caso de que no posee personalidad jurídica propia y distinta del Estado y que no goza de autonomía financiera, no puede decirse que sea una institución descentralizada, sino más bien estaríamos hablando de una desconcentración o descentralización relativa.

---

<sup>24</sup> CASTILLO GONZALEZ, Jorge Mario. "DERECHO ADMINISTRATIVO". Impresos Industriales. Guatemala. 1984. Pag. 72.

En consecuencia, mientras la Contraloría General de Cuentas no goce de plena autonomía (política, administrativa, funcional y económica) a efecto de que se tenga libertad de dirigirla de acuerdo con sus propias normas y órganos propios, inclusive de emitir sus propias normas legales y técnicas para su mejor funcionamiento, seguirá sometida a directrices de todo tipo por parte del Ejecutivo, con lo cual se disminuye su autoridad en la función fiscalizadora.

### **6.3. OBSTACULOS ECONOMICOS.**

Una de las principales limitaciones del órgano superior de control fiscal, es la falta de autonomía financiera, toda vez que su presupuesto de ingresos y egresos está sometido, controlado y manejado por el Ejecutivo a través del Ministerio de Finanzas Publicas, no obstante que cuenta con varias fuentes de financiamiento tales como pagos ordenados en sentencia producto de los juicios de cuentas, multas y demás sanciones pecuniarias y servicio de fiscalización.

### **6.4. OBSTACULOS POLITICOS.**

A nadie escapa la injerencia de los Organismos Ejecutivo y Legislativo así como del partido político que gobierna, en la elección del Contralor General de Cuentas, aún con el nuevo procedimiento establecido en la Constitución Política de la República, mediante el Acuerdo Legislativo No. 18-93, que reformo dicho cuerpo legal; de tal suerte que su designación pueda llegar a ser producto de una concertación política, y limitar su actuar por los mismos compromisos en que pudiera incurrir.

### **6.5. OBSTACULOS TECNICOS.**

Actualmente la Contraloría General de Cuentas, presenta una marcada debilidad en el nivel académico de su personal, particularmente en el área operativa y específicamente en el área técnica, donde existe UN reducido número de profesionales, esto además de la poca incorporación de medios tecnológicos y metodología de trabajo multidisciplinarias, le impide responder, en forma integral, a las demandas de los modernos procesos de fiscalización.

## CAPITULO TERCERO

### EL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL.

#### 1. DEFINICION.

De conformidad con el Diseño Conceptual y Plan para el Desarrollo del Sistema de Administración Financiera y Control Gubernamental<sup>25</sup>, el Sistema Integrado de Administración Financiera y Control, es un Macrosistema compuesto de dos sistemas principales que son: la Administración Financiera y el Control Gubernamental, mismos que a su vez se dividen en subsistemas específicos, los cuales están interrelacionados por medios computacionales, teniendo como finalidad disponer de información financiera útil, oportuna y apta para la toma de decisiones; así como, facilitar el proceso de control por resultados de la gestión de los ejecutivos públicos y rendición de cuentas bajo los principios de una centralización normativa y una desconcentración operativa en la administración financiera del Estado, bajo normas de eficacia, eficiencia y economicidad, para poner a la administración pública al servicio de la sociedad y hacer a los funcionarios y servidores públicos responsables por sus actos.

El Sistema Integrado de Administración Financiera y Control, conocido por sus siglas SIAF-SAG, tal como se ha señalado anteriormente, se identifica con el control por resultados, lo cual obliga a identificar los productos terminales e intermedios y vincularlos con las metas del programa de gobierno; para lograr ese objetivo el Sistema recurrirá a las técnicas de reingeniería, lo cual significa analizar la administración no sobre la base de unidades organizativas, sino sobre la base de los procesos.

---

<sup>25</sup> DISEÑO CONCEPTAL Y PLAN PARA EL DESARROLLO DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL GUBERNAMENTAL. Banco Mundial, Instituto de Administración Pública de Nueva York, Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1994. 1 Vol. Pag. 77.

La implantación del SIAF-SAG, significa un cambio en los valores, en la cultura de la organización; primero se definen los procesos, se determinan los productos y los insumos necesarios para obtenerlos y a partir de allí es que se define la nueva organización administrativa financiera y de control.

Según Albano Landesa<sup>26</sup>, la concepción del SIAF-SAG, como un sistema integrado de gestión, apoyado en los avances de la informática, está dentro de los postulados de la reingeniería, por lo cual, su éxito depende sustancialmente del cambio en la organización y funciones de todas las áreas del Ministerio de Finanzas Públicas y de la Contraloría General de Cuentas, y de las áreas financieras de las instituciones gubernamentales involucradas en el proceso de reforma; de lo contrario se estarían sistematizando ineficiencias y reforzando la desintegración financiera, por lo que se deben efectuar cambios orgánicos, redefinir, eliminar o crear nuevas funciones en todas las instituciones involucradas.

Este sistema organizado electrónicamente recibirá la información de las transacciones del sector público, que ingresarán una sola vez, la procesará en tiempo real y proporcionará información oportuna a los funcionarios y directivos de las instituciones, a la Presidencia de la República, a la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, a los Ministerios, al Congreso de la República, al Banco de Guatemala, a la Contraloría General de Cuentas y a la comunidad, sobre la ejecución de los diversos programas y proyectos, la situación patrimonial, los flujos de fondos y el impacto de la gestión del Sector Público en la economía nacional.

## **2. CREACION Y REGULACION LEGAL.**

### **2.1. CREACION.**

A raíz de las políticas financieras del Banco Mundial y de los estudios efectuados por el Instituto de Administración Pública de New York, orientados al mejoramiento, tecnificación y saneamiento de las finanzas públicas de los países en vías de desarrollo como el caso de Guatemala<sup>27</sup>, el Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas y la Secretaría General del Consejo Nacional de Planificación Económica,

<sup>26</sup> ALBANO LANDESA, Osvaldo. MODELO CONCEPTUAL DEL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL (SIAF-SAG). Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1997. Pag.78

<sup>27</sup> DISEÑO CONCEPTUAL Y PLAN PARA EL DESARROLLO DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., 1 Vol. Pag. 1

presentaron al Congreso de la República, la iniciativa de ley por medio de la cual se faculta al Ministerio de Finanzas Pública, para emitir las disposiciones que sean necesarias para el desarrollo del SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL, la cual fue aprobada y quedó plasmada en el artículo 35 del Decreto del Congreso de la República No.62-94, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1,994.

El instrumento natural para la implementación de las decisiones de política fiscal es la administración financiera de un país, por constituir un instrumento que facilita la consecución de las metas establecidas.

En estas circunstancias el Gobierno de Guatemala ha resuelto introducir sustanciales medidas de mejoramiento principalmente en el área de la administración financiera y control. Para tal efecto, y basándose en el Decreto Número 62-94, ya relacionado, el Ministerio de Finanzas Públicas solicitó asistencia técnica y financiera al Banco Mundial, para desarrollar un proyecto para la implementación de un Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG) que permitiera garantizar un uso eficiente y transparente de los recursos del Estado, gestión que recibió el apoyo del indicado organismo otorgándole un crédito al gobierno de Guatemala para desarrollar el proyecto en referencia. Para la administración de los fondos del Proyecto, el Gobierno de Guatemala ha suscrito un convenio con el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), lo que permitirá contar con la experiencia de ese organismo en materia de contrataciones y otorgar transparencia a la administración de los recursos. Este proyecto con una duración de cuatro años, representa una inversión de 10.5 millones de dólares.

Con fecha 6 de abril de 1995, el Ministerio de Finanzas Publicas y la Contraloría General de Cuentas, suscribieron el contrato administrativo número cuatro guión noventa y cinco, orientado a la implementación del Sistema.

Dicha política de modernización del aparato estatal, es consecuencia también, de la firma del Acuerdo Sobre Asuntos Socioeconómicos y Situación Agraria, suscrito entre el Gobierno de Guatemala y la Comandancia de la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca -URNG-, en el cual se crea la obligación del Estado de modernizar y fortalecer los procedimientos fiscales y de control, para apoyar la construcción del proceso de paz.

## 2.2. REGULACION LEGAL

Con fundamento en el Decreto No. 62-94, ya relacionado, y esgrimido la existencia de limitaciones e insuficiencias en los métodos y procedimientos técnico-financieros que desarrollan actualmente las dependencias del Estado y siendo conveniente impulsar políticas de reformas de administración financiera y de auditoría gubernamental, con los objetivos de procurar el fortalecimiento de la capacidad de la gestión estatal, mejorar la eficiencia y eficacia del gasto público, incrementar el nivel y calidad de los servicios gubernamentales bajo el sistema de centralización normativa y desconcentración operativa de las entidades públicas y cimentar la confianza en los sectores público y privado, tanto nacional como extranjero, en la utilización de los recursos financieros del Estado, el Presidente de la República en el ejercicio de sus funciones constitucionales, con fecha 17 de mayo de 1,995, emitió el ACUERDO GUBERNATIVO NUMERO 217-95, el cual aparece publicado en el Diario Oficial del 22 del mismo mes y año, que contienen el PROYECTO DE REFORMA DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA.

Mediante dicho Acuerdo Gubernativo, se establece que el Ministerio de Finanzas Públicas, desarrollará el Proyecto de Reforma de Administración Financiera del Estado, denominado "SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL" cuyas siglas son SIAF y SAG, cuya ejecución se realizará en todas las dependencias del Sector Público no Financiero, y que comprende los subsistemas siguientes:

- Presupuesto.
- Contabilidad Gubernamental.
- Tesorería.
- Crédito Público.
- Adquisiciones, y
- Auditoría.

Es de hacer notar, que si bien el artículo 1o. del Acuerdo Gubernativo Relacionado, señala como sub-sistema el de Auditoría, más adelante, en su artículo 11o. se refiere a la auditoría como el SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL, y no como un subsistema.

Cabe señalar también, que con el desarrollo del proyecto, se está ampliando su ámbito, incluyéndose el diseño y organización del subsistema de inversión pública.

Con fecha 16 de octubre de 1,997, el Congreso de la República, emite el Decreto No. 101-97, con vigencia a partir del 1 de enero de 1,998, el cual contiene la nueva "Ley Orgánica del Presupuesto", misma que en su

artículo 1o. establece que dicha ley tiene por finalidad normar los sistemas presupuestarios, de contabilidad integrada gubernamental, de tesorería, y de crédito público; desarrollando en todo su articulado las bases legales para el funcionamiento de cada uno de los sistemas relacionados de conformidad con los principios y postulados del SIAF-SAG.

El Acuerdo Gubernativo relacionado, responde a las propuestas planteadas en el Diseño Conceptual y Plan para el Desarrollo del Sistema de Administración Financiera y Control Gubernamental<sup>28</sup>, en el sentido de establecer los mecanismos para controlar, supervisar y coordinar el desarrollo de los trabajos técnicos del nuevo sistema.

### **2.2.1. ORGANOS RECTORES DEL SISTEMA.**

Como Organos Rectores del SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL, la disposición legal analizada crea al COMITE EJECUTIVO y al COMITE TECNICO, quedando integrados cada uno de la siguiente manera:

#### **COMITE EJECUTIVO.**

1. El Ministro de Finanzas Publicas como miembro titular; el segundo Viceministro de Finanzas como suplente;
2. El Contralor General de Cuentas de la Nación, como miembro titular; el Subcontralor General de Cuentas de la Nación, como miembro suplente;
3. El Director Nacional del Proyecto;
4. El Director Internacional del Proyecto.

#### **COMITE TECNICO.**

1. Los Directores del Proyecto;
2. El Director Técnico del Presupuesto;
3. El Director de Contabilidad del Estado;
4. El Director de Financiamiento Externo y Fideicomisos;
5. El Director Técnico de Informática del Ministerio de Finanzas Públicas;
6. El Director de Adquisiciones;
7. El Tesorero Nacional;
8. Un Representante de la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

---

<sup>28</sup> Ob. Cit., 1 Vol. Pag. 109.

Además de los Organos Rectores del Programa señalados, se establece que el Proyecto contará con la Asesoría Internacional, mediante la contratación de consultores internacionales para cada una de las áreas técnicas del mismo, y con la cooperación interinstitucional de los Ministerios del Estado.

Dicho Acuerdo Gubernativo, en su artículo 10o. establece que el Comité Ejecutivo, deberá preparar un proyecto de ley que regule los elementos normativos y operativos del Sistema Integrado de Administración Financiera y Control. Así también en sus artículo 12o. señala que se deberán organizar en las entidades del Sector Público, las UNIDADES DE ADMINISTRACION FINANCIERA (UDAF) y las UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA (UDAI), con el objeto de hacer operativo el Sistema.

### **3. PRINCIPIOS QUE INSPIRAN AL SISTEMA.**

Según Albano Landesa<sup>29</sup>, el sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG) será organizado y operará a partir de un conjunto de principios de carácter general, entre los cuales se destacan:

#### **3.1. CENTRALIZACION NORMATIVA Y DESCONCETRACION OPERACIONAL.**

El Sistema de Administración Financiera y Control, será organizado de forma tal que en el ámbito central del Ministerio de Finanzas Públicas y la Contraloría General de Cuentas, se definan las políticas, las normas y los procedimientos, mientras que la administración de cada uno de los subsistemas y la propia toma de decisiones de la gestión se realicen lo más cerca posible de donde se ejecutan los procesos de producción de bienes y servicios.

#### **3.2. UNIVERSALIDAD.**

Todos los aspectos de la gestión pública vinculados a los sistemas financieros, administrativos y de control forman parte del SIAF-SAG. Por sistemas financieros, se entienden presupuesto, contabilidad patrimonial, tesorería y crédito público; por sistemas administrativos, personal,

---

<sup>29</sup> MODELO CONCEPTUAL DEL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL (SIAF-SAG). Ob. Cit., Pag. 14

contratación de bienes y servicios, administración de bienes de uso, de materias primas, materiales y suministros; y por sistemas de control, a los controles internos y externos.

### **3.3. RESPONSABILIDAD.**

Todos los funcionarios públicos sin distinción de jerarquía, son responsables de sus actos en el ejercicio de la función pública y el SIAF-SAG, será organizado para la evaluación de dicha responsabilidad.

### **3.4. EFICACIA.**

El SIAF-SAG, será organizado para asistir en la determinación, programación y seguimiento de las metas que garanticen el cumplimiento de los objetivos del programa de Gobierno en los aspectos vinculados a la producción de bienes y servicios del sector público. El cumplimiento de los patrones de eficacia se realizará al nivel de programas, instituciones, regiones, sectores y de la administración pública en su conjunto.

### **3.5. EFICIENCIA.**

La base de la programación presupuestaria será la programación de operaciones, por lo cual el SIAF-SAG, vigilará que la combinación de los insumos necesarios para obtener las metas definidas, se cumplan en las mejores condiciones de cantidad y calidad.

### **3.6. ECONOMICIDAD.**

El Sector Público produce bienes y servicios a través de relaciones insumo-producto, y esta combinación debe realizarse al menor costo posible, por lo cual el SIAF-SAG pondrá especial énfasis en el control del costo de producción de los programas y proyectos del sector público.

#### **4. OBJETIVOS DEL SIAF-SAG.**

De conformidad con el Modelo Conceptual del Sistema Integrado de Administración Financiera y Control<sup>30</sup>, los principales objetivos para el desarrollo del SIAF-SAG, son generar las capacidades dentro del sector público que le permitan:

- a) Fortalecer el control social, aportando los insumos necesarios que permitan conocer y evaluar la gestión pública.
- b) Programar, organizar, ejecutar y controlar la capacitación y uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, los programas y los proyectos del sector público.
- c) Disponer de información útil, oportuna y confiable apoyando con un mayor número de alternativas evaluadas, la toma de decisiones a todos los niveles de la administración pública, así como la información a la colectividad del uso de los recursos y de los costos de los servicios públicos.
- d) Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no sólo del destino de los recursos públicos, sino también de la forma y resultado de su aplicación.
- e) Fortalecer la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo incorrecto de los recursos del Estado.
- f) Interrelacionar los sistemas operacionales y administrativos con los controles interno y externo, facilitando la vigilancia de la gestión pública por parte del Congreso de la República y la Comunidad.

#### **5. ALCANCES Y ORGANIZACION DEL SIAF-SAG.**

El SIAF forma parte de una estrategia de reforma del Estado de largo plazo, y si bien es de aplicación general en el sector público, en una primer etapa, se aplicará al sector público no financiero; en etapas subsiguientes, se aplicará al sector financiero. No será de aplicación obligatoria a las municipalidades y a la Universidad de San Carlos de Guatemala, pero se prevé hacer convenios con los consejos municipales y las autoridades universitarias para proporcionarles asistencia técnica en los procesos de implementación de los sistemas financieros integrados.

---

<sup>30</sup> Ob. Cit., Pag. 12.

El SAG será de cumplimiento obligatorio en todo el sector público, así como en las entidades del sector privado que reciban fondos públicos.

Asimismo, se plantea en su fase inicial fortalecer los sistemas financieros, administrativos y de control a nivel central, en el Ministerio de Finanzas Públicas y la Contraloría General de Cuentas, para luego iniciar el trabajo en las instituciones denominadas piloto que son Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, Ministerio de Educación, Ministerio de Comunicaciones Transporte y Obras Públicas, Ministerio de Relaciones Exteriores y últimamente se está trabajando con el Congreso de la República. Se incluye en esta etapa el fortalecimiento de las auditorías internas ministeriales:

Posteriormente, la actividad se ampliara al resto de la administración central y entidades descentralizadas y autónomas. En cuanto a los sistemas, se ha definido como prioridad el fortalecimiento y desarrollo de los sistemas de: PRESUPUESTO, CONTABILIDAD, TESORERIA, CREDITO PUBLICO, CONTRATACIONES, ADMINISTRACION DE BIENES, DE INVERSION PUBLICA Y DE CONTROL.

El desarrollo integral del SIAF-SAG, obliga a vincularse a otros sistemas cuya ejecución corresponde a distintos programas de fortalecimiento y modernización del Estado, para lo cual se realizarán los desarrollos metodológicos necesarios para crear los nexos, que garanticen la adecuada alimentación de información del sistema financiero. Tal es el caso, del sistema de personal y de los sistemas de recaudación de ingresos tributarios, para lo cual se crearán los vínculos a través de la informática con la Superintendencia de Administración Tributaria y el Banco de Guatemala. Asimismo, no se puede plantear cambios sustantivos en los sistemas de administración financiera y control, sin que ello se vea asociado a cambios estructurales en la organización, las funciones y en los procedimientos administrativos del sector público.

Todo lo anterior determina la necesidad de definir un modelo conceptual del sistema en su conjunto, para garantizar la coherencia y unidad del proceso de reforma. Para el desarrollo de este modelo se ha tomado en cuenta la realidad del Sector Público Guatemalteco, la metodología de sistemas integrados de gestión pública que se están desarrollando en Latinoamérica y las experiencias de implementación de dichos modelos en países tales como Bolivia, Paraguay, Nicaragua y Argentina.<sup>31</sup>

<sup>31</sup> DISEÑO CONCEPTUAL Y PLAN PARA EL DESARROLLO DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL GUBERNAMENTAL. Ob. Cít., 1 Vol. Pag. 76.



El Sistema de Información del SIAF, estará administrado por el Ministerio de Finanzas Públicas. Este sistema será actualizado "en línea" desde las entidades generadoras de información denominadas SIAF-LOCALES. Para ello se instalarán equipos de computación en los organismos del gobierno central y en las demás entidades descentralizadas y autónomas no financieras (de acuerdo con un plan que determinará las prioridades institucionales); esta red se conectará a una base de datos del Ministerio de Finanzas Públicas denominada SIAF-CENTRAL.

Las instituciones participantes de conformidad con el Modelo Funcional Macro del SIAF-SAG<sup>32</sup>, son:

1. Los organismos ejecutores del gasto que se financian total o parcialmente con fondos del Tesoro, siendo los siguientes:
  - 23 Organismos del Gobierno Central, que desde los SIAF-LOCALES, alimentarán con información el sistema.
  - 12 Entidades Descentralizadas y 5 autónomas no financieras que reciben fondos de la Tesorería Nacional.
2. La Dirección Técnica del Presupuesto como órgano rector del sistema de Presupuesto.
3. La Dirección de Contabilidad del Estado, que liderará el Sistema Integrado de Contabilidad (SICOIN), recibirá información sobre la contabilidad presupuestaria y patrimonial de los organismos del gobierno central y de las demás entidades descentralizadas y autónomas, y cualquier información que afecte el patrimonio del Estado.
4. La Dirección de financiamiento Externo y Fideicomiso que tendrá su propio sistema de información de la deuda e incorporará al SIAF-CENTRAL, la programación de la deuda pública interna y externa.
5. La Tesorería Nacional, como órgano rector del sistema de tesorería administrará el Programa Anual Mensualizado de Caja (PMC).
6. La Superintendencia de Administración Tributaria, que deberá conciliar con el sistema los recaudos efectivos, tomando como base la documentación enviada por los bancos y consignada en las cuentas del Tesoro Nacional.
7. La Contraloría General de Cuentas, como órgano rector del control de la gestión.

---

<sup>32</sup> MODELO FUNCIONAL MACRO DEL SIAF-SAG. Ministerio de Finanzas Públicas, Contraloría General de Cuentas. Guatemala, 1997. Pág. 8.

## 6. SISTEMAS QUE CONFORMAN EL SIAF-SAG.

Para apoyar sus operaciones de gestión y administración, el Estado cuenta con una estructura organizacional y con un conjunto de sistemas que conforman la administración gubernamental, tales como:

- El Sistema de Presupuesto.
- El Sistema de Contabilidad Gubernamental.
- El Sistema de Tesorería
- El Sistema de Crédito Público
- El Sistema de Administración de Bienes y Servicios.
- El Sistema de Administración de Recursos Humanos.

Para controlar la gestión del sector público, el Estado cuenta con los sistemas de:

- Control Interno.
- Control Externo.

Como se señaló anteriormente la implementación del SIAF-SAG, trata de ir hacia una administración por resultados, donde cada uno de los sistemas opera con un sentido de interpelación con los demás, y donde adquieren especial prioridad la persecución de las metas en las mejores condiciones de eficacia y eficiencia, el manejo transparente de los recursos, el conocimiento del gasto de los servicios públicos y la información y el sistema de rendición de cuentas a la comunidad por parte de los ejecutivos del sector público.

En función de lo anterior, se procederá a señalar las principales características de cada uno de los sistemas que van a ser objeto de desarrollo del SIAF-SAG, en el entendido de que se trata de un sistema único e integrado de administración financiera y control y que los tradicionales sistemas gubernamentales, ahora se transforman en módulos de un sistema mayor que es el SIAF-SAG. Exceptuando el Sistema de Auditoría Gubernamental, la mayoría de los sistemas que conforman el SIAF, tienen como sustentación legal el Decreto No. 101-97 del Congreso de la República, "Ley Orgánica del Presupuesto."

## **6.1. EL SISTEMA PRESUPUESTARIO.**

De conformidad con lo que establece el artículo 7. del Decreto del Congreso No. 101-97, nueva "Ley Orgánica del Presupuesto", "El sistema presupuestario lo constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso presupuestario de todos los organismos y entidades que conforman el sector público".

El Organismo Rector del módulo presupuestario es la Dirección Técnica del Presupuesto del Ministerio de Finanzas Públicas. Juan Gali Coli<sup>33</sup>, sostiene que este sistema mantendrá relaciones funcionales con las oficinas de presupuesto de los organismos del Sector Público.

El sistema presupuestario se desarrollará en las etapas de formulación, ejecución y evaluación, cumpliendo con los principios básicos de: PROGRAMACION, INTEGRIDAD, UNIVERSALIDAD, EXCLUSIVIDAD, UNIDAD, ACUSIOSIDAD, CLARIDAD, ESPECIFICACION, ANUALIDAD, CONTINUIDAD, FLEXIBILIDAD, EQUILIBRIO Y PUBLICIDAD, de conformidad con lo que establece el artículo 8 del Acuerdo Gubernativo No. 240-98 del 28 de abril de 1998, que contiene el "Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto".

## **6.2. EL SISTEMA DE CONTABILIDAD INTEGRADA GUBERNAMENTAL.**

El Organismo Rector de la Contabilidad Gubernamental es la Dirección de Contabilidad del Estado del Ministerio de Finanzas Públicas, que mantendrá relaciones funcionales con las oficinas de contabilidad de las entidades del sector público, artículo 49 de la nueva Ley Orgánica del Presupuesto.

María Eugenia Yáñez<sup>34</sup>, manifiesta que el modelo contable desarrollado, fue concebido para que opere con las características propias de un sistema integrado de información. Este modelo hace posible la integración de la información presupuestaria, financiera patrimonial y económica de las instituciones públicas y su procesamiento a partir del registro único de cada transacción que se realice y que tenga incidencia económica-financiera.

---

<sup>33</sup> GALI COLI, Juan. "EL SISTEMA DE PROGRAMACION DE LA EJECUCION PRESUPUESTARIA." Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1997. Pag. 4.

<sup>34</sup> YANEZ, María Eugenia. "CONTABILIDAD INTEGRADA GUBERNAMENTAL". Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1997. Pag. 18.

La conceptualización del sistema integrado de información a desarrollar se apoya en los enunciados de la teoría general de sistemas, cuyo objetivo es producir información para la toma de decisiones por los diferentes niveles gerenciales.<sup>35</sup>

Bajo esas consideraciones, María Eugenia Yáñez<sup>36</sup>, define al sistema de contabilidad gubernamental (SICOIN), como un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten el registro de los hechos que tienen efectos presupuestarios, patrimoniales y/o en los flujos de fondos inherentes a las operaciones del Estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de información destinadas a apoyar el proceso de toma de decisiones de la administración y el ejercicio del control, así como informar a terceros y a la comunidad sobre la marcha de la gestión pública, coincidiendo dicha definición con la que contiene el artículo 48 de la nueva Ley Orgánica del Presupuesto.

El Sistema de Contabilidad Integrada, debe producir los estados financieros necesarios para mostrar los resultados de la gestión presupuestaria, financiera y económica y la situación patrimonial, por lo tanto este sistema se alimenta de los tres subsistemas siguientes: Presupuestos, Contabilidad y Tesorería.

En la aplicación del sistema se determinarán dos tipos fundamentales de transacciones financieras, las presupuestarias y las extrapresupuestarias. Entendiéndose por transacciones presupuestarias todas aquellas originadas en la ejecución del presupuesto de ingresos y egresos aprobado por autoridad competente y por transacciones extrapresupuestarias a todas las restantes que se realizan en el organismo o entidades públicas no originadas en el presupuesto y que incidan o afectan la gestión o situación económica-financiera (baja de bienes, movimiento de fondos de terceros, entre otros). El subsistema registrará y producirá información, prescindiendo del carácter presupuestario o extrapresupuestario de las transacciones.<sup>37</sup>

A los efectos contables, el Gobierno Central es una sola entidad jurídica y como consecuencia existe un solo patrimonio Institucional. Los Ministerios y demás organismos autorizadores de gastos y ordenadores de pago no tienen personería jurídica independiente y por lo tanto no poseen patrimonio propio. De acuerdo a lo anterior, existirá un único estado de situación patrimonial al igual que otro que solo muestre el resultado de la gestión económica.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> DISEÑO CONCEPTUAL Y PLAN PARA EL DESARROLLO DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., 1 Vol. Pag., 89.

<sup>36</sup> CONTABILIDAD INTEGRADA GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., Pag. 10.

<sup>37</sup> CONTABILIDAD INTEGRADA GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., Pag. 22.

<sup>38</sup> CONTABILIDAD INTEGRADA GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., Pag. 23

La contabilidad integrada se basará en las normas de contabilidad generalmente aceptadas, adoptadas en su aplicación al sector público. Si bien los principios y normas de contabilidad serán de aplicación general, se garantizará que los sistemas contables específicos para cada entidad o grupo de entidades similares respondan a la naturaleza de las mismas y a sus requerimientos operativos y gerenciales. Los planes de cuentas se integrarán con los clasificadores presupuestarios, económicos y de tesorería.

### **6.3. EL SISTEMA DE TESORERIA.**

El *Órgano Rector* del sistema de tesorería es la Tesorería Nacional del Ministerio de Finanzas Públicas, que mantendrá relaciones funcionales con las tesorerías de todos los organismos públicos, artículo 55 de la nueva Ley Orgánica del Presupuesto.

El sistema de tesorería comprende el conjunto de principios, normas, procedimientos y organismos que intervienen en el proceso de percepción, depósito y colocación de los recursos públicos; así como su adecuada canalización para el pago oportuno de las obligaciones estatales, de conformidad con lo que establece el artículo 54 de la nueva Ley Orgánica del Presupuesto.

En el marco del SIAF-SAG, la administración de caja, desde el punto de vista del manejo de los ingresos, los gastos y la obtención del financiamiento o inversión de los excedentes, constituye el proceso integrador de la gerencia financiera. En este sentido el principio de unidad de caja, es decir centralización de todos los ingresos y atención con ellos de todas las obligaciones del Estado, debe ser el principal objetivo del sistema de Tesorería<sup>39</sup>.

"El esquema de Cuenta Única Fondo-Común, es un componente del sistema de Tesorería y será la herramienta fundamental para alcanzar los objetivos propuestos, lo cual implica una nueva relación de la Tesorería Nacional con el sistema bancario, las entidades recaudadoras, la Superintendencia de Administración Tributaria, las Unidades Ejecutoras y los acreedores del Estado"<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> RUIZ, Héctor. "GENERALIDADES DEL SISTEMA DE TESORERIA". Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1997. Pag. 2.

<sup>40</sup> MODELO FUNCIONAL MACRO DEL SIAF-SAG. Ob. Cit., Pag. 52.

La Tesorería Nacional desempeñara dos funciones básicas relacionadas con la Cuenta Unica. La primera de las atribuciones, como órgano rector del Sistema de Tesorería, tales como programación financiera de los flujos de fondos y la segunda con atribuciones de efectuar los pagos que le correspondan de conformidad con el Programa Mensualizado de Caja (PMC).

El concepto general de Cuenta Unica se basa, fundamentalmente, en que el Tesoro mantiene una sola cuenta bancaria en el Banco de Guatemala, denominada "Cuenta Unica -Fondo Común de la República", administrada exclusivamente por la Tesorería Nacional, a la cual deberán ingresar todos los recursos percibidos, sean tributarios, no tributarios y otros recursos propios del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. Así mismo se deberán atender por medio de esta todos los pagos que correspondan a las obligaciones de las Unidades Ejecutoras que reciban fondos del Tesoro.

De conformidad con el Modelo Funcional Macro del SIAF-SAG<sup>41</sup>, se establecerá el PROGRAMA MENSUALIZADO DE CAJA, entendiéndose por éste, el instrumento mediante el cual se programan los flujos de fondos del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y se definen los montos máximos, para cada uno de los periodos que se establezcan, de los fondos disponibles para que los organismos y entidades cumplan con las obligaciones generadas en el proceso de la ejecución presupuestaria.

#### **6.4. EL SISTEMA DE CREDITO PUBLICO.**

El sistema de crédito público lo constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que regulan la celebración, ejecución y administración de las operaciones de endeudamiento que realice le Estado, con el objeto de captar medios de financiamiento, de conformidad con lo que establece el artículo 60 de la nueva Ley Orgánica del Presupuesto.

El Organó Rector del Modulo de Crédito Público será la Dirección de Financiamiento Externo y Fideicomisos del Ministerio de Finanzas Públicas, de conformidad con el artículo 48 del Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, con funciones de asegurar una eficiente programación, utilización y control de los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público, según establece el artículo 62 de la nueva Ley Orgánica del Presupuesto.

---

<sup>41</sup> Ob. Cit., Pag. 68.

Los principales objetivos del sistema de crédito público, según el artículo anterior, son los siguientes:

- Velar por el uso eficaz y eficiente del crédito a través del desembolso oportuno de los recursos contratados y reducir al mínimo el gasto en que se incurre por el concepto de comisiones, de compromiso e intereses de mora.
- Velar para que se respeten los procesos de negociación y contratación de crédito público de acuerdo con las prioridades y capacidad de pago del país.
- Hacer más eficaz y eficiente el uso del crédito por parte del sector público, a través de:
  - o Integrar y coordinar las acciones de las entidades que intervienen en el proceso del crédito público.
  - o Integrar y coordinar el uso de las fuentes externas e internas del crédito.
  - o Compatibilizar y conciliar los conceptos y procedimientos para una efectiva comunicación entre los responsables de los distintos sistemas del SIAF.
- Coordinar con la Tesorería Nacional la obtención de recursos, a través de mecanismos que garanticen el menor costo para el Estado y en general, buscar las condiciones más favorables para la obtención del crédito público.

## **6.5. EL SISTEMA DE ADMINISTRACION DE BIENES Y SERVICIOS.**

Albano Landesa<sup>42</sup>, indica que el módulo de administración de bienes y servicios del Estado, comprenderá los procesos de contratación de las adquisiciones de bienes y servicios, así como los procesos de programación, recepción, almacenamiento, aplicación al proceso de producción de bienes y servicios del Estado, mantenimiento, registro y contabilización de todos los hechos vinculados con su administración.

El Órgano Rector del sistema de Contratación de bienes y servicios, será la Dirección de Adquisiciones del Ministerio de Finanzas Públicas, la que deberá crearse y que se relacionará funcionalmente con las oficinas de adquisición de las entidades del sector público. Las características del sistema serán:

---

<sup>42</sup> MODELO CONCEPTUAL DEL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL (SIAF-SAG). Ob. Cit., Pag. 70.

- Fomentar y alentar la participación de contratistas y proveedores competentes, en los procesos de contratación pública.
- Promover la competencia entre los contratistas y proveedores para el suministro de los bienes, la realización de las obras y la contratación de los servicios que hayan de adjudicarse.
- Prever un tratamiento justo y equitativo para contratistas y proveedores.
- Promover la corrección y equidad del proceso de contratación pública y la confianza de la sociedad en él.
- Dotar de transparencia a los procedimientos de contratación pública.
- Maximizar la eficiencia de la contratación pública en cuanto a la obtención de los bienes, obras y servicios con la mejor tecnología disponible, en el momento oportuno y al menor costo posible.
- Corregir las deficiencias de gestión, introducir criterios de planificación y programación en las adquisiciones, integrar sus registros al SIAF, y adoptar adecuados mecanismos de control.

## **6.6. EL SISTEMA DE ADMINISTRACION DE RECURSOS HUMANOS.**

El desarrollo e implantación del SIAF-SAG, no puede concebirse sin el apoyo de un programa de desarrollo de recursos humanos, entendiéndose este como un proceso por el cual debe lograrse la profesionalización de los funcionarios públicos involucrados en los sistemas a desarrollar, procurar su especialización y actualización permanente de conocimientos, lograr que se sientan parte importante en el logro de los objetivos del sistema e institucionales. El programa de desarrollo de los recursos humanos tendrá los siguientes objetivos generales:

- Dotar de personal idóneo, competente y capacitado para la administración de los nuevos sistemas, normas y procedimientos administrativos.
- Determinar el número y las características de formación profesional requeridas para cada sistema, tanto a nivel central como a nivel local.
- Realizar el inventario de los actuales recursos humanos disponibles.

La ejecución del programa de desarrollo de recursos humanos, se deberá realizar en estrecha relación con la Oficina Nacional de Servicio Civil (ONSEC) a través de las siguientes actividades y tareas:

- Fortalecimiento de los Departamentos de Recursos Humanos con el propósito que asuman un papel protagónico en el desarrollo de los recursos humanos en general y de los programas de capacitación y adiestramiento en particular.

- Revisión y aplicación del Manual de Clasificación de Puestos en las áreas de administración financiera y control gubernamental.
- Formulación y aplicación del programa institucional de desarrollo de recursos humanos.
- Estructuración de los cuadros de personal para el desarrollo del SIAF-SAG.
- Preparación, coordinación y conducción de programas de capacitación del personal del SIAF-SAG.

El Sistema de Administración de Recursos Humanos, actualmente se encuentra en fase de proyecto, y se pretende aprovechar toda el trabajo que actualmente realiza la Oficina Nacional de Servicio Civil, para su implementación.

## CAPITULO CUARTO.

### EL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL -SAG-

#### 1. GENERALIDADES.

##### 1.1 DEFINICION.

El Diseño Conceptual y Plan para el Desarrollo del Sistema de Administración Financiera y Control Gubernamental<sup>43</sup>, define al Sistema de Auditoría Gubernamental, como el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso de control de la administración pública y la fiscalización de los bienes y recursos del Estado, utilizando la tecnología y herramientas gerenciales apropiadas, lo cual permitirá realizar evaluaciones más objetivas, que abarquen todos los sistemas y operaciones de una institución pública, con el objeto de medir en forma independiente y profesional, la gestión administrativa a través de la auditoría con enfoque integral, con criterios de eficiencia, efectividad y economía en el uso de recursos.

El Sistema de Auditoría Gubernamental definido en esta forma, cumple una doble función; en primer lugar una función reguladora y además una función de retrealimentación tanto del Sistema de Administración Financiera (SiAF) como de los sistemas de administración en general.

---

<sup>43</sup> Ob. Cit., I Vol. Pag. 301.

## 1.2. COMPONENTES DEL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

El Modelo Funcional Macro del SIAF-SAG<sup>44</sup>, establece como componentes que conforman el Sistema de Auditoria Gubernamental los siguientes:

- a. El Sistema de Control Externo, que se ejerce por medio de la auditoria externa.
- b. El Control Interno, a cargo de las mismas entidades sujetas a control, que comprende la auditoria interna y todos los instrumentos de control incorporados en el plan de organizaci3n, en los sistemas financieros, administrativos y operacionales y en los reglamentos y manuales y procedimientos de cada entidad

Entre los componentes del SAG no existe un rango jerárquico de línea, pero necesitan una interrelaci3n entre sí en la planificaci3n global de las acciones de control y en la ejecuci3n de las actividades específicas, de tal manera que se evite la duplicaci3n de actividades y el desperdicio de recursos.

### 1.2.1 EL CONTROL EXTERNO.

El Marco Conceptual del Sistema de Auditoria Gubernamental, define al Control Externo Gubernamental<sup>45</sup>, como un conjunto de actividades y acciones técnicas y legales, ejercidas por la Contraloría General de Cuentas, para evaluar todo el ámbito operacional, funcional y legal de los entes públicos, a través de la Auditoria Integral, accionando por profesionales que no intervienen en las actividades u operaciones controladas, con base a Normas de Auditoria Gubernamental, técnicas y procedimientos que permitan un enfoque objetivo y profesional, y cuyos resultados se sintetizan en recomendaciones para mejorar la administraci3n pública.

<sup>44</sup> Ob. Cit., Pag. 82.

<sup>45</sup> MARCO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL. Contraloría General de Cuentas. Guatemala, 1997. Pag. , 3.

El ámbito de acción de Control Externo Gubernamental, abarca los ingresos, egresos e intereses hacendarios y económicos de los organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, las municipalidades y sus empresas, y demás instituciones contempladas en la ley.

Dicho control se basará en la auditoría integral y comprenderá los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, de legalidad, de gestión, la evaluación de programas, proyectos, operaciones y resultados.

Para un eficaz control su acción deberá ir más allá de la simple revisión de los registros contables y de la gestión financiera pura; abarcar la evaluación de los sistemas y los resultados operacionales con base a conceptos de eficiencia, efectividad y economía con que se deben realizar las operaciones, y determinar la eficacia en la actuación de los servidores y administradores públicos en el desempeño de sus funciones.

Albano Landesa<sup>46</sup>, señala que el Control Externo pretende demostrar no solo que las operaciones y la gestión pública son correctas y ejecutadas con criterios de eficiencia, efectividad, economía, equidad y protección al medio ambiente y dentro del marco legal correspondiente, sino que los efectos que han producido esas acciones en la economía y el bienestar social, son concordantes con la razón de ser de la institución examinada, y guarda relación con las políticas, planes y programas de gobierno.

En tal sentido, se puede determinar que el Control Externo Gubernamental constituye uno de los pilares fundamentales de un régimen democrático de gobierno. Representa el derecho de los ciudadanos de conocer a través de una fuente independiente, la forma como el gobernante elegido ha manejado e invertido los recursos públicos y los resultados que ha obtenido en términos de beneficios para la sociedad. Por lo tanto se podría afirmar que un independiente, imparcial y eficaz sistema de control externo gubernamental contribuye a asegurar la confianza pública y la credibilidad en el gobierno democráticamente elegido.

El Control Externo Gubernamental se fundamenta, entre otros principios, en la presunción de legalidad de los actos de la administración pública, de probidad de los servidores públicos y el logro de los resultados previstos. El Modelo Conceptual del Sistema Integrado de Administración

---

<sup>46</sup> MODELO CONCEPTUAL DEL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y CONTROL (SIAF-SAG). Ob. Cit., Pag. 85.

Financiera y Control (SIAF-SAG)<sup>47</sup>, señala que el Control Externo es técnico y constructivo y en concordancia con los objetivos estratégicos del control gubernamental está orientado a:

- Mejorar la eficiencia en la captación, manejo e inversión de los bienes y recursos del Estado, de las operaciones, actividades, programas y proyectos de las entidades u organismos sujetos al control gubernamental.
- Mejorar la confiabilidad de la información financiera, administrativa u operativa que se genere en la captación, manejo e inversión de los bienes y recursos del Estado.
- Mejorar los procedimientos para que toda autoridad del ejecutivo rinda oportunamente cuenta pública de los resultados de su gestión.
- Mejorar la capacidad administrativa de las entidades u organismos sujetos al control gubernamental, para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los bienes y recursos del Estado.

## **CARACTERISTICAS.**

El Control Externo Gubernamental a través de la Auditoría Integral, debe basarse en la independencia de actuación ejercida por la Contraloría General de Cuentas, así como en la relación técnica y funcional permanente con las Unidades de Auditoría Interna (UDAI's).

De conformidad con el Marco Conceptual del Sistema de Auditoría Gubernamental<sup>48</sup>, el Control Gubernamental, para respaldar su gestión dentro de cada institución Pública debe poseer las características siguientes:

### **a. Independencia de Actuación.**

Este criterio tiene que ver con la libertad de la Contraloría General de Cuentas, en lo que a auditoría se refiere, para actuar conforme a su mandato Constitucional de fiscalización, sin sujeción a directrices o interferencias externas de ninguna clase.

El Rector del Sistema de Auditoría Gubernamental, así como todos los auditores gubernamentales, deben ser independientes y no tener relaciones personales ni institucionales con el ente examinado.

---

<sup>47</sup> Ob. Cit., Pag. 84

<sup>48</sup> Ob. Cit., Pag. 5.

**b. Confidencialidad.**

El proceso de la auditoría gubernamental es de carácter confidencial, por lo que los datos de las instituciones, no se pueden divulgar a terceros, a menos que medie un pedido u obligación legal al respecto. Ningún auditor, por sí o en nombre de la Institución, debe anticipar criterios sobre los resultados del examen realizado, a menos que este se haya terminado y discutido con los responsables del área examinada.

**c. Profesionalismo.**

Debido a que las labores de auditoría tienen ingredientes técnicos y éticos, éstos deben ser planificadas, ejecutadas e informados sus resultados, con el debido cuidado profesional, con base a las normas específicas que emita la Contraloría General de Cuentas.

El profesionalismo implica que el grupo de funcionarios encargados de efectuar un trabajo, deben tener en conjunto, la capacidad profesional suficiente para entender la complejidad y características del ente a examinar.

**d. Objetividad.**

El objetivo y enfoque del trabajo de auditoría, las recomendaciones emitidas, así como las relaciones de los auditores con el ente examinado, deben constituir una actitud positiva para ayudar a mejorar los sistemas evaluados a través de sugerencias y recomendaciones positivas que mejoren su gestión.

**e. Actividad Multidisciplinaria.**

El ejercicio del Control Gubernamental, a través de la Auditoría Integral, requiere de la participación de profesionales de diversas disciplinas, según la complejidad de las áreas a examinar en una Institución. La conformación de un equipo multidisciplinario es importante, porque de esa manera se pueden evaluar todos los campos de una Institución, así como los efectos que surjan del ejercicio de una operación.

**f. Oportunidad.**

El ejercicio del control gubernamental, requiere de la comunicación oportuna de los hallazgos sobre el área examinada, para que la administración disponga de base que le permitan tomar decisiones inmediatas para salvaguardar los activos y mejorar las operaciones.

## LA AUDITORIA EXTERNA GUBERNAMENTAL

Fonseca Borja<sup>49</sup>, señala que la Auditoría Externa Gubernamental es la evaluación objetiva, independiente y profesional de todas las operaciones de un ente público, para determinar si la gestión gubernamental ha obtenido resultados apropiados por los recursos invertidos; y si los planes, programas y operaciones del Gobierno se han ejecutado de conformidad con las políticas trazadas y en concordancia con criterios de efectividad, eficiencia y economía.

La auditoría externa gubernamental con un enfoque de auditoría integral, de conformidad con dicho autor<sup>50</sup>, tiene por objetos determinar de manera profesional e independiente:

- a. Si los estados financieros y otros datos financieros se han presentado de conformidad con la legislación aplicable y con las normas y metodología elaboradas basándose en las normas internacionales de aceptación general, adaptadas a las características del sistema integrado de gestión financiera del sector público guatemalteco.
- b. Si los sistemas de gestión y administración y los controles internos a ellos incorporados, son apropiados para lograr la captación de los recursos públicos y su adecuado manejo, uso e inversión.
- c. Si los resultados presentados guardan concordancia con los objetivos presupuestarios; y las políticas y planes institucionales, sectoriales y nacionales.
- d. Si el flujo de información institucional sirve de base para la toma de decisiones gerenciales, la agregación o consolidación contable, y el proceso de rendición de cuentas de todos los funcionarios.
- e. Si la organización, sus procesos, funciones y demás herramientas utilizadas, guardan concordancia con la misión y visión institucional.

---

<sup>49</sup> FONSECA BORJA, René. "LOS SISTEMAS DE CONTROL". Contraloría General de Cuentas. Guatemala. 1997. Pag. 14.

<sup>50</sup> LOS SISTEMAS DE CONTROL. Ob. Cit., Pag. 15.

### 1.2.2. EL CONTROL INTERNO.

Fonseca Borja<sup>51</sup>, define al Control Interno como el conjunto de políticas, órganos, normas y procedimiento que rigen y coordinan el ejercicio del control interno de todos los entes públicos, para garantizar el uso adecuado y honesto de los recursos públicos.

De lo que establece el Modelo Conceptual del Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG)<sup>52</sup>, se puede determinar que el Control Interno, para su funcionamiento utiliza los siguientes componentes:

- a. Control Previo. Son los procedimientos que garantizan que toda operación que se lleve a cabo, esté dentro de los requisitos de legalidad, calidad y oportunidad requeridos, de acuerdo a lo que establece la ley.
- b. Control Concurrente. Son los procedimientos que permiten verificar, en el mismo momento de la operación, si ésta se cumple de acuerdo a lo estipulado y que los bienes o servicios que se contrataron, son los mismos que se reciben.
- c. Control Interno Posterior. El cual es ejercido por la Unidad de Auditoría Interna, que garantiza que los procesos funcionen de acuerdo a lo que se diseñaron y que los resultados operacionales obtenidos concuerden con las políticas, planes y programas institucionales y gubernamentales.

Puede decirse que de los componentes anteriores, tanto el Control Previo como el Control Concurrente, constituyen administración pura, y que los controles internos deben estar integrados e inmersos en los sistemas administrativos y de producción de bienes y servicios de los entes públicos, de tal forma que sean tareas normales de los propios sistemas.

---

<sup>51</sup> LOS SISTEMAS DE CONTROL. Ob. Cit., Pag. 8.

<sup>52</sup> Ob. Cit., Pag. 82.

## LA AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL

De conformidad con Fonseca Borja<sup>53</sup>, la Auditoría Interna Gubernamental es responsabilidad de una unidad especializada de cada entidad pública y es ejercida en forma independiente de las operaciones que audita. Dicha unidad debe cumplir una misión asesora y debe depender de la máxima autoridad de cada ente público, de la cual recibirá su respaldo y respeto a su grado de independencia y a la cual reporta y apoya en defensa de los intereses del Estado.

Puede decirse entonces que a fin de garantizar la imparcialidad y eficacia de su función, la auditoría interna gubernamental actuará en forma posterior a la ejecución de las operaciones de la entidad.

Los resultados del trabajo de la auditoría interna, serán expresados en informes que contendrán comentarios, conclusiones y recomendaciones, lo que servirá para retroalimentar la gestión de su respectiva entidad pública, a fin de mejorar lo siguiente:

- a. la eficacia de los sistemas de gestión financiera y administrativa de la entidad;
- b. la efectividad de los controles internos establecidos en la entidad;
- c. el grado de confiabilidad y utilidad de la información generada por los sistemas;
- d. la eficiencia de las operaciones.

De conformidad con todo lo relacionado, se establece que las Unidades de Auditoría Interna deberán mantener una relación estrecha con la Contraloría General de Cuentas, para coordinar sus acciones y obtener el asesoramiento técnico y capacitación en materia de control gubernamental.

---

<sup>53</sup> LOS SISTEMAS DE CONTROL. Ob. Cit., Pág. 10.

## **2. SUBSISTEMAS QUE INTEGRAN EL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL (SAG)**

De conformidad con el Modelo Funcional Macro del SIAF-SAG<sup>54</sup>, para el trabajo que debe llevar a la práctica en forma permanente dicha Institución, tanto para el control interno como para los fines de auditoría externa deberá contar con los Subsistemas siguientes:

- a. Subsistema de Planificación Nacional de la Auditoría.
- b. Subsistema de Ejecución de la Planificación Nacional.
- c. Subsistema de Comunicación de Resultados.
- d. Subsistema de Administración del Recurso Humano para la Auditoría.
- e. Subsistema de Información Gerencial.
- f. Subsistema de Capacitación Continua y Seguimiento.

Esto implica que la información de uso continuo que sirva para la planificación, ejecución y control de las actividades, debe permanecer en una base de datos que permita agilizar el trabajo, así como el control y actualización de los cambios que vayan ocurriendo, para mantener la información actualizada como base para la próxima planificación.

### **2.1. SUBSISTEMA DE PLANIFICACION NACIONAL DE LA AUDITORIA**

El objetivo principal de este Subsistema será el de disponer de la información necesaria que le permita a la Contraloría General de Cuentas planificar y orientar el uso de sus recursos, para hacer, en la medida de las circunstancias, auditoría a la mayor parte de instituciones del Sector Público.

La implementación de este Subsistema, como quedó señalado anteriormente, contribuirá a que el Sistema de Auditoría Gubernamental sirva de elemento retroalimentador del Sistema Integrado de Administración Financiera, y sea la base fundamental para su constante actualización y modernización.

---

<sup>54</sup> Ob. Cit., Pag. 84.

Dentro de la información que deberá manejar este subsistema, se deberá contar con: Inventario de Instituciones Públicas auditables que conforman la responsabilidad de la Contraloría General de Cuentas, archivo de los planes anuales de auditoría de cada una de las unidades de auditoría interna, archivo de los informes de auditoría interna y externa, información sobre los procesos judiciales, denuncias o actos de corrupción, datos sobre el seguimiento de obras públicas, archivo sobre la contratación de Firmas Privadas de Auditoría.

## **2.2. SUBSISTEMA DE EJECUCION DE LA PLANIFICACION NACIONAL DE LA AUDITORIA.**

El Objetivo principal de este Subsistema será permitir que la Contraloría General de Cuentas disponga de la información necesaria para planificar, específicamente cada trabajo contenido en la planificación nacional de la auditoría, así como controlar los recursos invertidos en su ejecución, para conseguir eficiencia y efectividad en las acciones de control.

La información de este Subsistema permitirá orientar de mejor manera el uso de recursos, el control de las acciones y, especialmente, la oportunidad de las acciones de control en forma coordinada con los otros elementos del sistema, evitando desperdicio o subutilización de los recursos.

## **2.3. SUBSISTEMA DE COMUNICACION DE RESULTADOS DE LA AUDITORIA.**

El objetivo principal de este subsistema será disponer de la metodología e información necesaria que permitan informar de la manera más eficiente y oportuna los resultados obtenidos en cada trabajo realizado.

La información de este Subsistema permitirá producir los informes con la mayor calidad posible, de tal manera que constituyan un elemento de apoyo a la administración de los entes públicos, para el constante mejoramiento del ambiente y estructura de control interno y del nivel de eficiencia operacional.

## **2.4. SUBSISTEMA DE ADMINISTRACION DEL RECURSO HUMANO PARA LA AUDITORIA.**

El objetivo principal de este Subsistema será disponer de la información necesaria sobre el recurso humano disponible para el ejercicio del control gubernamental, de tal manera que se conozca quienes son, qué especialización tienen, dónde se encuentran trabajando, qué tipo de capacitación han recibido, cómo se ha evaluado su rendimiento y qué promoción han recibido sobre la base de la clasificación de puestos.

La información de este Subsistema permitirá formar los equipos de trabajo de la mejor forma posible, tomando como base la complejidad de las operaciones a evaluar y la disponibilidad de los recursos. Esta información también será útil para la eventual contratación de otros profesionales, en forma temporal, para cumplir con los planes y programas de trabajo.

## **2.5. SUBSISTEMA DE INFORMACION GERENCIAL.**

El objetivo principal de este Subsistema será disponer de la información necesaria que cada nivel ejecutivo requiere para planificar, dirigir, controlar e informar de las operaciones realizadas.

La información de este Subsistema permitirá utilizar eficientemente el uso de los recursos, el control de las acciones y, especialmente, la toma de decisiones oportunas sobre el control en forma coordinada con los otros elementos del sistema, así como informar oportunamente a los distintos niveles.

## **2.6. SUBSISTEMA DE CAPACITACION CONTINUA Y SEGUIMIENTO.**

El objetivo principal de este Subsistema será disponer de la información necesaria que permita la planificación y el control de la capacitación y entrenamiento del recurso humano en los distintos temas que comprende la administración y el control gubernamental.

La información de este Subsistema permitirá planificar la capacitación en forma continua en los distintos temas de actualización, de tal manera que el trabajo de auditoría se ejecute dentro de los parámetros de calidad y eficiencia requeridos, lo cual ayudará a que la Contraloría General de Cuentas y las Unidades de Auditoría Interna dispongan de recursos humanos calificados.

Con esta información, la Contraloría General de Cuentas se constituirá en la administradora de las carreras profesionales de sus empleados, para facilitar que cada puesto disponga de la persona que reúna los requisitos necesarios. Además permitirá a esa institución conocer de la proyección de cada profesional en el contexto institucional futuro.

### **3. COORDINACION DEL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL CON LOS OTROS SISTEMAS DE SIAF.**

El funcionamiento del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) a toda su extensión y capacidad, es de vital importancia para que el Sistema de Auditoría Gubernamental (SAG), se desarrolle a plenitud, dado que las instituciones mediante la implementación del -SIAF- se volverán auditables en su totalidad.

"La interrelación operativa entre estos dos sistemas macros, se base en el uso de la misma base de datos, en el caso del -SIAF- para el registro, control e información de las operaciones, y en el caso del -SAG- para auditar los resultados"<sup>55</sup>.

La coordinación entre los órganos rectores; el Ministerio de Finanzas Publicas que maneja el -SIAF-, y la Contraloría General de Cuentas que maneja el -SAG-, es de vital importancia porque permitirá que los dos sistemas, se encuentren interrelacionados en todas las etapas y segmentos, como medio de integración de esfuerzos y acciones, y de la retrealimentación entre los sistemas, especialmente del -SAG- hacia el -SIAF-.

En tal sentido, que el funcionamiento de los sistemas que conforman el -SIAF- al permitir que los entes públicos sean auditables, hace necesario que el -SIAF- esté en funcionamiento para que el -SAG- pueda cumplir con sus objetivos de retroalimentarlo, mejorándolo, actualizándolo y modernizándolo, para un mejor funcionamiento, además de cumplir con el mandato constitucional de velar porque los fondos que manejan los entes públicos hayan sido utilizados dentro de los criterios de eficiencia, eficacia y economía.

---

<sup>55</sup> MARCO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., Pag. 8.

#### 4. LA COMUNICACION DE RESULTADOS DE LOS PROCESOS DE FISCALIZACION Y SUS OBJETIVOS.

"El Proceso del Sistema de Auditoria Gubernamental, está basado en la teoría de sistemas, donde se producen entrada de insumos, existe un proceso de los insumos y arroja resultados como salidas"<sup>55</sup>. En donde, los insumos lo constituyen las operaciones de las Instituciones, todos los sistemas que poseen, incluyendo los que conforman el -SIAF-, los proyectos y programas, los controles internos y la legislación aplicable a dichas Instituciones; el proceso lo constituye la evaluación de los insumos relacionados, y la salida lo constituye la opinión que emita el Auditor Gubernamental a través de sus informes.

En tal sentido, se establece que los resultados del proceso de la auditoría permitirán la retroalimentación de información hacia los sistemas integrados que se evalúen, con base en los informes que contendrán recomendaciones para mejorar las debilidades de control interno, y aumentar la eficiencia, efectividad y economía de la gestión gubernamental y sus resultados.

Por lo tanto la comunicación de resultados de los procesos de fiscalización, es probablemente la fase más importante del proceso de la auditoría gubernamental, dado que aquí se presentarán las ideas de cambio o mejoras en las operaciones, como producto del trabajo del auditor, permitiendo la retroalimentación de los sistemas y una gestión pública correcta y ejecutada con criterios de eficiencia, efectividad y economía.

Así también, mediante la comunicación de los resultados de los procesos de fiscalización, se determina que se podrá proporcionar a las autoridades del gobierno y al pueblo en general, la información objetiva sobre los recursos de que dispone el Estado, el uso y control aplicados a los mismos y si han sido manejados y controlados de acuerdo a las leyes, objetivos, procedimientos, planes y programas gubernamentales.

En conclusión, se establece que los informes de auditoría externa como medios de comunicación de los resultados del proceso de fiscalización, servirán a:

- a. El Congreso de la República, para apoyarlo en su función de aprobar o improbar la rendición de cuentas que realiza anualmente el Organismo Ejecutivo.

<sup>55</sup> MARCO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., Pag. 12.

- b. La administración de los respectivos entes públicos, para mejorar los sistemas de administración y control interno y la eficiencia de sus operaciones.
- c. La Presidencia de la República, a los Ministerios y al Banco de Guatemala, para la toma de decisiones y el ajuste de los planes y programas.
- d. Los órganos competentes, para la investigación y sanción de los servidores públicos que hubieran incurrido en irregularidades administrativas.
- e. La opinión ciudadana para fortalecer el grado de confianza y credibilidad en el gobierno democráticamente elegido.

## **CAPITULO QUINTO**

### **INCORPORACION DEL SAG EN LA CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS**

#### **1. RESPONSABLES DEL CONTROL GUBERNAMENTAL.**

Como quedo señalado anteriormente, el Control Gubernamental está integrado por el control interno, como una responsabilidad de la administración de cada entidad u organismo del sector público, y el control externo, como una atribución constitucional de la Contraloría General de Cuentas; en tal sentido, los elementos que integran la funcionalidad del Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG-, en términos metodológicos, se refieren a dos órganos ejecutores: el órgano rector y los órganos auxiliares.

#### **1.1. EL ORGANO RECTOR DEL CONTROL GUBERNAMENTAL**

De acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala, corresponde con exclusividad a la Contraloría General de Cuentas la función fiscalizadora de los ingresos, egresos e intereses hacendarios y económicos de los organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, del municipio y demás instituciones que conforman el sector público; de toda persona o entidad que reciba fondos del Estado o haga colectas publicas; de las empresas cuyo capital esté constituido con aportaciones del Estado, bajo cualquier denominación.

Con relación a los conceptos anteriores, la facultad de órgano rector del Control Gubernamental, constitucionalmente corresponde a la Contraloría General de Cuentas, como Institución Superior de Control que representa la máxima autoridad de auditoría del Estado, y como tal deberá emitir las políticas, normas y procedimientos para el funcionamiento del Sistema de Auditoría Gubernamental.

En tal sentido, en su condición de órgano rector, corresponde a la Contraloría General de Cuentas, establecer el sistema de control gubernamental, mediante la emisión de las normas técnicas básicas de control interno y la emisión y desarrollo de las normas de auditoría gubernamental. Igualmente corresponde al órgano rector promover la efectividad de la auditoría interna, emitir el reglamento de contratación de firmas de auditoría externa o consultoría especializada para auditoría y emitir los demás reglamentos básicos para el desarrollo del control externo.

Así mismo, el órgano rector a través del -SAG-, deberá además, promover el desarrollo y profesionalización de la función de Auditoría Interna y Externa, a través de un Plan de Capacitación Continua, que abarque la normatividad respectiva, el diseño de manuales, políticas y procedimientos que uniformen el ejercicio de la auditoría profesional en el sector público<sup>57</sup>.

### 1.1.1. FUNCIONES DEL ORGANOS RECTOR.

De acuerdo a los objetivos del proyecto SIAF-SAG, y el Marco Conceptual del Sistema de Auditoría Gubernamental<sup>58</sup>, las funciones de la Contraloría General de Cuentas, como órgano rector, son las siguientes:

- a. Diseñar un sistema sólido de auditoría independiente y profesional, denominado Sistema de Auditoría Gubernamental (SAG), cuya ejecución sea independiente de todas las operaciones administrativas y financieras.
- b. Elaborar metodología para que el ejercicio de la auditoría interna y externa se lleve a cabo con los más altos niveles y estándares de eficiencia y calidad profesional, basándose en los medios y herramientas más moderno disponibles, para garantizar concordancia con los avances tecnológicos que afectan al SIAF.
- c. Diseñar y emitir las Normas de Auditoría Gubernamental, como marco de acción obligatorio para el ejercicio de la auditoría profesional e independiente.
- d. Elaborar los manuales generales de procedimientos que sean necesarios para tecnificar el ejercicio de la auditoría gubernamental y el control interno institucional, los cuales deberán permitir que cada Unidad de Auditoría Interna en particular, desarrolle su manual de auditoría interna específico, ajustado a sus necesidades.

<sup>57</sup> MARCO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., Pag. 8.

<sup>58</sup> Ob. Cit., Pag. 8.

- e. Diseñar y emitir oficialmente las Normas Generales de Control Interno, para promover la existencia del control interno como parte integrante de los procesos administrativos y financieros ejercidos por la propia institución que realiza las operaciones, como medio de autocontrol.
- f. Diseñar un plan de capacitación y actualización continuos, que garantice la preparación y disposición de profesionales idóneos en los distintos campos de especialización que demanda el Sistema de Auditoría Gubernamental, y en el ámbito de cada Institución, la Auditoría Interna.
- g. Brindar la asesoría técnica necesaria a las Unidades de Auditoría Interna.

## 1.2. LOS ORGANOS AUXILIARES DEL CONTROL GUBERNAMENTAL.

Los órganos auxiliares constituyen el apoyo para el Organó Rector del Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG-, a fin de cumplir con el Control Gubernamental en las Instituciones Públicas con un enfoque de auditoría Integral, y sobre todo enmarcándose dentro de las Normas de Auditoría Gubernamental que para tal fin deben ser diseñadas por parte de la Contraloría General de Cuentas<sup>59</sup>, estos órganos auxiliares son:

- a. Las Unidades de Auditoría Interna (UDAI's) que dependen orgánicamente de cada ente público, pero bajo el asesoramiento funcional y técnico del Organó Rector del Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG-.
- b. La participación de profesionales especializados o firmas privadas de auditoría, contratadas en forma específica para cada caso institucional, las que deberán ajustarse a las normas y enfoque que establezca la Contraloría General de Cuentas, quien coordinará y supervisará el trabajo de las mismas, para garantizar el enfoque gubernamental.

<sup>59</sup> MARCO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL. Ob. Cit., Pag. 8.

## **1.2.1 FUNCIONES DE LOS ORGANOS AUXILIARES.**

Para el funcionamiento y coordinación de las acciones de los órganos auxiliares, la Contraloría General de Cuentas, emitirá las normas que fijen las funciones y responsabilidad; diremos entonces en forma específica que:

- a. Las Actividades de las Unidades de Auditoría Interna (UDAI's) serán reguladas por las Normas de Auditoría Interna Gubernamental para las Instituciones del Sector Público, que emita la Contraloría General de Cuentas, las cuales deberán ser de observancia obligatoria y divulgadas a través del Plan de Capacitación Continua.
- b. La Contratación de Firmas Privadas de Auditoría, serán reguladas a través de un Reglamento Específico, que regulará la selección y contratación con base en la calidad y experiencia de dichas firmas, las que deberán ajustar su actuar a las Normas de Auditoría Externa Gubernamental que emita la Contraloría General de Cuentas.

## **2. EL PROCESO DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL DE CONFORMIDAD CON EL -SAG-**

Como se señaló en el capítulo segundo del presente trabajo, al referimos a los procesos de fiscalización de la hacienda pública que actualmente realiza la Contraloría General de Cuentas, se determinó que dichos procedimientos no responden a los requerimientos necesarios que conllevan las funciones técnicas que debe ejercer el Organismo Superior del Control Fiscal; determinándose también, la existencia de limitaciones e insuficiencias en los métodos y procedimientos utilizados.

En tal sentido, y mediante las políticas de modernización del Estado y la implementación del proyecto -SIAF-SAG-, la Contraloría General de Cuentas, tiene la responsabilidad de diseñar e implementar un Sistema de Auditoría Gubernamental, que responda a dichos preceptos y que permita en forma independiente y profesional, medir la gestión administrativa a través de la auditoría con enfoque integral, con criterios de eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos.

Por tanto, se hace necesario modificar y modernizar el proceso de auditoría que actualmente realiza la Contraloría General de Cuentas, estableciéndose como actividades de dicho proceso las siguientes:

- Planificación.
- Ejecución.
- Control de Calidad.
- Comunicación de Resultados, y
- Seguimiento.

## **2.1. PLANIFICACION.**

Las actividades de la Contraloría General de Cuentas, deberán ser planificadas oportunamente, en los términos fijados para el efecto en el Marco Conceptual del Sistema de Auditoría Gubernamental<sup>60</sup>, siendo éstos:

- a. **Planificación General.** Se refiere a las actividades nacionales, tomando al sector público como un todo, bajo parámetros específicos que permitan establecer prioridades, en los distintos sectores en que se ha dividido el Estado, utilizando la metodología diseñada para el efecto.
- b. **Planificación Específica.** Toda auditoría que se lleve a cabo debe ser planificada conforme el proceso que se establezca en las normas emitidas por la Contraloría General de Cuentas, cuyo proceso deberá incluir como mínimo los siguientes aspectos:
  - b.1. **Familiarización con la legislación, el campo de acción, la ubicación, la información disponible, la organización, etc., del ente a examinar.**
  - b.2. **Evaluación preliminar del ambiente y estructura de control interno para determinar las posibles áreas críticas, y si se trata de Auditoría de Estados Financieros, determinar la auditabilidad del ente.**
  - b.3. **Elaboración de los programas de auditoría.**
  - b.4. **Distribución del trabajo y fijación de prioridades.**

---

<sup>60</sup> Ob. Cit., Pag. 10.

## **2.2. EJECUCION.**

La Ejecución del Trabajo es la recopilación de evidencia en términos de suficiencia, calidad y pertinencia, su proceso debe ceñirse a los siguientes pasos:

- a. Presentación de credenciales e identificación de los miembros del equipo de auditoría por parte del Supervisor, el que servirá de enlace con las autoridades de la Institución.
- b. Establecimiento de los requerimientos de información y espacios físicos para realizar el trabajo.
- c. Aplicación de los programas de auditoría.
- d. Elaboración de los papeles de trabajo y la obtención de la evidencia necesaria de acuerdo a las circunstancias.
- e. Elaboración del primer borrador del informe para ser sometido al proceso de control de calidad establecido.
- f. Entrega de los elementos e información suministrados por la Institución, previo al retiro del equipo de auditoría.

## **2.3. CONTROL DE CALIDAD.**

El Control de Calidad tiene que ver con el proceso de supervisión que abarca las fases de la auditoría, sobre lo cual debe quedar la evidencia que sustente la calidad del trabajo, sobre la base de la guía técnica de quien ejerce la supervisión.

## **2.4. COMUNICACION DE RESULTADOS.**

Esta fase es probablemente la más importante, dado que aquí se presentarán las ideas de cambio o mejoras en las operaciones, como producto del auditor, tal como quedó señalado anteriormente; y debe contemplar los siguientes pasos:

- a. Elaboración del borrador del informe al concluir la auditoría, para ser revisado por la supervisión con el fin de garantizar que se disponga de la evidencia necesaria.
- b. Preparación de una agenda y fijación de la fecha en que se discutirá el borrador del informe.
- c. Presentación formal del borrador del informe de auditoría, y discusión de los resultados con los responsables del área examinada.
- c. Emisión final y distribución del informe a todos los responsables y relacionados con el mismo.

## **2.5. SEGUIMIENTO.**

Para asegurar que las recomendaciones producto de la auditoría, se pongan en práctica, deberán diseñarse los procedimientos que permitan efectuar el seguimiento de la aplicación de las mismas, antes de realizar una nueva auditoría.

## **3. TIPOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.**

El Control Gubernamental ejercido por la Contraloría General de Cuentas, de conformidad con los postulados del -SIAF-SAG-, deberá realizar los distintos tipos de auditoría desarrollados por la Profesión de los Contadores Públicos y Auditores, dependiendo de las circunstancias y necesidades de cada una de las Instituciones a auditar, así como de la prioridad establecida en la planificación que deberá realizar la Contraloría General de Cuentas; olvidándose del procedimiento de examen y glosa de cuentas, el cual, como se señaló anteriormente es obsoleto y arcaico. Los tipos de auditoría a realizar, de conformidad con el Marco Conceptual del sistema de Auditoría Gubernamental<sup>61</sup>, son los siguientes:

- a. **Auditoría Financiera y de Cumplimiento.** Que actúa sobre los estados financieros con el fin de dar una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad del contenido de los mismos.
- b. **Auditoría Operacional.** Que actúa sobre los proceso operacionales y administrativos, con el fin de determinar si la organización, funciones y procedimientos diseñados para el control de las operaciones, se ajustan a las necesidades institucionales y técnicas.
- c. **Auditoría de Eficiencia o del Desempeño.** Que evalúa la capacidad administrativa para conducir las operaciones dentro de los parámetros administrativos que promueven la eficiencia, efectividad y economía en la conducción de las operaciones y sus resultados.
- d. **Auditoría de Sistemas Informáticos.** Que actúa sobre los centros de computo, para medir la conveniencia y capacidad de los recursos asignados, como medio de optimización de los procesos de información y toma de decisiones.
- e. **Auditoría de Obra Pública.** Que evalúa los programas de inversión, para medir si los logros alcanzados se ajustan a las especificaciones técnicas y presupuestarias, en el marco de políticas y programas gubernamentales.
- f. **Auditorías Especiales.** Se aplicará sobre cualquier rubro de los estados financieros o cualquier tema operacional o financiero, así como temas que tengan que ver con irregularidades y fraudes, o bien investigaciones de apropiación indebida de recursos del Estado, para establecer el monto de la lesión patrimonial, y promover su recuperación y la sanción al funcionario implicado.
- g. **Auditorías Especializadas o Técnicas.** Se aplicará a áreas específicas como Seguridad Social, Educación, Energía Eléctrica, Ecología, Medio Ambiente, etc.

---

<sup>61</sup> Ob. Cit., Pag. 12.

#### **4. NECESIDAD DE NORMAR LA ACTIVIDAD DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL DE LOS OPERADORES DEL SISTEMA.**

La actividad de Control Fiscal Gubernamental, que realiza la Contraloría General de Cuentas, por medio de los Contralores de Cuentas, se encontraba regulada en forma deficiente, lo que constituía un obstáculo para realizar una función efectiva. Hasta el mes de junio de 1988, las normas de auditoría gubernamental que regulaban el actuar de los auditores gubernamentales se encontraban en los Acuerdos Internos No. 359-79 y No. 407-79, emitidos por la Jefatura de la Institución; sin embargo como se señaló, dicha regulación fue deficiente.

En tal sentido, y en base a la investigación realizada, se determinó que, de conformidad con los postulados del Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG-, se hacía necesario emitir por parte de esa Institución, una nueva normatividad que regulara dicha actividad, no solo para el actuar de los Contralores de Cuentas, sino también para el personal de las Unidades de Auditoría Interna de las Instituciones del Estado y de las Firmas Privadas de Auditoría, que se contraten para labores específicas.

Por lo tanto, la Contraloría General de Cuentas, como órgano rector del Control Fiscal Gubernamental, y máxima autoridad de auditoría del Estado, con fecha 27 de mayo de 1998, emitió los Acuerdos Internos Nos. A-15/98, A-16/98 y A-17/98, que contienen Las Normas Generales de Control Interno, Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas de Auditoría Interna Gubernamental, respectivamente, acuerdos que fueron publicados en el Diario de Centro América de fecha 18 de junio de 1998, quedando pendiente de reglamentar la contratación de firmas Privadas de Auditoría.

##### **4.1. LAS NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO.**

Dichas Normas fueron aprobadas mediante Acuerdo No. A-15/98 de la Contraloría General de cuentas y en base a la investigación realizada se determinó que, las mismas tiene como finalidad promover la existencia del control interno como parte integrante de los procesos administrativos y

financieros ejercidos por la propia institución que realiza las operaciones, como medio de autocontrol, con el fin de darle transparencia a la ejecución de las operaciones, así como para garantizar la existencia y funcionamiento de una Unidad de Auditoría Interna, acorde a la complejidad de las operaciones institucionales.

Según el Acuerdo relacionado el diseño de dichas normas fue responsabilidad de la Contraloría General de Cuentas, y deberán ser de observancia general por parte de todas las Instituciones del Estado.

Las mismas serán la base para el desarrollo de normas específicas de control interno a nivel de cada Institución en particular, por medio de la elaboración de Manuales de Control Interno, y deberán ser objeto de seguimiento y actualización por parte de la Contraloría General de Cuentas.

El cumplimiento de estos principios generales buscará que los sistemas y procedimientos que cada ente público utilice y que serán evaluados, permitan alcanzar la eficiencia, efectividad y economía en la ejecución de sus operaciones, bajo medidas de control interno sólidas, que ayuden a evitar costos innecesarios en el ejercicio operacional y del control gubernamental, haciendo más fácil los procedimientos de auditoría externa gubernamental.

#### **4.2. LAS NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.**

Las presentes normas fueron aprobadas mediante Acuerdo No. A-16/98 de la Contraloría General de Cuentas, y se pudo determinar que dichas normas constituyen el elemento básico que fija las pautas técnicas de la auditoría gubernamental, porque ayudan a desarrollar adecuadamente un proceso de auditoría con las características técnicas actualizadas y el nivel de calidad requerido por los avances de la profesión.

Dichas normas son la base para dictar las políticas, organizar el trabajo, y establecer los procedimientos que permitan ejecutar y controlar las acciones de control por parte de la Contraloría General de Cuentas, constituye la base teórica del control gubernamental, por lo que son de carácter obligatorio para todos los funcionarios y firmas privadas que realicen auditoría en las instituciones del sector público, debiendo ser revisadas periódicamente a fin de garantizar su actualización acorde con el desarrollo de los sistemas de administración y los avances tecnológicos.

Las Normas de Auditoría Gubernamental, tiene como objetivo orientar y fortalecer el ejercicio profesional de la auditoría gubernamental en las instituciones del sector público, facilitando la supervisión de la metodología del trabajo de auditoría y sus resultados, definiendo el grado de responsabilidad de los auditores en los diferentes niveles del proceso de Control Gubernamental.

Se estableció como características de las Normas de Auditoría Gubernamental, están la de servir de guía en el desarrollo de los procedimientos de control gubernamental, y como parámetros para ponderar su eficiencia, siendo indispensables para disponer de un buen ambiente técnico de trabajo que ofrezca resultados que beneficien y mejoren el control interno institucional.

#### **4.3. NORMAS DE AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL.**

Dichas normas fueron aprobadas mediante Acuerdo No. A-17/98 de la Contraloría General de Cuentas, y se pudo determinar que las mismas fijan las pautas técnicas de organización y funcionamiento de cada una de las Unidades de Auditoría Interna (UDA's) de las Instituciones del Estado.

Se pudo determinar también, que dichas normas definen las funciones principales de las Unidades de Auditoría Interna, determinando su ubicación dentro de las Instituciones del Estado, el alcance de sus operaciones y el tipo de relación que deben mantener con la Contraloría General de Cuentas, a efecto de coordinar sus acciones y obtener el asesoramiento técnico y capacitación en materia de Control Gubernamental.

Las Normas de Auditoría Interna son de carácter técnico y su aplicación es obligatoria por parte de todas las Unidades de Auditoría Interna de las Instituciones del Estado, las mismas serán revisadas periódicamente por parte de la Contraloría General de Cuentas a efecto de actualizarlas y adecuarlas cuando las circunstancias lo exijan.

#### **4.4. REGLAMENTO PARA LA CONTRATACION DE FIRMAS PRIVADAS DE AUDITORIA.**

En virtud de la necesidad de la aplicación de un sistema dinámico de fiscalización y de modernos procedimientos de auditoría por parte de la Contraloría General de Cuentas, de conformidad con los postulados del Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG-; y ante la falta del personal técnico debidamente calificado, como se relacionó anteriormente; se determinó que se hace indispensable contar con el apoyo de firmas privadas de auditoría para que colaboren con la función del control fiscal gubernamental que realiza dicha Institución; siendo necesario normar la acción de apoyo que las mismas proporcionarán a la Contraloría General de Cuentas y la relación de éstas con la entidad auditada.

En tal sentido, corresponderá a la Contraloría General de Cuentas, como Organo Rector del Control Gubernamental, emitir un Reglamento que regule la Contratación y Funcionamiento de las Firms Privadas de Auditoría, el cual deberá establecer como mínimo lo siguiente:

- La creación y funcionamiento de un Registro de Firms Calificadas de Auditoría;
- El Concurso y Calificación de méritos de las Firms Privadas para su inclusión en dicho registro;
- La Presentación y Calificación de Propuestas para su Contratación;
- El Proceso de Adjudicación y Celebración del Contrato;
- Detallar el Proceso de Auditoría, y que el mismo debe ser de carácter gubernamental;
- La forma de discusión y entrega del Informe de Auditoría.
- La forma de pago por los servicios prestados.
- La relación de Firma Privada de Auditoría con la entidad auditada.

## **5. NECESIDAD DE CAPACITACION DEL PERSONAL OPERADOR DEL SISTEMA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.**

### **5.1 ASPECTOS GENERALES.**

El proceso de desarrollo e implementación del Sistema de Auditoría Gubernamental requiere de la actualización y el entrenamiento del personal de la Contraloría General de Cuentas y de las Unidades de Auditoría Interna de las Instituciones sujetas a fiscalización, en los principales enfoques, métodos y técnicas modernas de auditoría gubernamental de dicho sistema.

En tal sentido se determinó que, con el apoyo logístico de la Escuela de Control Gubernamental de la Contraloría General de Cuentas se debe implementar un programa de capacitación integral sobre el SIAF-SAG. Este programa mediante una metodología específica, deberá permitir generar un ambiente de sensibilidad particular para el análisis y manejo de casos concretos, y una gran capacidad para convertir posibilidades en realidades. Este programa debe incluir formación teórica de los diversos sistemas que integran el SIAF, como campo de acción de la actividad fiscalizadora, y formación especial en el área de la auditoría gubernamental.

### **5.2 OBJETIVOS DEL PROGRAMA.**

El programa de capacitación deberá procurar el manejo y dominio de las técnicas y herramientas necesarias para la implementación de las políticas, planes, procesos y métodos propios del SAG, por parte de los operadores del Sistema, entendiéndose como tales, tanto al personal de la Contraloría General de Cuentas, como a los miembros de las Unidades de Auditoría Interna. Procurará también, crear en los operadores, un sistema de valores que debe orientar su práctica fiscalizadora, como funcionarios responsables. Los operadores deben adquirir capacidades para aprender de la experiencia, para que la práctica de la fiscalización, sea una actividad de continuo mejoramiento profesional.

En tal sentido el programa de capacitación debe ser diseñado bajo el criterio de involucramiento a todos los niveles (Ejecutivo, Mandos Medios, Técnicos y Operativos) con el fin de facilitar la ejecución armonizada de las tareas del sistema de Auditoría Gubernamental.

### 5.3. PROGRAMA DE CAPACITACION.

El establecimiento de procesos permanentes de perfeccionamiento y capacitación continua, constituye una ardua labor en el proceso de modernización en que se encuentra la Contraloría General de Cuentas; en virtud de que la capacitación del recurso humano apunta en la actualidad a modificar viejas estructuras, ha profundizar en los conocimientos y prácticas exitosas, ha implementar nuevas estrategias y metodología que permitan alcanzar la eficiencia y eficacia en el trabajo, ha experimentar y utilizar adelantos técnicos y científicos para agilizar acciones con propiedad y pertinencia, y al mejoramiento en general de las labores que se efectúan en la Institución.

Para un mejor logro de los programas de capacitación ha implementarse en la Contraloría General de Cuentas, debe aplicarse la CAPACITACION EFECTIVA, entendiéndose como tal, a la capacitación que es planificada y que es efectiva. Este tipo de Capacitación debe cumplir con tres etapas:

- a. Realizar un diagnóstico de las necesidades de capacitación.
- b. Debe realizarse una planificación detallada de su ejecución.
- d. Su ejecución debe realizarse mediante la aplicación de controles.

Dentro del programa de capacitación que realiza la Contraloría General de Cuentas, y como una forma de impulsar la profesionalización de sus empleados, mejorando los niveles de rendimiento laboral y académico de los mismos, en el mes de noviembre de 1997, se firmó un convenio interinstitucional con la Universidad Francisco Marroquín a fin de implementar las carreras de Licenciatura en Informática y Administración Pública y un Programa de Maestrías.

## **6. LA RESPONSABILIDAD EN EL MANEJO DE FONDOS Y RENDICION DE CUENTAS DE CONFORMIDAD CON EL SAG.**

### **6.1 ASPECTOS GENERALES.**

La rendición de cuentas por parte de los funcionarios responsables del manejo de fondos públicos, actualmente está limitada a la conformación de expedientes que soportan las transacciones, reportando el movimiento de ingresos y egresos por medio del formulario de Caja Fiscal.

Mediante dicho procedimiento, los funcionarios responsables procuran velar por la legalidad del gasto realizado, en el sentido de que se procura cumplir con todos los requisitos que las leyes exigen para poder realizar un gasto, sin importar si dicho gasto es legítimo o no, al incurrir en gastos superfluos, ineconomicos o innecesarios para la actividad administrativa.

### **6.2. RENDICION DE CUENTAS MEDIANTE EL SAG.**

El enfoque de trabajo que se pretende realizar, mediante la implementación del Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG-, no se limita al examen de los estados financieros exclusivamente, sino que se extiende, adicionalmente, a la evaluación de los sistemas que producen la información, así como de la capacidad administrativa por parte de los responsables, para conducir el ente público, dentro de los criterios de eficiencia, efectividad y economía.

En tal sentido, la implementación del -SAG- deberá permitir la evaluación de la gestión por resultados, de las autoridades responsables de las entidades, permitiendo medir tanto la parte financiera de las operaciones, como la parte de la gestión de los servidores públicos, deberá permitir además, regular las actividades económicas de cada institución, bajo la filosofía del control por resultados.

Por lo tanto el concepto de rendición de cuentas, bajo los preceptos del -SAG-, es más amplio y conlleva la responsabilidad de informar sobre los resultados obtenidos y la comprobación de la forma en que se utilizaron los recursos. En esta forma, mediante el -SAG-, se incorpora la facultad de determinar la responsabilidad administrativa (gestión deficiente o negligente), que impide alcanzar resultados razonables en términos de eficiencia, economía y eficacia.

Un aspecto necesario en cuanto a la rendición de cuentas, es el apoyo con que debe contar la Contraloría General de Cuentas, por parte de las instituciones encargadas de la administración de justicia, cuando se establezcan infracciones a las disposiciones legales que ameriten la intervención judicial.

En conclusión, mediante la investigación realizada, se determinó que con la implementación del -SAG-, el proceso de rendición de cuentas y la Responsabilidad en el manejo de fondos públicos, ya no consistirá únicamente en la conformación de expedientes que soportan las transacciones y el reporte debido de los ingresos y egresos, sino además en la medición de resultados de la gestión administrativa realizada, verificando si los programas y proyectos han sido ejecutados de acuerdo a los objetivos, políticas y proyectos del gobierno, y los recursos involucrados han sido utilizados en forma eficiente, efectiva y económica.

## **7. NECESIDAD DE MODIFICAR LA LEY DE PROBIDAD Y RESPONSABILIDADES.**

Mediante la investigación realizada se determinó que, anteriormente al año de 1996, existían en cuerpos legales distintos, las disposiciones relativas a la Probidad y Responsabilidad (Decreto Presidencial No. 203, de fecha 14 de enero de 1955 y Decreto Legislativo No. 1547, de fecha 25 de mayo de 1928, respectivamente); sin embargo mediante la emisión del Decreto del Congreso de la República No. 89-96, Ley de Probidad y Responsabilidad, se unificaron en un mismo cuerpo legal dichas disposiciones.

Dicho cuerpo legal, regulaba en forma eficiente dichas materias, ya que al establecerse el objeto de dicha ley, se señalaba como tal el prevenir, perseguir y sancionar el enriquecimiento ilícito y los delitos contra la cosa pública, estableciendo las acciones legales para sancionar los actos, hechos u omisiones que constituyen delitos, faltas o hechos de responsabilidad que en el ejercicio de sus cargos cometan los dignatarios, autoridades, funcionarios y empleados públicos que manejen, administren, custodien, recauden e inviertan fondos o valores públicos; además de determinar la responsabilidad administrativa, penal o civil de dichas personas.

Así también dicho cuerpo legal establecía ampliamente en que consistía la Responsabilidad Administrativa y las atribuciones y deberes de la Contraloría General de Cuentas en materia de responsabilidad y probidad.

Lamentablemente, y por intereses de sectores afectados con la promulgación de dicha ley, la misma fue derogada mediante el Decreto del Congreso No. 8-97, denominado "Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos". Dicho cuerpo legal regula en forma por demás deficiente dicha materia, retomando los postulados de Decreto Presidencial 203 y del Decreto Legislativo No. 1547; lo que constituye un retroceso legal en dicha materia.

Sin embargo, y de conformidad con los postulados del –SIAF-SAG– que promueven procedimientos distintos en cuanto a la Rendición de Cuentas y la Responsabilidad Administrativa, se hace necesario modificar la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos, adecuándola a dichos postulados.

La nueva disposición legal, deberá regular amplia y eficientemente lo relativo al tipo de responsabilidades en que pueden incurrir los funcionarios y empleados públicos, quienes estarán sujetos a responsabilidad, detallar ampliamente la Responsabilidad Administrativa y el proceso de Rendición de Cuentas, así como las atribuciones de la Contraloría General de Cuentas en materia de responsabilidad y probidad.

## 8. IMPLEMENTACION DEL CONTROL SOCIAL

Es innegable la necesidad que existe por parte de la ciudadanía en general, de información objetiva sobre los recursos de que dispone el Estado, así como si los mismos son manejados y controlados en forma eficiente y honesta. Es en tal razón que mediante la implementación del -SAG-, se pretende proveer a la población en general de informes periódicos sobre el manejo y control de los recursos del Estado, a fin de devolverles la confianza en la Administración Pública y sus funcionarios, y obtener su apoyo en las acciones que deba realizar la Contraloría General de Cuentas.

Así también, es recomendable la promoción de campañas de concientización y participación ciudadana en la lucha contra la corrupción, a efecto de que sus aportes a la función del control gubernamental sean valiosos.

Por tal razón, se hace necesario la organización e implementación dentro de la Contraloría General de Cuentas de una Oficina para la recepción y seguimiento de denuncias ciudadanas sobre actos de corrupción cometidos por funcionarios y empleados públicos en el desempeño de sus funciones. En dicha oficina, cumpliendo principios de confidencialidad sobre la identidad de las personas denunciantes, se deberá proceder a investigar los hechos denunciados, verificar y comprobar los mismos, y si constituyen infracciones legales, remitir la denuncia al Ministerio Público a efecto de que realice la persecución penal correspondiente.

Mediante el trabajo desarrollado por dicha oficina, no se pretenderá invadir el campo de acción del Ministerio Público, sino más bien aprovechar el recurso humano técnico y especializado con que cuenta la Contraloría General de Cuentas; para realizar por medio de las auditorías, investigaciones de tipo hacendario y fiscal; además del hecho que, existen algunas infracciones legales que no constituye ilícitos penales, y que por lo mismo, únicamente son objeto de sanción económica por parte del ente fiscalizador.

En conclusión, a través de la implementación de la Oficina de Denuncias Ciudadanas, se pretende impulsar el Control Social sobre el manejo de los fondos públicos por parte de la ciudadanía en general.

## 9. NECESIDAD DE MODIFICAR LA LEY ORGANICA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS.

Como quedó señalado en el Capítulo Segundo del presente trabajo, al establecer la función fiscalizadora que le corresponde realizar a la Contraloría General de Cuentas, y el tipo de obstáculos con que tropieza para poder realizar dicha función en la forma debida; se determinó que uno de dichos obstáculos es el legal; en virtud de que la Ley marco que regula el funcionamiento de dicha institución, contenida en el Decreto Legislativo No. 1,126 del Congreso de la República de fecha 29 de noviembre de 1,956, es una ley con más de cuarenta años de vigencia, y que las últimas reformas que se le realizaron fue en el año de 1,963.

Dentro de este contexto, encontramos a la Contraloría General de Cuentas, amparada en una ley y su reglamento, que ya no responde a una realidad nacional, en virtud que limitan y restringen sus funciones, al tener que utilizar procedimientos obsoletos como el examen y glosa de cuentas, que no son congruentes con el perfil institucional y el rol que le compete desempeñar a la Institución como órgano rector del control gubernamental fiscal y hacendario, dentro del marco de la modernización del Estado y los postulados del -SIAF-SAG-.

En tal sentido se hace imprescindible e impostergable la modificación de la ley orgánica de dicha Institución a efecto de que se amplíen sus facultades para practicar nuevas acciones de control como la práctica de auditorías financieras, ambiental, operacional, de gestión, social, ecológicas, etc., para que las evaluaciones sean integrales, y se pueda optimizar los mecanismos de control gubernamental y realizar una labor más eficiente y eficaz.

En igual forma existe la necesidad impostergable de efectuar las reformas legales que propicien la plena independencia institucional, funcional y financiera de la Contraloría General de Cuentas, a efecto de que se cuente con una asignación suficiente de recursos y se pueda disponer libremente de ellos, para garantizar su independencia funcional y operativa, permitiéndole elaborar una estrategia propia de control gubernamental.

Como consecuencia de lo anterior, se ha elaborado un proyecto de Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, con un criterio técnico y científico que permitirá estar a la vanguardia de la actualización y responder con eficiencia y eficacia las expectativas creadas al fortalecerse y modernizarse la administración pública. Dicho proyecto de ley integra en su contenido los preceptos del Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG-, regulando con amplitud el sistema de control gubernamental, conformado por el sistema de control interno y el sistema de control externo posterior, permitiendo su normativa mejorar el nivel de profesionalización y modernización de la Institución, a efecto de que sé éste en plena capacidad de brindar servicios técnicos e independientes.

En dicho proyecto de ley se desarrollan las materias relativas a la estructura orgánica de la Institución, definición de sus autoridades superiores, sus atribuciones, área de competencia institucional; así como su régimen económico y financiero. Actualmente dicho proyecto se encuentra pendiente de aprobación por parte del Congreso de la República.

## CONCLUSIONES

1. Dentro del concepto de control gubernamental o administrativo, está el control fiscal, el que conforme a la Constitución Política de la República, está encomendado a la Contraloría General de Cuentas, el mismo es un control técnico cuyo objetivo esencial es el velar porque tanto los ingresos como los egresos del Estado se usen conforme a la ley y de acuerdo a una planificación y programación previamente establecida.
2. No obstante que por mandato constitucional, la Contraloría General de Cuentas es el ente máximo de Control Fiscal, actualmente los obstáculos o limitaciones de tipo legal, administrativos, económicos, políticos y técnicos, no le permiten desarrollar una labor con el máximo de eficiencia y efectividad, por lo que se hace necesario dotarla de plena autonomía y libertad de decisión, a efecto de que se constituya en una institución eminentemente apolítica, técnica y científica.
3. Los procedimientos que actualmente utiliza la Contraloría General de Cuentas, para realizar su función fiscalizadora se consideran obsoletos e inconvenientes, en virtud de que los resultados obtenidos no son satisfactorios; además de no corresponder a los modernos procedimientos de control fiscal.
4. El proceso de reformas en que está inmersa la modernización pública, y por ende la Contraloría General de Cuentas, determina la necesidad y conveniencias que dentro de la Institución, se redefinan sus políticas, reestructurar sus esquemas organizacionales y estrategias de trabajo, congruentes con el desarrollo político, económico y social de nuestro país, dentro de un marco legal apropiado, que provea los elementos de apoyo necesario.
5. El Sistema Integrado de Administración Financiera y Control SIAF-SAG, se encuentra diseñado para impulsar la modernización financiera del Estado y el control gubernamental a nivel nacional, lo

cual propiciará en la Contraloría General de Cuentas cambios significativos, tanto estructurales como funcionales, para convertirla en una Institución ágil y técnica. Facilitando el proceso de control fiscal, mediante el control por resultados de la gestión de los ejecutivos públicos y nuevos conceptos de la rendición de cuentas a través de la auditoría con criterio integral, que abarca aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, de legalidad y de gestión, bajo normas de eficacia, eficiencias y economicidad.

6. El nuevo Sistema de Administración Financiera y Control deberá permitir la participación ciudadana en los procesos de control gubernamental fiscal, a efecto de garantizar el derecho de la ciudadanía en general de exigir el adecuado uso de los recursos del Estado, y participar en la lucha contra la corrupción.
7. Para una implementación eficaz del nuevo Sistema de Auditoría Gubernamental, se hace necesario dotar a la Institución de un marco legal apropiado, adecuado a los postulados del –SAG–; en tal sentido urge la modificación de su ley orgánica, a efecto de que, además de desarrollar dichos postulados, se provea a la Institución de independencia económica y administrativa que le permita elaborar una estrategia propia de control gubernamental.
8. Mediante la implementación del –SAG–, se pretende mejorar los procedimientos de Rendición de Cuentas y garantizar una efectiva Responsabilidad por parte de los funcionarios públicos en el manejo de los fondos. Dicha actividad deberá contar con el apoyo de otras instituciones tales como Organismo Judicial, Ministerio Público y la Fiscalía General.
9. Dentro de los conceptos del –SAG–, se establece la responsabilidad de la Contraloría General de Cuentas de emitir la normatividad que debe regir todo el proceso de fiscalización, tanto hacia el interior de la Institución, como hacia las Unidades de Auditoría Interna de cada institución en particular.

## RECOMENDACIONES

1. La Contraloría General de Cuentas, deberá gestionar ante el Congreso de la República, la pronta aprobación del Proyecto de la Nueva Ley Orgánica de la Institución, a efecto de contar con el marco legal apropiado para implementar el nuevo Sistema de Auditoría Gubernamental –SAG–.
2. Para que todos los principios, normas y postulados del –SAG–, sean conocidos por todos los responsables u operadores del sistema, es necesario que por parte de la Contraloría General de Cuentas, se realice un programa de capacitación continua, por medio de la Escuela de Control Gubernamental.
3. Como un apoyo a la función de control fiscal gubernamental que realiza actualmente la Contraloría General de Cuentas, se deberá contar con la participación de las Unidades de Auditoría Interna de cada Institución del Estado, las cuales deberán ser reguladas en su funcionamiento técnico, por la Contraloría General de Cuentas.
4. Para una mejor cobertura en su función fiscalizadora, la Contraloría General de Cuentas, deberá contratar Firmas Privadas de Auditoría, debiendo las mismas ser reguladas por medio de un reglamento que se emita para tal efecto.

# BIBLIOGRAFIA

## TEXTOS.

1. Castillo González, Jorge Mario. *Derecho Administrativo*. Impresos Industriales, Guatemala, C. A. 1984.
2. De la Garza, Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Décima Edición. Editorial Porrúa. 1981.
3. Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Editorial DE PALMA. Buenos Aires, Argentina. 1962. Volumen I y II.
4. Rodríguez Bereijo. *El Presupuesto del Estado*. Editorial TECNOS. Madrid, España. 1969.
5. Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Editorial del Instituto de Estudios Políticos. Madrid, España. 1962. Tomo I.
6. Villegas B., Héctor. *Curso de Finanzas Públicas y Derecho Financiero Tributario*. Ediciones DE PALMA. Buenos Aires, Argentina. 5ª. Edición. 1984. Tomo I.

## DICCIONARIOS.

1. Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*. Editorial Bibliográfica OMEBA, Buenos Aires, Argentina. 1968. Tomo III.
2. *Ensayo Diccionario Administración Pública*. Primera Edición. 1982.

## TESIS.

1. Aldana Marroquin, Francisco Alberto. **Análisis Del Sistema Integrado de Administración Financiera y Conveniencia Para Desarrollarlo en Guatemala.** Tesis de Grado. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1997.
2. Guevara Armezquita, Manuel de los Reyes. **La Fiscalización Legal y Administrativa de la Hacienda Pública.** Tesis de Grado. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1991.

## PUBLICACIONES.

1. Albano Landesa, Osvaldo. **Modelo Conceptual del Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG).** Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1997.
2. **Diseño Conceptual y Plan para el Desarrollo del Sistema de Administración Financiera y Control Gubernamental.** Banco Mundial, Instituto de Administración Pública de Nueva York, Ministerio de Finanzas Públicas. 1994. Volumen I y II.
3. Galli Coll, Juan. **El Sistema de Programación de la Ejecución Presupuestaria.** Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1997.
4. Fonseca Borja, René. **Los Sistema de Control.** Contraloría General de Cuentas. Guatemala. 1997.
5. **Manual de Auditoría Gubernamental.** Contraloría General de la Nación. Ecuador. 1979.
6. **Marco Conceptual del Sistema de Auditoría Gubernamental.** Contraloría General de Cuentas. Guatemala. 1997.

7. **Modelo Funcional Macro del SIAF-SAG.** Ministerio de Finanzas Públicas, Contraloría General de Cuentas. Guatemala. 1997.
8. Ruiz, Héctor. **Generalidades del Sistema de Tesorería.** Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1997.
9. Yañez, María Eugenia. **Contabilidad Integrada Gubernamental.** Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala. 1997.

#### LEGISLACION.

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Decreto No. 1,126 del Congreso de la República, "Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría General de Cuentas", y su Reglamento.
3. Decreto No. 101-97 del Congreso de la República, "Ley Orgánica del Presupuesto", y su reglamento.
4. Decreto No. 114-97 del Congreso de la República, "Ley del Organismo Ejecutivo".
5. Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, "Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria".
6. Decreto No. 106-71 del Congreso de la República, "Ley del Ministerio de Finanzas Públicas" (Derogado)
7. Decreto No. 62-94 del Congreso de la República, "Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 1995".
8. Decreto No. 1,547 del Congreso de la República, "Ley de Responsabilidades" (Derogado).

9. Decreto Presidencial No. 203, "Ley de Probidad" (Derogado).
10. Decreto No. 89-96 del Congreso de la República, "Ley de Probidad y Responsabilidad" (Derogado).
11. Decreto No. 8-97 del Congreso de la República, "Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos".
12. Acuerdo Gubernativo No. 217-95, "Proyecto de Reforma de Administración Pública".
13. Acuerdos Internos de la Contraloría General de Cuentas Nos. 359-79, 407-79, A-10/95, A-13/97, A-14/97, A-15/97, A-043-97, A-15/98, A-16/98 y A-17/98.