

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**PARTICIPACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
EN LA APLICACION DE LA LEY DE CONTRATACIONES
DEL ESTADO EN LAS ENTIDADES AUTONOMAS
DE GUATEMALA**

Presentada a la Honorable Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Economicas

PLUS
POR
ULTRA
LUIS ENRIQUE CELIS CARRILLO

Previo a conferirsele el Titulo de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

En el Grado Academico de

LICENCIADO

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
03
T(1408)

MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

DECANO	Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
SECRETARIO	Lic. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
VOCAL 1o.	Lic. Jorge Eduardo Soto
VOCAL 2o.	Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
VOCAL 4o.	P.C. Oswaldo Ciriaco Ixcayau López
VOCAL 5o.	P.C. Fredy Orlando Mendoza López

TRIBUNAL QUE EFECTUO EL

EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE:	Lic. Carlos Hernández Prado
SECRETARIO:	Lic. Marco Tulio Paredes
EXAMINADOR:	Lic. Oswaldo René Marroquín
EXAMINADOR:	Lic. Rolando Ortega
EXAMINADOR:	Lic. Sergio González

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

Guatemala,
11 de julio 1994

Licenciado
Gilberto Batres Paz
Decano de la Facultad de
Ciencias Económicas de la
Universidad de San Carlos
de Guatemala
Ciudad.


Respetable señor Decano:

En atención al nombramiento que se me hizo para asesorar el trabajo de Tesis del señor Luis Enrique Celis Carrillo denominado PARTICIPACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN LA APLICACION DE LA LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO EN LAS ENTIDADES AUTONOMAS DE GUATEMALA, informo a usted que he procedido a revisar el trabajo indicado.

En mi opinión, el trabajo del señor Celis Carrillo sera un aporte valioso para estudiantes y profesionales que deseen consultar sobre este tema.

Con base en lo expuesto, considero que el trabajo de tesis a que me refiero, puede ser aceptado para su discusión en el examen público, del señor Luis Enrique Celis Carrillo, previo a optar el título de Contador Público y Auditor, en el grado de Licenciado.

Atentamente,



Lic. Marco Antonio Oliva Orellana
Centador Público y Auditor
Colegiado 2,804

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, DIEZ DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y
CUATRO

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Marco Antonio Oliva Orellana, quien fuera
designado Asesor y la opinión favorable del Director de
la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis
denominado: "PARTICIPACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
EN LA APLICACION DE LA LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO
EN LAS ENTIDADES AUTONOMAS DE GUATEMALA", que para su
graduación profesional presentó el estudiante LUIS
ENRIQUE CELIS CARRILLO, autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

LICDA. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO



LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



DEDICATORIA

A: Todos los profesionales, docentes, familiares, compañeros y amigos que de una u otra forma hicieron posible culminar con éxito mi desarrollo estudiantil en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, y a todas las personas que me brindaron su colaboración para realizar el presente trabajo de Tesis.

Agradecimiento muy especial a:

- Santo Cristo de Esquipulas
- Santísima Virgen del Rosario

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

LAS ENTIDADES AUTONOMAS DEL ESTADO

	1
1.1. AUTONOMIA	2
1.1.1. DEFINICION DE AUTONOMIA	2
1.1.2. CARACTERISTICAS DE AUTONOMIA	2
1.1.3. TIPOS DE AUTONOMIA	5
1.1.4. REQUISITOS DE AUTONOMIA	5
1.2. DEFINICION DE ENTIDADES AUTONOMAS	8
1.3. CLASIFICACION DE ENTIDADES AUTONOMAS	8
1.4. CARACTERISTICAS DE ENTIDADES AUTONOMAS	8
1.5. ORGANIZACION DE ENTIDADES AUTONOMAS	11
1.5.1. CREACION DE ENTIDADES AUTONOMAS	11
1.5.2. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES AUTONOMAS	12
1.5.3. PRESUPUESTOS DE LAS ENTIDADES AUTONOMAS	13
1.6. REGIMEN DE CONTROL Y FISCALIZACION	17

CAPITULO II

LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO

	19
2.1. ASPECTO FORMAL DE LAS CONTRATACIONES	19
2.2. RELACION CON OTRAS LEYES	20
2.3. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO Y CONCORDANCIA CON SU REGLAMENTO	20
2.3.1. DISPOSICIONES GENERALES	21
2.3.2. ORGANOS COMPETENTES	22
2.3.3. REGIMEN DE LICITACION	24
2.3.4. REGIMEN DE COTIZACION PUBLICA	28
2.3.5. EXCEPCIONES	30
2.3.5.1. COMPRA DIRECTA	30
2.3.5.2. CONTRATO ABIERTO	31
2.3.6. LIQUIDACION	33
2.3.7. REGISTROS	33
2.3.8. SANCIONES	35

CAPITULO III	
FRAUDES E IRREGULARIDADES	37
3.1. DEFINICION	37
3.2. DETECCION DE FRAUDES	38
3.2.1. ESCEPTICISMO PROFESIONAL	38
3.2.2. IMPORTANCIA RELATIVA	41
3.2.3. NIVEL DE PERSONAL	41
3.2.4. OCULTAMIENTO	42
3.2.5. ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO	42
3.3. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR PARA DETECTAR FRAUDES E IRREGULARIDADES	43
3.4. POSIBILIDAD DE ERRORES E IRREGULARIDADES	45
CAPITULO IV	
DEFICIT	49
4.1. DEFINICION	49
4.2. FORMAS DE FINANCIAMIENTO	50
4.2.3. DEUDA PUBLICA INTERNA	51
4.2.3.1. INSTRUMENTOS DE CONTRATACION DE DEUDA INTERNA	52
4.2.3.2. TIPOS DE DEUDORES	54
4.2.4. DEUDA PUBLICA EXTERNA	55
4.2.4.1. INSTRUMENTOS DE CONTRATACION DE LA DEUDA EXTERNA	55
4.2.4.2. TIPOS DE ACREEDORES	56
4.3. CONSECUENCIAS EN LA ECONOMIA DEL PAIS	57
CAPITULO V	
EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ANTE LOS FRAUDES E IRREGULARIDADES AL APLICAR LA LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO	65
5.1. POLITICAS ADMINISTRATIVAS	65
5.1.1. CONTROL ADMINISTRATIVO	66
5.1.2. POLITICAS DE INGRESOS	78
5.1.3. POLITICAS DE EGRESOS	79
5.1.3.1. CONTROL PRESUPUESTAL	80
5.1.3.2. PARTICIPACION DE AUDITORIA INTERNA	84
5.1.4. PRINCIPIOS DE GASTOS	85
5.2. NORMAS DE ETICA DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR	87
5.3. EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ANTE LOS FRAUDES	92

5.3.1. CONSIDERACIONES EN LA PLANEACION DE LA AUDITORIA	93
5.3.2. EVALUACION DE RESULTADOS DE PRUEBAS DE AUDITORIA	95
5.3.3. FRAUDES AL APLICAR LA LEY DE CONTRATACIONES	95
CONCLUSIONES	101
RECOMENDACIONES	103
BIBLIOGRAFIA	107
ANEXO	109

INTRODUCCION

En la última década, Guatemala ha sufrido una intensa convulsión política que ha desgastado las instituciones del Estado. Pese a que se transitó del régimen autoritarista a un Estado de derecho y aunque se ha dado una mayor apertura política, la corrupción se ha enseñoreado sobre todo el aparato gubernamental, que al igual que en todos los países del mundo, pero muy particularmente en latinoamérica, ha dejado como consecuencia, una gran decepción y desesperanza en el pueblo por encontrar un estado que cumpla efectivamente con su misión y no que vele únicamente por los intereses de unos pocos.

La voluntad política de las autoridades de gobierno y la activa participación de todos los guatemaltecos, lograrán en un futuro, conseguir una correcta estabilidad política, social y financiera que mucho beneficiará al crecimiento económico del país.

Con este espíritu de contribuir al desarrollo ordenado de nuestra nación, se ha realizado el presente trabajo, con el ánimo de procurar, en alguna medida, evitar la malversación con los recursos del Estado, mediante la diligente participación del profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, que por su preparación académica se convierte en la persona indicada para procurar las medidas necesarias en las entidades del Estado que eviten su deterioro financiero.

El presente trabajo de investigación se ha centrado en la aplicación de la Ley de Contrataciones del Estado, Decreto 57/92, debido a que es ampliamente conocido que en el proceso de compras de las instituciones del Estado, corre dinero, por concepto de comisiones, que se queda en los bolsillos de funcionarios y empleados de bajo rango, produciéndose el injustificable aumento en el gasto público que ocasiona grandes pérdidas al erario nacional.

Como en el aparato gubernamental el campo de acción es muy amplio, el presente trabajo investigativo se delimitó a las entidades autónomas del Estado, por considerar que es un área que no se ha profundizado demasiado en su organización y funcionamiento, no obstante que las particulares características que otorga la autonomía, constituyen un tema muy singular e interesante de estudiar, especialmente ahora que se conmemora el cincuentenario de la autonomía universitaria.

Además, se destacan las fuentes de financiamiento a las cuales, comúnmente, recurren las instituciones del Estado, cuando sus recursos monetarios regulares no son suficientes para cubrir sus gastos, así como las implicaciones que esto trae a la economía del país.

La presente investigación incluyó un trabajo de campo, el cual se realizó a

través de una encuesta, que fue llevada a cabo en algunas entidades autónomas del Estado, con lo cual se logró determinar ciertas situaciones, las cuales son presentadas por medio de porcentajes en los apartados correspondientes, a lo largo del desarrollo del presente informe.

Al final se muestran las conclusiones y recomendaciones a las que se arribó, derivado de la realización del trabajo de investigación.

Sea el presente trabajo, una contribución para que en el futuro los guatemaltecos cumplan la responsabilidad que les corresponde asumir en la construcción de un mejor país, tal y como hace cincuenta años un grupo de hombres honorables, honrados y honestos lograron para Guatemala, gracias a la Revolución de Octubre, la única Primavera Democrática de su historia. Es oportuno recordar las palabras de S.S. Juan Pablo II, en su histórica visita al istmo centroamericano, en Marzo de 1983: "El futuro de América Central está en vuestras manos, procurad ser dignos de tamaña responsabilidad".

CAPITULO I

LAS ENTIDADES AUTONOMAS DEL ESTADO

En Guatemala es muy frecuente confundir las entidades autónomas y descentralizadas debido a que no existe un claro concepto que haga la diferencia entre ambas.

En las leyes de la República siempre están asociados los términos autonomía y descentralización, y esto ha contribuido a que al hablar de estas instituciones no se pueda decir entidades autónomas sin dejar de agregar descentralizadas, lo que deja la impresión de ser sinónimos o de referirse a lo mismo, sin distingo ni diferencia.

La confusión persiste al revisar el organigrama del Estado, en donde al final se agregan todo este tipo de entidades sin hacer diferenciación entre las entidades autónomas y las descentralizadas. No existe en Guatemala, bibliografía suficiente que estudie las características que otorgan el título de descentralizada o autónoma a una entidad del Estado, por lo cual, para llegar a una definición de las entidades autónomas del Estado inicialmente se analizará la definición de autonomía.

1.1. AUTONOMIA

1.1.1. DEFINICION DE AUTONOMIA

"La autonomía es la transferencia de competencias o funciones administrativas del Estado a personas jurídicas públicas o privadas, sobre las cuales el Estado ejerce control administrativo"¹.

1.1.2 CARACTERISTICAS DE AUTONOMIA

Sirven para determinar los atributos peculiares de las entidades con autonomía, las cuales hacen que se distingan de las demás instituciones o dependencia del Estado. Estas propiedades de la autonomía se mencionan a continuación.

- a) **Transferencia de competencia o funciones administrativas.** En la centralización, las competencias o funciones administrativas se encuentran concentradas en las organizaciones superiores (Ministerios de Estado) y principalmente en la organización suprema (Presidencia de la República). En la autonomía, tanto las organizaciones superiores como la organización

¹ CASTILLO GONZALEZ, JORGE MARIO, Derecho Administrativo, Guatemala, INAP, 1994.

suprema, transfieren las competencias o funciones. La palabra transferencia se emplea con el significado de propiedad, de manera que la entidad autónoma ejerce las funciones o competencias que le son transferidas, en propiedad. La transferencia tiene lugar hacia una entidad dotada de personalidad jurídica. Dicha transferencia no puede efectuarse a entidades u organizaciones dependientes dentro de la jerarquía del Ejecutivo, simplemente porque la autonomía significa cierta separación del ejecutivo, aunque, sin perder la vinculación con el mismo, a través de algún Ministerio de Estado (aquel que se identifique con la entidad autónoma por la actividad afin que realice el correspondiente ministerio). La transferencia dentro de la jerarquía da lugar a la desconcentración. La transferencia debe ser completa: abarca competencia, jerarquía, decisión definitiva y mando. Una vez creada la entidad autónoma, ésta establece dentro de su organización su propia jerarquía. La transferencia, finalmente, debe hacerse por medio de ley formal emitida por el Congreso de la República.

- b) **Personas jurídicas públicas o privadas distintas del Estado.** La entidad autónoma cuenta con una personalidad jurídica distinta a la que posee el Estado. Administrativamente, la autonomía asume la existencia de una persona jurídica que como tal, ejercita derechos, obligaciones y

responsabilidades propias.

- c) **Control administrativo.** El control equivale a la supervisión que el Ejecutivo ejerce sobre la entidad autónoma con el objeto de controlar la legalidad de sus actividades o de sus decisiones. Al control administrativo obedece que el Ejecutivo sólo debe nombrar un representante suyo en las juntas directivas o consejos administrativos, destinado a velar o exigir que la entidad autónoma ajuste sus actividades y decisiones a las disposiciones constitucionales, legales o reglamentarias, incluyendo disposiciones políticas, planes y programas del gobierno de carácter general o regional. El control administrativo eficaz implica que el Ejecutivo respete y acate las decisiones de la entidad autónoma; por lo tanto, no podrá revocar sus decisiones. En tal sentido, un ministro no puede revocar las decisiones de la Junta Directiva de una entidad autónoma, pero puede orientar a través del control.

De acuerdo al trabajo realizado, se estableció que las autoridades superiores de las entidades autónomas de Guatemala están formadas en un 40% por nombramientos provenientes del Organismo Ejecutivo, un 37% nombrados por los mismos miembros de la entidad o por elección popular, y un 23% nombradas por otros cuerpos administrativos.

1.1.3 TIPOS DE AUTONOMIA

El Congreso de la República es el Organismo del Estado encargado de otorgar la autonomía a una entidad, en el momento de emitir la ley orgánica de la institución respectiva, pero puede suceder que la autonomía se encuentre contemplada en la Constitución Política de la República, por lo cual pueden haber dos tipos de autonomía: la Constitucional y la legal.

- a) **Autonomía Constitucional.** Es la autonomía que está prevista en la Constitución Política de la República.
- b) **Autonomía legal.** Es la autonomía que se encuentra prevista en la ley orgánica de cada entidad.

1.1.4 REQUISITOS DE LA AUTONOMIA

En el Estado de Derecho, aparentemente, el reconocimiento constitucional y legal es la única condición para que una organización cuente con autonomía administrativa. Sin embargo para que esta autonomía sea legítima, pueden existir dos condicionantes más: Decisión política del Estado y tradición histórica de gobierno autónomo.

Jurídicamente, la condición básica de la autonomía es la personalidad jurídica, porque la entidad autónoma debe tener capacidad de tomar sus propias decisiones, separadas, pero vinculadas a las decisiones del gobierno del Estado.

Para determinar la personalidad jurídica se puede realizar una tipología similar a la de la autonomía: una constitucional y otra legal. La legislación guatemalteca no guarda uniformidad en el reconocimiento de personalidad jurídica. La Constitución Política reconoce personalidad jurídica a unas entidades autónomas ², en tanto que otras entidades simplemente las declara autónomas sin reconocer expresamente su personalidad jurídica³. Igual sucede en algunas leyes.

La elección de las autoridades propias, prácticamente garantiza la autonomía y la separación del Ejecutivo vinculada al ministerio correspondiente. Los nombramientos de parte del ejecutivo cuando son excesivos o forman mayoría a su favor, plantean el riesgo de una intervención en la entidad autónoma. Lo ideal es que la propia entidad elija a sus directivos y que el gobierno se concrete a nombrar a un representante en la Junta Directiva, con funciones de control legal

² Artículos 79, 82, 92 y 100 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

³ Artículos 132, 251 y 253 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

administrativo. La eliminación de las elecciones por los nombramientos, hace imperfecta la autonomía y la hace inexistente si, además de los nombramientos, la entidad termina sometida al Organismo Ejecutivo. En Guatemala, el sistema de nombramientos ... "anula casi toda la autonomía administrativa, debido a que el gobierno asegura en su favor la mayoría de miembros afines, con fines de control y sometimiento. Lo anterior se prueba revisando las leyes que rigen las entidades autónomas" ...⁴.

Que la entidad autónoma goce de patrimonio e ingresos propios y que disponga de ellos libremente es la llamada autonomía financiera y constituye, en Guatemala, el punto débil de la autonomía. Las entidades autónomas cuentan con patrimonio propio y pueden disponer del mismo, pero carecen de suficientes ingresos propios, lo que obliga a sus dirigentes a buscar el apoyo financiero del Ejecutivo. La falta total de ingresos propios determina la inexistencia de la autonomía y la falta parcial, determina la imperfección de la misma. De acuerdo con el trabajo realizado, el Régimen Financiero de las entidades autónomas de Guatemala está formado en un 77% por presupuesto propio, un 22% por partidas presupuestarias y un 1% por otras fuentes, por lo regular, financiamiento con

⁴ CASTILLO GONZALEZ, JORGE MARIO. Derecho Administrativo, Guatemala, INAP, 1994.

organismos internacionales.

1.2 DEFINICION DE ENTIDADES AUTONOMAS

De las diferentes definiciones vertidas con respecto a la autonomía, se puede inferir en una definición para las entidades autónomas: son personas jurídicas a las cuales el Estado, constitucional o legalmente, ha delegado su actuación, en competencias y funciones administrativas, ejerciendo únicamente un control administrativo sobre ellas.

1.3 CLASIFICACION DE ENTIDADES AUTONOMAS

Las entidades autónomas en Guatemala pueden clasificarse en:

- 1) Entidades autónomas territoriales
- 2) Establecimientos públicos.
- 3) Empresas industriales y/o comerciales del Estado
- 4) Sociedades de economía mixta y estatales.

1.4 CARACTERISTICAS DE ENTIDADES AUTONOMAS

Cada entidad autónoma debe reunir ciertas características para concordar con la clasificación respectiva descrita anteriormente.

- 1) Las entidades autónomas territoriales son las entidades que también pueden transferir competencia administrativa a personas jurídicas públicas o privadas distintas a la del Estado, en una localidad determinada.

- 2) Los establecimientos públicos se caracterizan por:
 - a) Ser estatales en su totalidad, es decir, sin participación de los particulares;
 - b) Organización y funcionamiento igual a las empresas privadas;
 - c) Personalidad jurídica propia, autonomía administrativa y financiera;
 - d) Objeto exclusivamente industrial y/o servicio comercial;
 - e) Regidas por leyes dictadas por el Congreso de la República y por leyes y reglamentos de carácter privado: Código de Trabajo y reglamentos internos.
 - f) Bajo control administrativo del Estado.

Otras características son:

- a) Celebrar contratos por cuenta propia, administrativos y privados;

- b) Gozar de exoneración de toda clase de impuestos;
 - c) No ser declaradas en quiebra; el Estado responde por su déficit y por su pasivo, aunque tengan disponibilidad de sus bienes pues estos forman parte del patrimonio del Estado.
- 3) Las Sociedades de economía mixta (con participación del Estado y de la iniciativa privada) y sociedades estatales (participación exclusiva del estado).

De acuerdo a las características de las entidades autónomas existentes en Guatemala (tomando como base los organigramas del Instituto de Administración Pública -INAP-), se puede efectuar la siguiente distribución:

- 1) Entidades autónomas territoriales: Municipalidades.
- 2) Establecimientos públicos: Banco de Guatemala, Ministerio Público, Universidad de San Carlos de Guatemala.
- 3) Empresas industriales, de servicio y comerciales del Estado: Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala, Empresa Portuaria Quetzal, Empresa Portuaria Nacional Santo Tomás de Castilla, Empresa Portuaria

Nacional de Champerico, Empresa Guatemalteca de Telecomunicaciones, Empresa de Productos Lácteos, Instituto Nacional de Electrificación.

- 4) Sociedades de Economía Mixta: Empresa Eléctrica de Guatemala S.A., Corporación Financiera Nacional. Y Sociedades del Estado: Fábrica Militar de Municiones.

1.5 ORGANIZACION DE ENTIDADES AUTONOMAS

Para definir la organización de las entidades autónomas de Guatemala, se abordarán a continuación los aspectos de creación, obligaciones y presupuesto de estas instituciones.

1.5.1 CREACION DE ENTIDADES AUTONOMAS

Cuando se hizo referencia a los requisitos de la autonomía, se indicó que en un Estado de Derecho, el reconocimiento constitucional y legal es la única condición para que una organización cuente con autonomía administrativa, es por eso que, la autonomía que no se encuentre contemplada en la Constitución de la República, se concederá para la mayor eficiencia de la entidad y el mejor cumplimiento de sus fines, siempre que se estime indispensable. Para crear entidades autónomas, será

necesario el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República.

El texto constitucional también indica que cuando se considere inoperante el funcionamiento de una entidad descentralizada, será suprimida mediante el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República, sin embargo no especifica el procedimiento en el caso de las entidades autónomas.

1.5.2. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES AUTONOMAS

El artículo 134 de la Constitución de la República establece como obligaciones mínimas de las entidades autónomas, las siguientes:

- a) Coordinar su política, con la política general del Estado y, en su caso, con la especial del ramo a que corresponde.
- b) Mantener estrecha coordinación con el órgano de planificación del Estado.
- c) Remitir, para su información, al Organismo Ejecutivo y al congreso de la República, sus presupuestos detallados ordinarios y extraordinarios, con expresión de programas, proyectos, actividades, ingresos y egresos. Se exceptúa a la Universidad de San Carlos de Guatemala. Tal remisión será con fines de aprobación, cuando así lo disponga la ley.
- d) Remitir a los mismos organismos, las memorias de sus labores y los informes específicos que les sean requeridos, quedando a salvo el carácter

confidencial de las operaciones de los particulares en los bancos e instituciones financieras en general.

- e) Dar las facilidades necesarias para que el órgano encargado del control fiscal, pueda desempeñar amplia y eficazmente sus funciones; y,
- f) En toda actividad de carácter internacional, sujetarse a la política que trace el Organismo Ejecutivo.

1.5.3 PRESUPUESTO DE LAS ENTIDADES AUTONOMAS

Los presupuestos de las entidades autónomas, al igual que las dependencias del Estado, deben ser elaborados según los principios de anualidad, unidad, equilibrio, programación y publicidad, en virtud de lo cual, deben:

- 1) Corresponder a un ejercicio fiscal anual.
- 2) Contener agrupados y clasificados, en un solo documento, todos los recursos y todos los gastos estimados para dicho ejercicio.
- 3) Estructurarse en forma tal que exista correspondencia entre los recursos y los gastos y que éstos se conformen mediante una programación basada fundamentalmente en los planes de desarrollo.
- 4) Hacerse del conocimiento público.

Las entidades autónomas podrán tener presupuestos y fondos privativos cuando la ley así lo establezca.

Como se indicó en las obligaciones de las entidades autónomas del Estado, sus presupuestos se enviarán anualmente al Ejecutivo y al Congreso de la República para su conocimiento e integración al Presupuesto General. Cuando sea con fines de aprobación, las entidades autónomas, excepto las municipalidades según la ley orgánica del presupuesto además de la Universidad de San Carlos de Guatemala mencionada en la Constitución Política de la República de Guatemala, deberán aprobarse por medio de acuerdo gubernativo en consejo de ministros antes del quince de diciembre de cada año. Una vez obtengan la aprobación de sus presupuestos los remitirán al Congreso de la República para su información y consolidación presupuestaria del sector público.

Los casos en que puedan transferirse fondos dentro del total asignado para cada entidad autónoma que deberán ser notificadas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría de Cuentas, así como las medidas de control y fiscalización a las entidades que tengan fondos privativos, en lo que respecta a la aprobación y ejecución de su presupuesto, están reguladas por la Ley Orgánica del Presupuesto.

En lo referente a las transferencias corrientes y de capital incluídas en el Presupuesto General de Egresos del Estado como aportes para entidades autónomas, el artículo 33 de la Ley Orgánica del Presupuesto indica que deben ser solicitadas, para su pago, en cuotas periódicas de acuerdo con el plan de ejecución que presenten y que apruebe el Ministerio de Finanzas Públicas. Las transferencias de asignaciones presupuestarias deben ser aprobadas por medio de resolución emanada de la junta directiva de la respectiva entidad, debiendo dar aviso al Ministerio de Finanzas Públicas dentro del término de diez días contados a partir de la fecha de resolución y notificarse de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría General de Cuentas, según numeral 2, del artículo 55 de la Ley Orgánica del Presupuesto.

Para consolidar y evaluar la ejecución de los presupuestos del sector público, las entidades autónomas deben informar a la Dirección Técnica del Presupuesto, el avance físico de los proyectos de inversión, así como la asistencia financiera e ingresos percibidos en la ejecución de sus presupuestos, dentro de los primeros quince días hábiles de abril, julio, octubre y enero.

El cierre de cada ejercicio fiscal será cada 31 de diciembre. A esa fecha

quedan canceladas, automáticamente, las asignaciones que en su totalidad o en parte no hubieren sido giradas, las cuales se consideran economías definitivas en la liquidación del presupuesto. No obstante, durante enero puede autorizarse el trámite y legalización de gastos para su pago, con cargo a asignaciones del presupuesto del ejercicio anterior.

A más tardar el 31 de marzo, las entidades autónomas deben presentar la liquidación de sus respectivos presupuestos y los estados financieros correspondientes a la Contraloría General de Cuentas y a la Dirección de Contabilidad del Estado. La Ley Orgánica del Presupuesto en el último párrafo del artículo 63 indica: "Una vez aprobados por el Congreso de la República las liquidaciones de los presupuestos, se publicarán síntesis de los estados financieros en el Diario Oficial".

Según el artículo 30 de la Ley Orgánica del Presupuesto, con el saldo de caja del ejercicio anterior debe pagarse la deuda flotante. Si hubiera excedente debe destinarse al financiamiento de programas de inversión directa o sustitución del financiamiento de crédito público previsto en el presupuesto de gastos vigente. No puede utilizarse el excedente del saldo de caja para aumentos de sueldos y salarios, creación de plazas o gastos corrientes de carácter permanente. Aunque en algunos

casos, en la aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación, se ha autorizado a las entidades autónomas para que el saldo de caja sea destinado a aumentos salariales en aplicación a la política salarial del gobierno, así como para las prestaciones de cese laboral, amortización de deuda interna o externa, y de no contar con programas de inversión, deben servir para adquirir bienes y servicios básicos para la realización de programas de funcionamiento y operación.

Los presupuestos de las entidades autónomas del Estado estarán sujetos a los controles de fiscalización de los órganos correspondientes del Estado.

1.6 REGIMEN DE CONTROL Y FISCALIZACION

La Contraloría General de Cuentas tiene las funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de las entidades autónomas. La Superintendencia de Bancos para aquellas instituciones que le compete.

La reforma constitucional del Artículo 233 (aprobada en Consulta Popular el 30 de enero de 1994 y puesta en vigor a partir del 8 de abril del mismo año) establece como requisito para acceder al cargo de Contralor General de Cuentas: ser Contador Público y Auditor, lo cual amplía el campo de acción del profesional de

la Contaduría Pública, brinda la oportunidad que el cargo sea desempeñado por una persona con suficiente preparación académica y completamente capacitado para impulsar la eficiencia en el desarrollo de las funciones de la Contraloría General de Cuentas.

El Contralor General de Cuentas de la Nación será electo por el Congreso de la República, de una nómina de 6 candidatos propuestos por una comisión de postulación integrada por un representante de los Rectores de las Universidades del país, los Decanos de las Facultades que incluyan la carrera de Contaduría Pública y Auditoría de cada Universidad del País y un número equivalente de representantes electos por la Asamblea General del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas. De esta forma el Colegio de los Profesionales de las Ciencias Económicas obtiene ahora una importante responsabilidad para que las acciones de la Administración Pública se realicen con transparencia financiera. Primero en la conformación de la nómina de candidatos al puesto de Contralor General de Cuentas de la Nación y después, si fuera necesario ante acciones de dudoso desarrollo financiero en el Estado, el Colegio puede llamar al Contralor General de Cuentas ante el Tribunal de Honor para explicar su proceder.

CAPITULO II

LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO

El Congreso de la República decretó el 5 de octubre de 1992 la Ley de Contrataciones del Estado (Decreto 57-92) debido a los serios obstáculos que se venían afrontando en la ejecución de obras y adquisición de bienes, suministros y servicios que requiere el Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas y las municipalidades, como consecuencia de la aplicación del Decreto No. 35-80 del Congreso de la República, Ley de Compras y Contrataciones del Estado y también, debido a los criterios obsoletos que se encontraban en diferentes cuerpos legales para las contrataciones administrativas que no permitían el desarrollo eficiente de la administración pública, por lo que se hacía necesario emitir una sola ley de fácil aplicación que además terminara con el atraso en la realización de los programas de desarrollo nacional.

2.1 ASPECTO FORMAL DE LAS CONTRATACIONES ESTATALES

Las disposiciones legales que regulan lo relativo a las compras de bienes, contratación de servicios y construcción de obras, se encuentran formando parte de la Ley de Contrataciones del Estado y su respectivo Reglamento (acuerdo gubernativo 1056-92), por lo que constituyen una herramienta de uso constante que necesita ser bien conocida y analizada para alcanzar los mejores resultados en la

gestión administrativa.

2.2 RELACION CON OTRAS LEYES

La Ley de Contrataciones del Estado tiene una íntima relación con otras leyes, aspecto muy importante en la fase de la ejecución presupuestaria:

- a) Con las leyes orgánicas de las entidades autónomas, para efectos de poder establecer quién es la persona que puede comparecer en un contrato negociando en nombre del Estado, o bien cuál es la constancia que aprueba la relación contractual;
- b) Con la Ley Orgánica del Presupuesto y su reglamento en lo que se refiere a la ejecución de gastos y el manual de procedimientos para la Ejecución Presupuestaria;
- c) Con la Ley de lo Contencioso Administrativo que se aplica en el caso de dirimir conflictos derivados de la relación contractual del estado.

2.3 ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO Y CONCORDANCIA CON SU REGLAMENTO.

A continuación se presenta lo aplicable de la ley de Contrataciones del Estado a las entidades autónomas de Guatemala, para lo cual el tema se aborda según los apartados más importantes que la misma ley contiene.

2.3.1 DISPOSICIONES GENERALES

La Ley de Contrataciones del Estado establece a las entidades autónomas como sujetos obligados a la observancia de la Ley para la compra, venta y la contratación de bienes, suministros, obras y servicios.

Para lograr la eficaz aplicación de la presente ley, la misma recomienda que antes del inicio del ejercicio fiscal se deberán programar las compras, suministros y contrataciones que tengan que hacerse durante el mismo. Lo que puede corresponder con la calendarización de programación de ejecución presupuestaria, para solicitar el pago en cuotas periódicas, según lo establecido en el artículo 32 y 33 de la ley orgánica del presupuesto.

La ley, también define la fluctuación de precios para los cambios en los costos de bienes, suministros, servicios y obras para lo cual el reglamento establece el sistema de fórmulas y el sistema de comparación de precios de costos. Con esto se pretende mantener el principio de justicia pero al mismo tiempo previniendo cualquier aprovechamiento indebido se establecen requisitos para el reconocimiento y pago de los precios sujetos de fluctuación.

Así mismo, se establece la obligación de las entidades autónomas para

proporcionar al Instituto Nacional de Estadística, toda la información necesaria para la determinación de los índices y actualización de precios y salarios que esa institución publicará mensualmente en el Diario Oficial. Puede entenderse que esta disposición se estableció con el propósito de hacer públicos los precios que dominan el mercado, para que en cualquier caso de duda, sobre la razonabilidad del precio de un bien, contribuya a determinar su apego a la realidad económica de nuestro país, sin embargo, debe considerarse que si los precios convenidos y contratados por las instituciones del Estado se encuentran viciados por algún tipo de fraude, la información que se traslada al Instituto Nacional de Estadística para la elaboración de los índices, se trasladará ya contaminada.

2.3.2 ORGANOS COMPETENTES

El título II de la ley, se refiere a los órganos competentes encargados de conocer la contratación de bienes, suministros, obras y servicios. Para las entidades autónomas figuran como órganos competentes las juntas de licitación y cotización.

Las autoridades superiores designarán a los integrantes de la Junta de Licitación y Cotización. En las entidades autónomas, las autoridades superiores son el Gerente o funcionario equivalente cuando el valor total a contratar no exceda de Q.200,000.00 y cuando exceda dicha cantidad, la Junta Directiva.

Las juntas de licitación y cotización tienen a su cargo tres actividades fundamentales: recibir ofertas, calificarlas y adjudicar. Se integran con cinco miembros para el primer caso y tres para el segundo, en ambos casos las decisiones deben tomarse por mayoría absoluta y no es permitido abstenerse de votar.

Para la integración de la junta de licitación y cotización, la ley establece impedimentos y excusas para los casos en que alguna persona no pueda ser miembro de un órgano competente. Por lo demás, corresponderá a las autoridades superiores la designación de los integrantes. Es importante apuntar que la participación de un Contador Público y Auditor, por su preparación académica e integridad ética, como representante de la Auditoría Interna de la entidad respectiva, contribuirá en una forma preventiva, a evitar cualquier anomalía en la recepción, calificación de ofertas y adjudicación del negocio.

De acuerdo a la información obtenida en la investigación realizada, se determinó que en las entidades autónomas de Guatemala la participación del Contador Público y Auditor, en los órganos competentes es de un 25% siempre, un 37.5% regularmente y un 37.5% casi nunca. Es de hacer notar que en aquellas instituciones en donde siempre participa el Contador Público y Auditor existe un mayor grado de confianza en la estructura del Control Interno aplicado a las

contrataciones, en relación con aquellas en donde sólo se incluye eventualmente.

2.3.3 REGIMEN DE LICITACION

La ley fija los límites monetarios que determinan cuando una compra o contratación debe llevarse a cabo por el sistema de licitación pública. Cuando la negociación exceda de Q.300,000.00 en el caso de las municipalidades y Q.900,000.00 para el resto de las entidades autónomas, la compra o contratación deberá hacerse por licitación pública.

La ley también establece los documentos de licitación y los requisitos de las bases, fijándose 14 requisitos mínimos que deben llenar las bases del negocio a contratar. Una buena negociación puede garantizarse dependiendo de las bases que se elaboren, ya que el propósito de éstas es definir exactamente qué es lo que el Estado necesita (trátase de bien, obra o servicio), esto es lo que se conoce como especificaciones. Queda a disposición de las entidades públicas el establecimiento de otros requisitos importantes, además de los mínimos, según la naturaleza de la negociación y con los fines que se persiguen.

Los documentos de licitación deben ser aprobados por la autoridad administrativa superior, requiriéndose un dictamen técnico emitido por personal

especializado que designe la autoridad administrativa superior. Es importante que se cumpla esta disposición para garantizar que se negociará lo más adecuado a las necesidades de la entidad.

Las convocatorias a licitar serán publicadas dos veces en el diario oficial y una en otro de mayor circulación. Las bases se entregarán a quien lo solicite y demuestre haber pagado lo establecido por la autoridad administrativa superior de la entidad interesada y presente la constancia vigente de inscripción en el régimen del Impuesto al Valor Agregado (IVA)⁵.

Todo oferente queda obligado a acompañar en su oferta una declaración jurada que manifieste no estar privado de sus derechos civiles, no ser trabajador de la entidad autónoma, no haber participado en las fases previas a la contratación y la constancia vigente de inscripción en el régimen del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El procedimiento para la licitación consta de la presentación de ofertas y apertura de plicas en el lugar, dirección, fecha y hora indicados en el aviso de

⁵ Acuerdo Gubernativo 487-94, Modificación al Reglamento de la ley de contrataciones del Estado, Artículo 2.

licitación. Las juntas tienen obligación de levantar actas de todo lo actuado.

La junta calificará las ofertas, debiendo considerar: calidad, precio, tiempo, características y demás condiciones fijadas en las bases, en las cuales también se determinará el porcentaje en que se estimará cada criterio, excepto cuando solamente se pide precio que será cuando la decisión recaiga sobre el precio más bajo, en este aspecto el factor calidad podría dar problema a largo plazo.

Si no concurren oferentes a la licitación, la autoridad administrativa podrá prorrogar el plazo. Si aún así no concurrieran ofertas, la autoridad superior quedará facultada para realizar la compra directa la cual se describe más adelante.

Es facultativo para la junta pedir la presentación de muestras, siempre que ello sea necesario, económica y físicamente posible.

Cuando únicamente se presenta un oferente, puede adjudicársele la licitación, siempre que a juicio de la Junta de Licitación la oferta satisfaga los requisitos exigidos en las bases y que la proposición sea conveniente para los intereses del Estado. En caso contrario la junta está facultada para abstenerse de adjudicar.

De acuerdo al tiempo de las bases, la junta adjudicará al oferente que haya hecho la proposición más conveniente a los intereses del Estado.

La junta puede adjudicar parcialmente:

- 1) Si así se establece en las bases;
- 2) Si conviene a los intereses del Estado;
- 3) Atendiendo a la naturaleza de los bienes, suministros, obras o servicios sino forma parte de una obra unitaria.

Dentro del plazo de 3 días de dictaminada la resolución razonada la junta deberá hacer la respectiva notificación a cada oferente.

Dentro del plazo de dos días siguientes a que quede firme lo resuelto por la junta, ésta cursará el expediente a la autoridad superior, la que aprobará o desaprobará lo actuado y en este último caso, con exposición razonada, ordenará (dentro del plazo de 2 días) su revisión con base en las observaciones que formule. La junta revisará evaluará y adjudicará dentro de un plazo de 5 días. La junta podrá confirmar o modificar su decisión en forma razonada y regresará a la autoridad superior para su aprobación o desaprobarción, dentro del plazo de 5 días de recibido el expediente.

El Estado se reserva el derecho de prescindir de la negociación, en cualquier fase en que se encuentre el expediente, pero antes de la aprobación del contrato, con la novedad que la actual ley reconoce una indemnización por los gastos incurridos en la elaboración de la oferta.

2.3.4 REGIMEN DE COTIZACION PUBLICA

El régimen de cotización se fija para montos mayores de Q.10,000.00; que no excedan Q.300,000.00 para las municipalidades y que no excedan Q.900,000.00 para el resto de entidades autónomas.

Ni la ley, ni el reglamento establecen publicaciones para anunciar el negocio a cotizar. El interesado en presentar ofertas deberá obtener un pedido para cotizar, suscrito por el jefe correspondiente en donde justifica la necesidad de la contratación. En este pedido se especifican los mismos 14 requisitos mínimos establecidos en las bases de licitación. Adjunto a este pedido se entregarán al interesado los documentos de cotización que son los mismos que establece el régimen de licitación pero incorporando el formulario de cotización. Estos documentos deben haber sido aprobados previamente por la autoridad superior de la entidad y son entregados sin costo alguno a los interesados en presentar ofertas.

Los interesados presentarán sus ofertas por escrito, en sobre cerrado, en el formulario de cotización entregado, acompañando los documentos de cotización entregados y demás documentos solicitados.

El reglamento fija los siguientes números mínimos de cotizaciones para llevar a cabo la negociación: 3 cotizaciones si excede de Q.10,000.00 y no pasa de Q.300,000.00; y 5 cotizaciones si excede de Q.300,000.00 y no pasa de Q.900,000.00.

Deberá obtenerse ofertas firmes, solicitadas a proveedores que se dediquen en forma permanente a ese giro comercial, que estén legalmente establecidos para el efecto y que estén en condiciones de vender o contratar. Se entiende por ofertas firmes, las cotizaciones que realmente señalen el precio o valor de lo que se ofrece, no son firmes aquellas ofertas en las que se excusan de participar.

En la Ley de Contrataciones se mantiene la institución de supletoriedad de las normas que rigen el procedimiento de licitación pública, en lo que fuera aplicable para el régimen de cotización, es decir, las disposiciones en materia de licitación, regirán supletoriamente en el régimen de cotización en lo que fuere aplicable.

Cabe mencionar que los pocos y escuetos artículos que se refieren al régimen de cotización, tanto en la ley como en el reglamento, adolecen de ambigüedades, características propias de la forma de trabajar del congreso que los aprobó.

2.3.5 EXCEPCIONES

La misma ley otorga excepciones para cumplir con los requisitos de licitación y cotización, los cuales son: La compra directa y el contrato abierto, que por su mismo proceso y cantidades máximas límites puede efectuarse fuera de los regímenes mencionados anteriormente, los cuales se mencionan a continuación.

2.3.5.1 COMPRA DIRECTA

La compra directa o compra menor indica que la contratación que se efectúe en un solo acto, con una misma persona y por un precio de hasta Q.10,000.00 se realizará bajo la responsabilidad y autorización previa de la autoridad administrativa superior de la entidad interesada, tomando en cuenta el precio, calidad, el plazo de entrega y demás condiciones que favorezcan los intereses de las entidades autónomas, siguiendo el procedimiento que establezca dicha autoridad.

La compra se realizará a un proveedor que presente patente de comercio, tarjeta de indentificación tributaria y constancia vigente de inscripción en el régimen del Impuesto al Valor Agregado.

En algunas entidades, como política administrativa interna porque la ley no lo exige, solicitan varias cotizaciones para elegir la más conveniente.

2.3.5.2 CONTRATO ABIERTO

El contrato abierto es administrado por el Ministerio de Finanzas Públicas a través de la Dirección de Adquisiciones. Mediante convocatoria pública se solicita oferta de precios de bienes de uso general y constante. El concurso de ofertas de precio se inicia con dos publicaciones en el Diario Oficial, poniendo a disposición de los oferentes las bases y especificaciones. Así mismo, se indicará día, hora y lugar de entrega, apertura de plicas, calificación y adjudicación de ofertas, notificación, fechas de celebración de contratos, período de vigencia y sanciones por incumplimiento, para lo cual, el Ministerio de Finanzas Públicas, por medio de la dependencia correspondiente, elabora un calendario estableciendo fechas para cada una de estas actividades que se realizan tres veces al año.

Las juntas de calificación son las encargadas de la recepción, apertura,

calificación pública y adjudicación de ofertas para ser incorporadas en las listas de contrato abierto. Para la junta de calificación, se aplican los mismos aspectos sobre junta de licitación y cotización.

El contrato abierto se adjudicará al oferente que presente el precio más bajo y se ajuste a las especificaciones. No se adjudicará un contrato si el precio de la oferta es igual o superior a los precios de mercado que tenga registrados la Dirección de Adquisiciones del Ministerio de Finanzas Públicas.

La adjudicación es notificada al proveedor, quien debe presentarse a firmar, junto con el Director de Adquisiciones, el contrato de mantener los precios ofrecidos.

El Ministerio de Finanzas Públicas no autorizará el pago de adquisiciones hechas por otro sistema, si los precios son igual o superiores a los que figuren en las listas de Contrato abierto y si las especificaciones no corresponden a la normalización fijada.

La lista de Contratos abiertos será entregada únicamente a las unidades ejecutoras o entidades del sector público, documentalmente o en cualquier otro

medio de impresión o grabación.

En la lista de Contratos abiertos aparecen los proveedores que ofrecieron más bajo los bienes y precios. Estos listados son destinados a los Departamentos de Compras de las instituciones del Estado para hacer la compra correspondiente.

2.3.6 LIQUIDACION

La Comisión procederá a efectuar la liquidación del contrato y a establecer el importe de los pagos, dentro de un plazo de 90 días siguientes a la fecha de recibidos los bienes o servicios. Los pagos se deberán realizar al contratista dentro del plazo de 30 días posteriores a la fecha en que fuere presentada la documentación completa que se estipule en el contrato. Se considerará efectuado el pago, cuando el cheque que lo cubra se encuentre a disposición del contratista.

2.3.7 REGISTROS

Anteriormente, para que toda persona pudiera participar en cotizaciones o licitaciones públicas, compras directas o contratos abiertos, debería estar inscrita en el Registro de Precalificados correspondiente, en el Departamento de Coordinación de Compras y Contrataciones-Proveedores Precalificados, del Ministerio de Finanzas Públicas. Este registro se actualizaba en el mes de enero de cada año, en

la misma dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, no obstante, los interesados podían solicitar su inscripción o actualización en cualquiera otra fecha.

Con la modificación que se realizó a algunos artículos del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado (Acuerdo gubernativo 487-94, publicado el 19 de agosto de 1994), se considera como Registro de Proveedores el control de inscripción y pago de contribuyentes y pequeños contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado -IVA- que lleva la Dirección General de Rentas Internas. La constancia vigente de inscripción en el régimen del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, acredita la condición de proveedor.

La actualización en el registro de proveedores equivale, para el caso de los contribuyentes, a la declaración y recibo de pago al Impuesto al Valor Agregado -IVA- correspondiente al mes de diciembre, y para el caso de pequeños contribuyentes, a la declaración anual del IVA.

La eliminación del registro de proveedores es una acertada medida, brindando mayor oportunidad de participación a cualquier comerciante que esté adscrito al régimen del IVA únicamente, sin necesidad de realizar el engorroso trámite de registrarse cada año, evitando cualquier anomalía que en el proceso podía darse.

2.3.8 SANCIONES

La ley determina que la Contraloría General o la Superintendencia de Bancos, según corresponda, impondrán penas pecuniarias a los funcionarios o empleados públicos, así:

- a) Multa del 2.5% del monto de la negociación, cuando fraccionen la negociación para evadir la práctica de la cotización o licitación.
- b) Multa del 2% del Monto de la negociación, cuando no cumpla dentro de los plazos, con las obligaciones asignadas.
- c) Multa del 2 por millar del valor que represente la parte afectada, cuando reciba la obra, bien o servicio con otra calidad o cantidad establecida en el contrato.
- d) Multa del 5% por cualquier otra infracción.

También se determina que la autoridad superior correspondiente sancionará al contratista, así:

- a) **Multa de 0.5 por millar del monto del contrato por cada día de retraso en la entrega de la obra, bienes y suministros.**

- b) **Multa del 100% del valor que representa la parte afectada de la negociación, por variación en la calidad o cantidad.**

Todas estas sanciones deberán ser impuestas sin perjuicio de la deducción de las demás responsabilidades que procedan.

CAPITULO III

FRAUDES E IRREGULARIDADES

3.1 DEFINICION

Hablar de fraudes e irregularidades, es referirse a declaraciones incorrectas u omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los estados financieros. Las irregularidades incluyen la presentación de información financiera fraudulenta para presentar estados financieros engañosos, a veces denominado fraude gerencial, malversación de activo o desfalco. Consiste en cualquier acto u omisión de un acto de naturaleza dolosa y por tanto de mala fe o de negligencia, con lo cual se pueden originar grandes e innecesarias erogaciones de dinero, que pueden llegar en un momento determinado, a desequilibrar el resultado de la ejecución presupuestaria, al grado de provocar un déficit. Aunque, de acuerdo al trabajo realizado, en los últimos años las entidades autónomas han gozado de superávit, las que han tenido más de algún déficit le confieren un 5% derivado de fraudes e irregularidades en el procedimiento de compras de contrataciones de obras, bienes y servicios.

El factor primordial que distingue los errores de las irregularidades, es si la causa subyacente de una declaración incorrecta en los estados financieros, es intencional o no intencional. Sin embargo, en ocasiones resulta difícil determinar la intención, sobre todo en asuntos relacionados con estimaciones contables.

3.2 DETECCION DE FRAUDES

Para detectar fraudes, el trabajo del contador público y auditor, ya sea de la Auditoría Interna de la misma entidad o de la Contraloría General de cuentas, debe tener un enfoque distinto al de una auditoría normal, pues lo que se pretende es descubrir los hechos fraudulentos y ayudar a reunir las pruebas que servirán en el juicio legal. El trabajo debe ser efectuado con sumo cuidado analizando cada transacción más allá de la evidencia documental que se tenga bajo revisión. En vista que es un trabajo de descubrimiento, en la mayoría de los casos lo ideal sería revisar el 100% de la documentación relacionada con el período del fraude. Lo que importa no es el monto sino el hecho. Adicionalmente el auditor debe analizar el Control Interno para detectar las razones que originaron el fraude y recomendar medidas que eviten su continuidad.

Si durante su examen el auditor detecta la posibilidad de un fraude, debe considerar sus implicaciones y discutir el asunto a un nivel mayor que el involucrado en el fraude.

3.2.1 ESCEPTICISMO PROFESIONAL

Una auditoría de estados financieros realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, deberá planearse y llevarse a cabo en base en una

actitud de escepticismo profesional. El auditor ni supone que en la entidad sean deshonestos, ni supone su honestidad incuestionable. El auditor reconoce que las condiciones observadas y el material evidencial obtenido deben evaluarse objetivamente.

"Las autoridades de las entidades pueden obligar a sus subordinados a registrar operaciones u ocultar información de una manera que da como resultado una declaración incorrecta importante en los estados financieros. Al enfocar afirmaciones difíciles de comprobar, el auditor deberá reconocer la gran importancia de su consideración de los factores que influyen en la integridad de la autoridad. Al suponer la deshonestidad de la entidad, el auditor supuestamente tendría que dudar de la autenticidad de todos los registros y documentos obtenidos de la entidad y requeriría de pruebas contundentes, en lugar de convincentes. Una auditoría practicada sobre esas bases, resultaría irrazonablemente costosa e impráctica" ⁶.

El auditor deberá considerar esta evaluación para determinar la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos. El auditor deberá considerar si las políticas contables son aceptables y si la selección y aplicación de políticas relacionadas con reconocimiento de ingresos, valuación del activo y capitalización

⁶ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, Declaraciones sobre normas de auditoría, SAS 53, México, 1989.

versus gastos, podrán ser mal empleadas.

Al efectuar los procedimientos y recabar la evidencia, el auditor mantiene constantemente una actitud de escepticismo profesional. En la aplicación de los procedimientos de auditoría, durante la revisión, podrá descubrir condiciones o circunstancias que deben ser motivo para considerar la existencia de declaraciones incorrectas importantes. Si una condición o circunstancia, difiere desfavorablemente de lo que esperaba el auditor, entonces debe considerarse la razón de tal diferencia, por ejemplo: los procedimientos analíticos revelan diferencias sustanciales de lo esperado; las diferencias importantes entre las conciliaciones de una cuenta de control y los registros auxiliares, o entre un conteo físico y una cuenta relacionada, no se investigan adecuadamente, ni se corrigen con oportunidad; las solicitudes de confirmación revelan diferencias importantes o resultan menos respuestas de las esperadas; las operaciones seleccionadas como pruebas de auditoría no se amparan con la documentación necesaria o no están debidamente autorizadas; al solicitar los registros de apoyo o archivos que deben estar disponibles, no se proporcionan con prontitud; las pruebas de auditoría descubren errores aparentemente conocidos por el personal del cliente, pero no voluntariamente revelados al auditor. En esas condiciones o circunstancias, se debe reconsiderar la planeación del alcance de los procedimientos de la auditoría.

Conforme aumenta el número de diferencias respecto a lo esperado o la frecuencia con que el auditor no puede obtener explicaciones satisfactorias, éste debe considerar si aún es apropiada la evaluación del riesgo de declaraciones incorrectas importantes de los estados financieros, calculados en la etapa de la planeación del trabajo.

3.2.2 IMPORTANCIA RELATIVA

Al planear la revisión de los registros de las operaciones de una entidad, en una auditoría forense, el auditor se preocupa por asuntos que puedan ser importantes en relación a los estados financieros. Generalmente un error inmaterial no es de importancia en la auditoría. En contraste, la detección de una irregularidad requiere la consideración de las implicaciones en relación a la integridad de la gerencia o de los empleados y su efecto posible sobre otros aspectos de la auditoría.

3.2.3 NIVEL DE PERSONAL

El nivel de personal frecuentemente combina con otras características en una manera que influye sobre la capacidad del auditor de detectar fraudes e irregularidades.

Irregularidades importantes efectuados por niveles de alta jerarquía pueden

escapar a la prevención o detección por procedimientos de control específicos, porque estas autoridades están fuera del alcance de los controles o pueden sobrepasar los controles fácilmente.

3.2.4 OCULTAMIENTO

Ocultamiento es cualquier intento por el perpetrador de una irregularidad de reducir la posibilidad de detección. La capacidad del auditor para detectar una irregularidad oculta, depende de la habilidad del perpetrador, la frecuencia y alcance del manipuleo. El trabajo del auditor se torna más complejo porque debe asistir a otras técnicas que le ayuden a detectar las irregularidades. Sin embargo en muchos de estos casos existe la colusión que impide a veces la detección por otras vías.

Aún así, los auditores encontrarán, con imaginación, audacia y voluntad, alternativas de acción que armonicen ética y eficiencia económica. Ante la corrupción, lo fácil es lamentarse. Lo eficaz es cargar con la propia responsabilidad y buscar modos de combatirla. Esto requiere imaginación y coraje, y no resignarse pensando que no hay solución.

3.2.5 ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

La falta de procedimientos de control podría permitir que ocurra una

irregularidad repetidamente y esto podría resultar en una cantidad material.

Las irregularidades pueden ser efectuadas y ocultadas al circunvenir procedimientos de control específicos o pueden ser efectuadas por un nivel arriba de los procedimientos de control específicos, lo cual es más difícil para detectar. Sin embargo, el auditor debe considerar si existen factores o circunstancias que indican un alto riesgo de este tipo de irregularidad y modificar en consecuencia los procedimientos de auditoría. Según la investigación realizada, las entidades autónomas de Guatemala confieren un 73.44% de confianza al Control Interno en las contrataciones de obras, bienes y servicios.

3.3 RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR PARA DETECTAR FRAUDES E IRREGULARIDADES.

El auditor debe evaluar el riesgo que los errores e irregularidades pueden ocasionar a los estados financieros, si éstos contienen una declaración incorrecta. En base a esa evaluación, el auditor deberá diseñar la auditoría de modo que proporcione una seguridad razonable de detectar los errores e irregularidades.

La evaluación, por parte del auditor, del riesgos de declaración importante incorrecta en los estados financieros, requiere que el Auditor entienda las

características de los errores e irregularidades, es decir, la importancia del efecto sobre estados financieros, el nivel de funcionarios o empleados relacionados, alcance y habilidad de la ocultación, la relación a procedimientos específicos de control establecidos, y el estado financiero específico afectado. En base a ese entendimiento, el auditor diseña y realiza los procedimientos de auditoría adecuados y evalúa los resultados.

Según el SAS 53, una auditoría debidamente diseñada y ejecutada, talvez no detecte una irregularidad importante debido a sus características, sobre todo aquellas que implican falsificación y confabulación. Los procedimientos de auditoría que son efectivos para detectar una declaración incorrecta no intencional, tal vez no funcionen cuando la declaración incorrecta es intencional y se oculta a través de confabulación entre empleados, funcionarios y proveedores (el término confabulación utilizado aquí, es sinónimo del término Colusión definido en el Reglamento de la ley de Contrataciones del Estado, visto en el capítulo anterior). Las normas de auditoría generalmente aceptadas, no requieren que el auditor autentique los documentos que revisa, tampoco está capacitado para hacerlo.

El auditor deberá ejercer:

- a) Debido cuidado en la planeación, realización y evaluación de los resultados

de los procedimientos de auditoría.

- b) El grado de escepticismo profesional para obtener una seguridad razonable de que los errores o irregularidades importantes, se detecten. Puesto que la opinión del auditor sobre los estados financieros, se basa en el concepto de seguridad razonable, el auditor en sí no es el asegurador, ni su informe constituye ninguna garantía. Por lo tanto, el descubrimiento posterior de que existe en los estados financieros una declaración incorrecta importante, no evidencia por sí mismo una planeación, realización ni juicio inadecuados por parte del auditor.

3.4 POSIBILIDAD DE ERRORES E IRREGULARIDADES

El plan de trabajo del auditor para efectuar un examen, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, está influenciado por la posibilidad de errores e irregularidades significativas. El Auditor deberá planear y llevar a cabo su examen con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que la aplicación de sus procedimientos de auditoría pueden producir evidencia que indiquen la posibilidad de errores o irregularidades. El alcance del examen del auditor deberá ser efectuado por su consideración del Control Interno por el resultado de sus pruebas sustanciales y por las circunstancias que ocasionen interrogantes concernientes a la integridad de la entidad.

La práctica de aprovechar en beneficio propio recursos del Estado por empleados y funcionarios del aparato estatal, normalmente en componenda con el sector privado es llamada corrupción administrativa. Lo más frecuente es que se trate de sobornos por parte de proveedores, contratistas, etc., o extorsiones por parte de funcionarios o jefes de compras. Así se emplea dinero para engrasar la lenta maquinaria burocrática, a fin de realizar trámites sin retrasos, aunque sean injustos, y obtener resoluciones administrativas, incluso cuando se tiene perfecto derecho a ellas. Con los pagos ocultos se pretenden concesiones, permisos, nombramientos, calificaciones de terrenos, exenciones, subvenciones, contratos, recomendaciones, favores e informaciones reservadas. Se ofrece dinero para el bolsillo del sobornado, donativos, regalos, servicios gratuitos, participación en negocios, colocación de personas. La imaginación de los corruptos es muy activa.

"El método más característico de acumulación originaria es el que los recursos del Estado son un botín de guerra y se produce en consecuencia, a la aprobación de esos fondos del pueblo administrados por el Estado, por la vía del desfalco directo y descarado o por el favor vendido y otra forma de las mencionadas precedentemente. Esto es la llamada Corrupción Gubernamental que, como un cáncer lacera los intereses de los pueblos en beneficio de un reducido grupo de

rapiña" ⁷.

Todas esas prácticas tienen lamentables consecuencias para toda la sociedad: Fomenta la pérdida de calidad humana y profesional de quienes se dejan corromper. Por parte de los corruptos, la facilidad de obtener ventas mediante sobornos crea pasividad, al tiempo que destruye las virtudes y demás cualidades necesarias para superarse continuamente en noble competencia comercial. Se desarrolla fácilmente una espiral de corrupción que tiende a propagar las ineficiencias y las injusticias a todos los sectores. Se impide la libre competencia, lo que daña no sólo a los competidores, sino a toda la sociedad, que se ve privada de bienes y servicios a precios más bajos o de mejor calidad.

Los pagos ilícitos no se piden expresamente, pero es de dominio público que hay que hacerlos para obtener algo a lo que se tiene derecho. Impera el juego sucio y quien no se pliegue a esas reglas se verá injustamente marginado. Es así como algunos proveedores se ven obligados a pagar comisiones a los jefes de compras para que los favorezcan con alguna transacción. "Quien no ofrece (comisión) no vende" a ese extremo se ha llegado.

⁷ ABREU PEREZ, VICTOR, El Contador Público contra la corrupción en Auditoría y Finanzas, No. 79, Guatemala, 1991.

Entonces, No puede hacerse nada? resulta muy difícil para los que sufren cualquier clase de extorsión oponerse eficazmente a ella. Sin embargo, no se debe ceder a la tentación de resignarse.

CAPITULO IV

DEFICIT

4.1 DEFINICION

El déficit es el saldo negativo que refleja una situación en la que las salidas de recursos monetarios originados por los gastos públicos son superiores a las entradas por ingresos corrientes del Estado.

El déficit indica las necesidades de financiamiento o endeudamiento del Sector Público. Ese déficit deberá financiarse, bien por una disminución de las existencias de caja, bien por la contratación con el sector privado, bien por la creación de dinero endeudándose frente al banco emisor o bien, con financiamiento del exterior.

Es muy común que se utilice el término déficit presupuestario para conceptualizar el saldo negativo que resulta al final de un ejercicio fiscal debido a que los gastos superan a los ingresos. Sin embargo, déficit presupuestario sirve para definir el saldo negativo que resulta desde la formulación del presupuesto, cuando se determina que los ingresos no serán suficientes para cubrir los gastos. Para los efectos de la ley orgánica del presupuesto, el déficit presupuestario del ejercicio fiscal es la diferencia entre los ingresos percibidos (excluyendo los provenientes de créditos internos y externos) y los gastos causados (excluyendo la amortización de

la deuda pública). El déficit financiero del ejercicio fiscal es la diferencia entre la totalidad de los ingresos percibidos (incluyendo los provenientes de créditos internos y externos), y los gastos causados (incluyendo la amortización de deuda pública) ⁸.

4.2 FORMAS DE FINANCIAMIENTO

Cuando el Estado no logra sufragar sus gastos con los recursos previstos para ello, recurren a endeudarse con personas dentro del mismo país o fuera del mismo, ocasionándose la deuda interna y la deuda externa. Por lo regular, en el Estado existe un grado de irresponsabilidad al contratar préstamos, debido a que en el momento de necesitar liquidez se firman empréstitos sin programación de pago y sin importar si en el futuro esa deuda podrá ser saldada, lo que importa es poder salir del ahogamiento financiero del momento y después ya se verá. No obstante que la ley orgánica del presupuesto hace mención al propósito del pago de la deuda pública interna y externa, determinando que las entidades autónomas, al igual que las demás dependencia del Estado, deben programar en sus respectivos presupuestos las asignaciones necesarias para la amortización del capital e intereses. También hay que mencionar que en la mayoría de los casos, especialmente en los de deuda externa, los préstamos cuentan con un período de diferimiento, y quien contrata el

⁸ Artículos 61 y 62 del Decreto-Ley No. 2-86, Ley Orgánica del Presupuesto.

empréstito ya no se encuentra en el puesto público cuando se cumple el tiempo de cancelar la deuda. Se hace realidad el dicho popular: "El que viene atrás que arree".

4.2.3 DEUDA PUBLICA INTERNA

Esta formada por todas las obligaciones directas y contractuales del Estado, mantenidas por residentes. Esta puede ser voluntaria, inducida o forzosa.

- a) La Deuda Pública Interna Voluntaria es aquella que surge de mutuo acuerdo entre el gobierno y los suscriptores. Los compradores toman la decisión de facilitar sus recursos como una alternativa de inversión.

- b) La Deuda Pública Inducida es entendida como una forma intermedia entre la voluntaria y la forzosa. Por esta vía el gobierno suele emitir disposiciones tales que inducen a los inversionistas a adquirir los títulos de deuda pública. Es el caso por ejemplo: de las políticas que establecen las tasas de inversión obligatoria de las instituciones bancarias, además de los depósitos que deben constituir en el Banco Central.

- c) La Deuda Forzosa o Coactiva es la modalidad de deuda utilizada cuando la voluntaria o la inducida no son eficaces ni eficientes y los gobiernos declaran

la obligatoriedad del empréstito. De esta manera el gobierno impone a ciertos sectores la obligación de adquirir un porcentaje determinado de títulos que emite.

Adicionalmente, existe otro mecanismo de endeudamiento por medio de la emisión monetaria. Aunque el gobierno no crea una deuda real, debe redimir en algún tiempo de alguna forma, dicha obligación, en consecuencia parece más correcto excluir de la deuda este mecanismo. Este tipo de financiamiento es expansionista en el sentido que aumenta el dinero en circulación de la economía y provoca efectos alcistas en el nivel general de precios.

4.2.3.1 INSTRUMENTOS DE CONTRATACION DE DEUDA INTERNA

- a) **Deuda Flotante.** Es la cuantía de las obligaciones en que incurre el gobierno por bienes y servicios recibidos que todavía no ha pagado y su eliminación está en cancelar sus saldos o consolidarla mediante la emisión de valores de gobierno en favor de proveedores de bienes y servicios convertidos en obtención de préstamos. Si la deuda es trasladada al año siguiente, puede solventarse en el curso del año fiscal en vigor, con una asignación existente o creada en ese presupuesto pero siempre que la acción de cobro de los interesados no haya prescrito. También puede solventarse con el saldo

disponible de caja correspondiente al ejercicio fiscal anterior.

- b) **Bonos a Largo plazo.** Títulos que da al tenedor el derecho incondicional a una renta monetaria fija vinculada a algún índice y con excepción de los bonos perpetuos, un derecho incondicional a una suma fija o vinculada a algún índice en fecha específica su vencimiento se da después de un año.

- c) **Bonos a Corto plazo y pagarés.** Comprende los valores mantenidos por residentes con un período de vencimiento original de hasta un año, destinados a la circulación, con intereses sobre valor nominal y redimibles a su valor nominal a partir de una fecha fijada en el momento de su emisión.

- d) **Bonos del Tesoro.** Son un instrumento de financiamiento que utiliza el estado para cubrir deficiencias estacionales en sus ingresos cuyo plazo oscila los quince años.

- e) **Letras de Tesorería.** El Organismo Ejecutivo con el objeto de cubrir deficiencias estacionales de los ingresos y para mantener un ritmo constante en la ejecución de las obras o servicios públicos puede acordar el uso del crédito a corto plazo, mediante la autorización para emitir Letras de

Tesorería hasta por un veinte por ciento (20%) de los ingresos corrientes estimados en el presupuesto en vigor. Tales letras deben emitirse por su valor nominal y tanto su vencimiento como su pago, deben efectuarse a más tardar el último día hábil del mes de diciembre de cada año. Devengarán el interés que se fije en cada caso.

El Banco de Guatemala en su calidad de Agente financiero del Estado debe hacer en la forma que convenga, la separación de fondo que corresponda de la cuenta "Gobierno de la República-Fondo Común" para la amortización de las Letras de Tesorería, el pago de intereses y demás gastos del servicio de la deuda de dichas Letras. Fondo Global de Amortización es una cuenta fiscal de activo que administra el Banco de Guatemala, en su calidad de Agente Financiero del Estado, para pagar la deuda pública interna originada por la emisión de Bonos del Tesoro, Notas del Tesoro y Letras de Tesorería. En esa cuenta se depositan las separaciones diarias del Fondo Común que legalmente procedan y se registran las erogaciones por pagos calendarizados de dicha deuda.

4.2.3.2 TIPO DE DEUDORES

Las entidades autónomas del Estado se encuentran facultadas para emitir

valores públicos, además del Gobierno Central, entidades descentralizadas, empresas públicas y las instituciones financieras, previa autorización del Congreso de la República, en cumplimiento del artículo 171, literal i, de la Constitución Política de la República.

4.2.4 DEUDA PUBLICA EXTERNA

Es el monto de los pasivos contractuales desembolsados y pendientes de reintegro que asumen los gobiernos de un país frente a organismos internacionales u otros gobiernos con el compromiso de reembolsar el capital con o sin intereses o de pagar intereses con o sin reembolso de capital.

Estos empréstitos permiten que una economía alcance niveles de gastos superiores o inciden en tasas de crecimiento económico más altas que las que se esperarían si no se contara con esos recursos.

4.2.4.1 INSTRUMENTOS DE CONTRATACION DE LA DEUDA EXTERNA

Al igual que la deuda interna se utilizan distintos mecanismos de deuda como por ejemplo: Bonos a la largo plazo (Bonos del café, Bonos de estabilización) en poder de personas del extranjero.

4.2.4.2 TIPOS DE ACREEDORES

Entre los organismos internacionales concesionarios de crédito externo están los siguientes:

- a) **Organismos Multilaterales.** Este tipo de instituciones conforman su capital por la participación de varios países y son ellos: Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Mundial (BM), Fondo Centroamericano de Estabilización Monetaria (FOCEM), Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE), Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), Fondo Internacional de Desarrollo Agrícola (FIDA).

- b) **Organismos Bilaterales y Gobiernos.** Organismos que disponen de capital aportado por los gobiernos de sus países como por ejemplo: Agencia para el Desarrollo Internacional (AID), Agencia Canadiense para el Desarrollo Internacional (ACDI), Credit National, Fondo de Inversiones de Venezuela (FIV), kreditanstait Fur Wiederaufbau (KFW), Mediocredito centrale de Italia, Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP), Gobierno México, Gobierno USA, Unión de bancos suizos, Organización Económica de Ultramar-Japón- banco Central de Argentina, Export-Import de China.

- c) **Banca Privada.** Se refiere a instituciones privadas que otorgan créditos directos a un país como por ejemplo: Societe Generale, Unión Europea, Zentral Sbarcasse Bank (Zukw), Banke Francaise du Commerce Exterior (BIO-FCIE), Banco de París (PARIBAS), Chasse Manhattan Bank, Exterior de España, Libra Bank, International Commercio, BFCIE-BUE, Societa Aerosp, IPA y Republic National Bank.

4.3 CONSECUENCIAS EN LA ECONOMIA DEL PAIS

Anteriormente, cuando una entidad autónoma, al igual que una dependencia del sector público, sufría algún desequilibrio en su presupuesto, recurría al Banco Central para que le otorgará financiamiento y así cubrir el déficit que produce la superioridad de la ejecución presupuestaria de los egresos sobre el presupuesto de ingresos. Sin embargo, con las reformas constitucionales, actualmente esas situaciones dejarán de ocurrir, derivado que ahora, con la finalidad de garantizar la estabilidad monetaria, cambiaria y crediticia del país, el artículo 133 de la Constitución Política de la República, prohíbe a la Junta Monetaria autorizar al Banco de Guatemala otorgar financiamiento directo o indirecto, garantía o aval al Estado las entidades descentralizadas o autónomas.

Con ese mismo fin, el texto constitucional prohíbe al Banco de Guatemala

adquirir los valores que emitan o negocien en el mercado primario dichas entidades, es decir, no permite que adquiera aquellos instrumentos de contratación de Deuda Interna señalados anteriormente.

Cuando se acordó modificar ese artículo del Régimen Económico-Social, se hizo con base en la necesidad de crear un mandato constitucional que amarre las manos a un Estado gastador e impida el avance de la inflación. Esta reforma ha fijado la política observada en los últimos años de Crédito Cero del Banco Central al Gobierno y que ha consistido en prohibir que el Banco de Guatemala cubra, con emisión monetaria, el déficit en la ejecución presupuestaria de un Estado que gasta más de lo que tiene. De esta forma se evita que en un momento de iliquidez o insolvencia extrema, se acuda al Banco de Guatemala a solicitar préstamos millonarios para cubrir sus gastos de funcionamiento, o de ejecución de proyectos de inversión social que por una u otra razón se hubieran quedado sin asignación propia.

Al quedar prohibido este financiamiento, se garantiza que al menos por esa vía no habrá más incremento en el circulante, ni se abrirán las puertas a la emisión de moneda sin respaldo; aparte que se reducen las posibilidades de crear un clima propicio para una escalada inflacionaria. Lo anterior representa un avance en

política monetaria porque evitará que el Estado gaste más de lo que tiene e impedirá que recurra al financiamiento sin respaldo, pues aunque el Banco de Guatemala es parte del Estado y por tanto, debe apoyar el desarrollo productivo del país, su facultad de financiar la actividad estatal originaba emisión monetaria inorgánica, aumentando la cantidad de dinero circulante, superando la cantidad de bienes y servicios producidos, causando inflación por no provenir del ahorro público esos recursos.

Aunque existe la posibilidad que se imposibilite la ejecución de proyectos, y que se recurra a las entidades privadas de crédito para su financiamiento, con lo cual, en casos extremos, las instituciones estatales estarían más cerca de una posible privatización, no ocurrirá si el Estado es celoso guardián del control en la ejecución presupuestaria, no gastando más de lo que sus ingresos reales se lo permitan.

En la formulación presupuestal, por medio de proyecciones, se estiman los ingresos, que la realidad ha demostrado que pueden o no obtenerse. Los egresos, por el contrario son seguros y frecuentemente mayores a lo estimado. Esa es la principal razón de que el Estado vaya financieramente mal: La incapacidad para equilibrar sanamente el presupuesto, que viene a ser un principio elemental de

economía doméstica. Otro problema es el manipuleo de la nomenclatura presupuestal, que anula las virtudes de la planeación, ejecución y control del proceso administrativo y que se materializa, por ejemplo, en concentrar enormes sumas de dinero en las asignaciones de algunas dependencias.

El presupuesto es válido y es un importante instrumento de eficiente administración, si se decide y sabe en qué se va a gastar hasta el último centavo y además, si se controla y fiscaliza que la ejecución haya sido de la forma programada.

"En cincuenta años, los gastos del Estado crecieron más de quinientas veces. En efecto y haciendo reserva de que el incremento nominal recoge la marcada desvalorización monetaria, impulsada por los propios gobiernos, el presupuesto oficial de Guatemala paso de Q.15.5 millones en 1943 a alrededor de Q.8,000 millones en 1993. Ese fenomenal salto expone el afán de gastar a manos llenas. Los políticos en el Gobierno, por naturaleza optimistas con el dinero ajeno, no importando sus tendencias ideológicas presentan un denominador común: gastan más que sus antecesores, sin importarles las necesidades populares que se siguen

acumulando como si nunca se hubiera pagado impuestos" ⁹. Es necesario apuntar que es natural que cada año los presupuestos sean más altos, debido a la misma inflación, al aumento de sueldo o a la incorporación de nuevos proyectos. El tamaño de un presupuesto no importa si se tiene una forma sana para cubrirlo, y la única forma válida que existe es la tributación, ya que la deuda pública o la monetización tienen lamentables consecuencias inflacionarias. Pero en nuestro medio la evasión fiscal es un grave problema para lograr esta única forma sana y válida de obtener recursos que cubran los gastos. En los últimos años, este problema ha alcanzado situación de crisis financiera, sin embargo, la evasión fiscal es motivada por los mismos fraudes ocurridos en el Estado. El pueblo ha elegido a las personas encargadas de administrar la cosa pública esperando tener los mejores resultados y al percatarse que han hecho uso indebido del erario público, llegando a descarados enriquecimientos ilícitos, adoptan la actitud de no seguir contribuyendo a esa malversación de fondos, no pagando sus impuestos. Cuando el Estado hace su presupuesto de ingresos debe considerar los aspectos que puedan obstaculizar la llegada a la meta esperada. Debe hacerse presupuestos talvez no tan ambiciosos pero si más realistas. En este aspecto, también debe considerarse la imagen que tenga la institución, para alcanzar los recursos estimados en su presupuesto de ingresos, se

⁹ GARCIA, MARIO DAVID, Finanzas Públicas: los cambios que urgen, en Prensa Libre, 13 Enero de 1994, P.8.

puede citar, por ejemplo, a las entidades autónomas territoriales (municipalidades) cuya labor en beneficio de la población está a la vista y cuya aprobación se manifiesta en la cancelación, menos difícil, de arbitrios municipales por parte de los vecinos. Claro, también hace falta educación tributaria para que los ciudadanos sean más conscientes.

En tales circunstancias, es un momento propicio para recordar principios básicos que tendrían que regir las responsabilidades de los funcionarios y empleados públicos en el momentos de ejecutar el presupuesto de egresos de su institución. Muchos de los más serios tratadistas de Economía o Hacienda Pública han sostenido y repetido que para hacer financieramente eficientes a las entidades del Estado es actuando como una buena ama de casa que sencillamente aplique los principios a los que estaría acostumbrada en su hogar, a priorizar el gasto en lo más necesario e importante y a no gastar más de lo que tiene como ingreso. El presupuesto debe estar equilibrado todos los años, debe ser pequeño, con un gasto prudente y con propósitos estrictamente limitados. La deuda pública es una carga para las futuras generaciones.

Los anteriores preceptos clásicos de la hacienda pública, según las ideas "modernas" sobre los presupuestos, son mitos antiguos que es necesario desechar,

porque se deben a la falacia de la composición, según la cual lo que es cierto en el caso de un individuo también lo es en el de toda la economía, la analogía no se cumple necesariamente, por lo que se debe analizar cuidadosamente los hechos y las teorías para decidir si es beneficioso o no para un país. Sin embargo, estas últimas recomendaciones son para países con economías en recesión y no para economías inflacionistas de países en busca del desarrollo. Este es uno de los principales errores en América Latina, donde lo que es bueno para las grandes potencias, creen también serlo en estos otros países.

CAPITULO V
EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ANTE LOS FRAUDES E
IRREGULARIDADES AL APLICAR
LA LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO.

Al analizar en qué forma debe ser la participación del Contador Público y Auditor en los procesos de compra de bienes, contratación de servicios y construcción de obras, de acuerdo al Decreto 57/92; para que contribuya a detectar y evitar fraudes e irregularidades, se hace referencia, en este capítulo, a las políticas administrativas de las entidades autónomas del Estado y a las normas de ética de los Contadores Públicos y Auditores, por considerar que son aspectos importantes que pueden influir en el buen desarrollo de esas instituciones.

5.1 POLITICAS ADMINISTRATIVAS

Las políticas administrativas son todas aquellas disposiciones internas, determinadas por las autoridades de cada una de las entidades autónomas con el propósito de obtener el mejor funcionamiento de sus respectivas instituciones. La práctica de unas efectivas políticas diseñadas por las administraciones de cada entidad, crearán una buena estructura para lograr la eficacia y eficiencia de la instituciones públicas. A continuación se mencionan: el control administrativo, las políticas de ingresos, las políticas de egresos y el principio de gastos.

5.1.1.CONTROL ADMINISTRATIVO

El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptadas dentro de la institución para salvaguardar sus activos, promover la eficiencia de sus operaciones, verificar la confiabilidad de los datos contables y fomentar la adhesión y cumplimiento de las políticas establecidas por la administración.

El plan de organización y los métodos y procedimientos del Control Interno Administrativo están relacionados, principalmente, con la eficacia de las operaciones y la adhesión a las políticas administrativas que generalmente tienen que ver indirectamente con los registros financieros.

Es responsabilidad de la Administración implantar y mantener un sistema de Control Interno apropiado al tamaño y naturaleza de la entidad; que prevenga y detecte fraudes y errores, aunque dicho sistema no elimina la posibilidad de su ocurrencia.

La probabilidad de detectar errores es mayor que la de detectar fraudes; pues los fraudes se cometen mediante actos concebidos específicamente para ocultar su existencia.

El objetivo de establecer un Control Interno administrativo es proteger a la entidad contra la oportunidad de que su propio personal o su personal en confabulación interna o externa, cometan fraudes o irregularidades.

Para alcanzar este objetivo, el sistema debe cumplir con ciertos principios:

- a) **Separación de funciones.** Consiste en asignar responsabilidad sobre una transacción, de manera que los deberes de un empleado automáticamente proporcione una verificación del trabajo realizado por uno o más empleados adicionales. El objetivo principal de la separación de funciones se refiere a prevenir y detectar con rapidez los errores e irregularidades en el desarrollo de responsabilidades asignadas. Desde un punto de vista de control, las funciones se consideran incompatibles cuando es posible, para una persona, cometer errores o irregularidades en el curso normal de sus funciones sin que el sistema lo detecte. Con el fin de cumplir con el objetivo del Control, en el Estado existe tanta delegación (burocracia) que cuando se quiere encontrar el origen de un problema es necesario recorrer un proceso muy largo y lento, y como el mismo ha pasado por múltiples manos, no se puede establecer responsabilidades concretamente. "Lo que es de todos es de nadie".

- b) **Procedimiento de Autorización.** El propósito de este principio básico es asegurarse que las transacciones sean autorizadas por el personal de la administración actuando dentro del alcance de su autoridad. Las autorizaciones serán generales o específicas. Cuando existen varias personas del mismo nivel que pueden autorizar transacciones, el objetivo del control se pierde porque muchas veces autorizan sin saber exactamente lo que están haciendo. También cuando las autorizaciones se encuentran centralizadas en altas autoridades el procedimiento se entorpece en su rapidez y objetivo de control. Se supone que las responsabilidades están claramente definidas y asignadas para el caso de las compras y contrataciones de bienes y servicios, y que a ciertos niveles no debería subir la autorización, pero en nuestro medio, nadie quiere asumir sus propias responsabilidades y prefiere que las transacciones tengan la aprobación de una alta autoridad para estar más tranquilos ante una acción dudosa. No son capaces de defender o rebatir su propio criterio y lo delegan a la autoridad más alta para que ella decida, sabiendo que por la misma delegación de funciones, está fuera de su competencia y que por desconocimiento talvez autorizará y en el caso del descubrimiento de fraude se amparará en que su superior autorizó. Si al final, la autorización de la autoridad superior es la que vale, no tienen sentido las demás intermediarias, sólo pérdida de tiempo y recursos. La

auditoría debe velar por el estricto cumplimiento de el procedimiento de autorización vigilando que las autorizaciones sean únicamente las verdaderamente necesarias y no una recolección de firmas que a veces hasta hace ilegible la descripción del documento. La administración al implantar un sistema de control interno no debe cometer el error de solicitar una infinidad de autorizaciones para que se realice una operación porque dificulta y entorpece la agilidad de las transacciones y la Auditoría Interna sabe que de esta manera no se cumple el objetivo del control. Puede suceder también, que sean los mismos empleados los que modifiquen los procedimientos de Control Interno establecidos por la Administración de la institución, la Auditoría Interna debe verificar esa situación y corregirla.

- c) **Procedimiento de documentación.** Una documentación adecuada es esencial para lograr un control interno efectivo. Los documentos proporcionan evidencia de que han sucedido ciertas transacciones, además de indicar el precio, naturaleza y términos de la transacción. Cuando éstos vienen debidamente firmados o estampados, también proporcionan una base apropiada para fijar responsabilidades para realizar y contabilizar las transacciones. Ahora bien, es necesario hacer notar que cuando en una compra o contratación de bienes o servicios existe colusión, los documentos,

aparentemente, serán legales y no habrá ninguna irregularidad al revisar el precio y la cantidad. Todo estará exacto de acuerdo a los documentos. Sin embargo, se debe establecer un mecanismo que garantice que el precio consignado en el documento es el que realmente impera en el mercado y que no está inflado con las respectivas comisiones que circularán por todos los medios por los que pasa la operación. De la misma manera con la cantidad, el Contador Público y Auditor que sea diligente desarrollará un importante papel en este caso, haciendo sus propias investigaciones por los medios que considere necesarios (consultando a otros comerciantes del mismo ramo mercantil o solicitando el dictamen de un especialista) para verificar la autenticidad de lo consignado en los documentos.

El control interno administrativo cuenta con elementos básicos tales como: fijar los objetivos y metas a alcanzar; establecer planes, políticas y procedimientos para lograr los objetivos; fijar normas para medir los resultados logrados al ejecutar los planes, políticas y procedimientos establecidos; la implantación de procedimientos para evaluar y valorar los resultados.

Para el tema que se está abordando en el presente trabajo, se podría mencionar que uno de los objetivos del control interno administrativo de las

entidades autónomas del Estado, sería evitar los fraudes para lograr, como meta, disminuir los gastos y costos de la institución, estableciendo, como política administrativa interna, que los miembros de la Auditoría Interna participen en una forma preventiva y diligente cuando se realice una compra, verificando precio y calidad con otros establecimientos del mismo ramo comercial o solicitando el dictamen de un especialista cuando sea necesario, fijando como normas para medir los resultados, informes de la ejecución presupuestaria con un análisis de la justificación de las erogaciones, y como implantación de procedimientos para evaluar los resultados, comparando estados financieros de varios años expresados a precios constantes.

El control interno administrativo se clasifica en:

- a) **Control del Medio ambiente.** Control intangible, pero básico, que establece el ambiente necesario para facilitar el logro de los objetivos del control administrativo y contable. Por no ser tangible es difícil medir cada una de las siguientes características deseadas para controlar el medio ambiente: Conciencia de la presencia de controles, Actitud positiva del personal que participa en el proceso de control, Disciplina dentro de la organización que asegure que las actividades están controladas.

En este aspecto, un factor importante es la presencia y la innovación. La participación activa del Contador Público y Auditor como miembro de la Auditoría Interna de la entidad, en las operaciones de compra y contratación de bienes y servicios evita la ocurrencia de fraudes por las propias acciones que la preparación profesional del auditor le permiten poner en práctica. Además, posee una imagen y un prestigio que debe mantener, contribuyendo a que su sola participación minimice la pretensión de cometer algún fraude. La innovación en las medidas de control debe ser constante porque después de algún tiempo tales medidas son conocidas y fácilmente burladas. Debe implantarse un mejor ambiente de control en cada entidad, creando una cultura que así lo reconozca, para que no se caiga en una anarquía por la falta de control oportuno y eficiente.

- b) **Control organizativo.** Estructura la forma en que la institución asigna responsabilidades y delega autoridad. Este control evalúa la estructura organizativa y la delegación de autoridad. La estructura organizacional es la herramienta clave de todo el control administrativo, su objetivo básico es facilitar la delegación lógica de responsabilidad y autoridad funcional. Debe establecerse un proceso ordenado de autorización que sea eficiente para lograr los objetivos deseados.

Según la ley de contrataciones del Estado, los órganos competentes son los únicos encargados de recibir, calificar y adjudicar ofertas. Se debe velar por que esa delegación de autoridad legal se consolide legítimamente, excluyendo intervención de más personas. Pero la complejidad burocrática de la administración pública se ha convertido en verdadero obstáculo para los diversos trámites de los ciudadanos. El resultado es un costo más elevado, tanto en esfuerzo como en dinero que bien podría ser canalizado hacia actividades productivas que conlleven el beneficio de toda la sociedad. Frente a esta situación es lógico pensar que es urgente iniciar acciones tendientes a resolver esa maraña de problemas que obstaculizan el desempeño de la administración pública de nuestro país.

- c) **Control Operativo.** Se establece por medio de las políticas y procedimientos operativos implantados en la empresa. Son controles operativos aquellos métodos que planean, ejecutan y controlan el cumplimiento de las políticas y procedimientos que regulan todo lo relacionado con las operaciones de la entidad.

En este aspecto, la Auditoría Interna de cada entidad autónoma del Estado estaría realizando actividades encaminadas a verificar el correcto

cumplimiento y las desviaciones de las políticas y procedimientos de la institución, establecidas por la administración para controlar las compras y contrataciones de bienes y servicios. Se debe recordar que todas las acciones emprendidas por el Contador Público y Auditor deben ser ágiles y novedosas de acuerdo al aspecto que se está supervisando y dependerá de la audacia e ingenio del mismo auditor para la adopción de medidas más apropiadas al caso.

- d) **Control del Sistema de información.** Se mantiene a través de reportes y estados financieros, estadísticos y operaciones adecuadas, así como informes periódicos del Control presupuestario para brindar información a nivel administrativo con las siguientes características: información suficientemente detallada para identificar operaciones anormales o indicar posibles problemas que pueden tener implicaciones en el control contable; contenido del informe oportuno, confiable y utilizable; presentación que destaque la información importante y facilite su comprensión.

Para el caso de las compras y contrataciones de bienes y servicios deben elaborarse reportes con cierta periodicidad (cada semana por ejemplo) que demuestren las operaciones realizadas por el Departamento de Compras de

la institución. En dicho reporte se debe informar la calidad, precio unitario, cantidad, resultados a obtener y un análisis que justifique la erogación. Pero no debe quedarse sólo como un reporte, debe servir como un instrumento de análisis con el cual la Auditoría Interna inicie investigaciones más profundas al determinar que existe necesidad de esclarecer alguna acción dudosa o servir para que se pronuncie firmemente en contra de determinada acción fraudulenta, deduciendo responsabilidades a quienes participaron en esa acción. La participación activa y oportuna del Contador Público y Auditor traería muchos beneficios para las entidades del Estado y para el prestigio de la profesión, porque ya no serían los sindicatos de las instituciones los que denunciarían los actos de corrupción. Sería la Auditoría Interna que en pleno ejercicio de sus labores, detectaría los fraudes. Es necesario aclarar que en este punto es más fácil para los auditores de la Contraloría General de Cuentas realizar este tipo de labores porque para los profesionales que laboran en la Auditoría Interna, les es más difícil, por ser miembros de la misma institución, sin embargo, las normas personales de auditoría indican que todo profesional de la Contaduría Pública debe adoptar una actitud independiente, basándose en hechos objetivos para emitir una opinión sobre la información examinada. De lo contrario el cuestionamiento sobre el desempeño de la Auditoría Interna en estas entidades sería inevitable.

Una vez instalado el sistema de control interno debe vigilarse y controlarse constantemente. No deberá operar sin supervisión, de lo contrario el control interno no cumplirá a satisfacción con sus objetivos y no servirá de herramienta útil para la Auditoría Interna de la institución en la prevención de errores e irregularidades.

Para que el Contador Público y Auditor, delegado de la Auditoría Interna de la misma institución o representante de la Contraloría General de Cuentas o la Superintendencia de Bancos, en su caso, se forme una opinión sobre el sistema de la entidad, sobre el cual base la planeación del alcance del trabajo de auditoría a realizar, debe efectuar un estudio y evaluación del control interno.

La verificación del cumplimiento con los procedimientos establecidos, se efectúa a través de pruebas de cumplimiento, cuyo propósito es proporcionar una base para que el auditor llegue a una conclusión sobre si los procedimientos de control necesarios para alcanzar los objetivos, están siendo aplicados según lo establecido a la fecha del estudio y evaluación. Los procedimientos de cumplimiento son pruebas diseñadas para obtener una seguridad razonable, pero no absoluta, de que el control interno sobre el que descansará la auditoría está y ha estado vigente durante el período bajo examen. Un control se considera confiable cuando existe

una seguridad razonable que podrá prevenir o detectar errores o irregularidades a una transacción específica.

El auditor está obligado a comunicar a la administración de la entidad cualquier falla significativa detectada en el control interno. El auditor podrá ofrecer sugerencias para las medidas correctivas, pero no está obligado a hacerlo. La evaluación que hace el auditor del control interno se enfoca directamente a prevenir o detectar errores importantes o irregularidades en los estados financieros.

Según la investigación realizada, las entidades autónomas del Estado le confieren un 73.44% de confianza al control interno diseñado para las operaciones de compra y contratación de bienes y servicios, lo que aporta la idea de la satisfacción que brindan las medidas de control establecidas. Debe considerarse la necesidad de hacer una mejor evaluación del control interno para determinar acertadamente el grado de confiabilidad a depositar; para que el Contador Público y Auditor, ya sea de la Auditoría Interna de la misma entidad o como delegado de la Contraloría General de Cuentas o Superintendencia de Bancos, en su caso, determinen adecuadamente, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que contribuyan a detectar fraudes e irregularidades en las operaciones de la entidad.

El control interno es responsabilidad de la administración y no de la Auditoría, y no implica inadecuada planeación, realización y evaluación del trabajo del Contador Público y Auditor si posteriormente al examen realizado a las operaciones se descubren fraudes (según lo determinan las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, descritas en su momento en el presente trabajo). Esto podría generar un sentimiento de conformismo y desinterés en el profesional de la Contaduría Pública, dejando de observar la diligencia que debe efectuar en la ejecución de su trabajo, con lamentables consecuencias, pues como se ha indicado anteriormente, es necesario que el Contador Público y Auditor realice su trabajo con todo cuidado y habilidad que las circunstancias lo requieran, para detectar los fraudes que por su misma naturaleza han sido ocultadas y que para su detección es totalmente necesario que se asista a otras técnicas que requieren imaginación, audacia y voluntad que contribuyan a disminuir el nivel máximo de riesgo de control.

5.1.2. POLITICAS DE INGRESOS

Al elaborar el presupuesto, las entidades autónomas deben considerar en sus políticas de ingresos que las estimaciones sean realistas, razonables con previsión adecuada, con proyectos con fundamento legal respectivo. De nada sirve un

presupuesto ambicioso si no es práctico y no se cumple.

Toda información y datos necesarios para el cálculo de las estimaciones de los ingresos, debe ser proporcionada a los encargados, en forma oportuna y clara por las dependencias involucradas.

Para realizar la estimación de recursos provenientes de la prestación de servicios, debe cuantificarse los costos de tales servicios para estimar los valores que resarcirán.

5.1.3. POLITICAS DE EGRESOS

Se debe procurar alcanzar un alto grado de realizar gastos que sean verdaderamente indispensable para el adecuado funcionamiento de la entidad, por medio de políticas de austeridad, racionalidad y disciplina presupuestal, considerando los ingresos que se tienen para poder financiar los diversos egresos a realizar. Muchas veces, en la ejecución presupuestaria, se hace mal uso del concepto de austeridad que muchas entidades emplean para no gastar en determinados proyectos de inversión, sin embargo, si lo que se economiza en ese aspecto es transferido hacia gastos personales de altas autoridades del Estado, se desvirtúa completamente el objetivo que tiene la austeridad.

5.1.3.1. CONTROL PRESUPUESTAL

Debe recordarse que las asignaciones presupuestarias están destinadas a sustentar las actividades del Estado y cubrir las necesidades de bienes y servicios de la Administración Pública, por lo que deben aplicarse exclusivamente a los objetivos programados en el presupuesto. Todo gasto aplicado a fines distintos constituyen delito de malversación de caudales públicos y da lugar al enjuiciamiento de los responsables.

Aspecto muy importante es que, el Ministerio de Finanzas Públicas suspendera los desembolsos, si después de evaluar el avance físico y financiero de los proyectos se establece que no está acorde con la programación y con las cláusulas de los convenios respectivos o con los documentos complementarios que para el efecto sean firmados.

Aunque, están prohibidas las compras y adquisiciones al crédito, los proveedores pretextan un porcentaje de crédito al Estado por el tiempo que transcurre hasta la cancelación de la factura. Un problema de burocracia que es urgente solucionar.

No se debe permitir la flexibilidad presupuestaria, pues facilita las

transferencias de proyectos de inversión hacia proyectos de funcionamiento en donde muchas veces están incluidos los gastos irracionales que depredan el erario público. Aunque de acuerdo a la reforma constitucional, este aspecto ha quedado contemplado de la siguiente forma "No podrán transferirse fondos de programas de inversión a programas de funcionamiento o de pago de la deuda pública"¹⁰.

De acuerdo a los clásicos tratadistas económicos, se debe procurar el lograr un equilibrio presupuestario en el sentido que los egresos en ningún momento excedan al monto de los ingresos estimados.

Debe existir una insertación completa de los miembros de la entidad en la elaboración del presupuesto de la institución. De esta manera los empleados conocerán cuál es el límite de los instrumentos financieros con que cuentan y conocerían la responsabilidad que pesaría sobre ellos mismos en caso de un descalabro presupuestario. Debe acabarse con el viejo mito que el presupuesto es un instrumento estrictamente confidencial. Confidencial para quién?, Porqué?, Para qué?, bajo el ostentoso título de confidencial, muchas autoridades creen manejar el poder que su puesto les confiere, debido a que quien maneja la información tiene

¹⁰ Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 238, literal b, segundo párrafo.

ventajas sobre los demás. Sin embargo, muchas veces abusan de la confidencialidad por la simple razón que ni ellos entienden exactamente las repercusiones de los datos allí consignados y para evitar tener que dar explicaciones, prefieren ocultarlo. Ahora bien, cuando existe mala intención de ocultar información fraudulenta, inmediatamente le colocan el sello de confidencial, en esos casos, por razones obvias es entendible la razón de esa actitud. El Presupuesto de las entidades estatales son instrumentos de consulta pública. Según la Constitución de la República el Estado representa la unidad de la nación y en él se encuentra la soberanía delegada por el pueblo. Si las instituciones estatales son del pueblo, no hay razón para negarle información al propietario de los recursos que espera en sus instituciones la mayor eficiencia que los beneficie a ellos mismos, y no que los grupos de poder, transitorios, se enriquezcan ilícitamente con un dinero que no les corresponde ni les pertenece. "Quien nada debe, nada teme". Al respecto, la reforma constitucional ha contemplado esta situación, incorporando al texto la publicidad del presupuesto estatal de la siguiente forma: "El presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su ejecución analítica, son documentos públicos, accesibles a cualquier ciudadano que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas dispondrá que copias de los mismos obren en la Biblioteca Nacional, en el Archivo General de Centro América y en las bibliotecas de las universidades del país. En igual forma deberán proceder los otros Organismos del

Estado y las entidades descentralizadas y autónomas que manejen presupuesto propio. Incurrirá en responsabilidad penal el funcionario público que de cualquier manera impida o dificulte la consulta"¹¹.

Las publicaciones tienen como propósito principal, que las comunidades se enteren de los programas y proyectos que les beneficien y coadyuven en el control de la ejecución física y presupuestaria de los mismos.

Se debe procurar la reducción del gran aparato gubernativo, impidiendo su crecimiento anual provocado por la creación de nuevas plazas. Se debe congelar o desaparecer toda plaza que quede vacante. En Guatemala existe el grave problema que cada nueva autoridad lleva a la gente que ha colaborado en que llegue a ocupar un puesto público. De esta forma no hay recursos financieros que soporten tanto gasto de funcionamiento innecesario. Un estatuto interno en cada entidad que regule esta situación sería una buena solución.

El evitar gastos superfluos no debe constituirse en pretexto para obstaculizar el avance de la tecnificación y modernización de las entidades del Estado. Se puede

¹¹ Constitución Política de la República, Artículo 237, quinto párrafo.

emplear efectivos y ágiles procedimientos establecidos por la misma ley.

5.1.3.2 PARTICIPACION DE AUDITORIA INTERNA

Como representante de la Auditoría Interna, debe incluirse a un Contador Público y Auditor en la formación de los órganos competentes de cada entidad, encargados de recibir, calificar y adjudicar ofertas de contratación de obras, bienes o servicios; para que con su diligente participación se logre evitar que se cometan fraudes e irregularidades en el proceso de adjudicación.

La Auditoría Interna debe ser la responsable de verificar la cantidad, calidad y precios de acuerdo al mercado, de las obras, bienes y servicios contratados y recibidos en la entidad, ya sea por régimen de licitación, cotización o compra directa. Dicha verificación debe efectuarse en forma de auditoría forense, realizando todos los procedimientos que el auditor considere necesarios para poder detectar la ocurrencia de cualquier fraude e irregularidad.

La Auditoría Interna debe ser la encargada de llevar un estricto control en la ejecución presupuestaria, mediante la emisión de informes periódicos, así como la evaluación de los procedimientos aplicados de acuerdo a la ley.

Debe ser responsabilidad de la Auditoría Interna hacer las recomendaciones pertinentes a la administración de la entidad autónoma para:

- a) Evaluar los sistemas, métodos y procedimientos que se aplican en la ejecución presupuestaria;
- b) Verificar que las compras realizadas estén debidamente aprobadas en el presupuesto institucional vigentes y se haya efectuado de conformidad con las leyes y demás disposiciones vigentes relacionadas con la materia; y
- c) Verificar la confiabilidad de la información que el sistema de información presupuestal produce.

De esta forma las entidades autónomas del Estado tendrían un mejor desarrollo institucional en la cual el país saldría beneficiado al poseer entidades públicas financieramente eficientes con lo que se estaría evitando cargar con deudas públicas internas y externas a las que se recurre para poder cubrir los déficit ocasionados por efectuar gastos que no pueden ser cubiertos con los ingresos previstos.

5.1.4 PRINCIPIOS DE GASTOS

Las decisiones acerca de la magnitud y naturaleza de los gastos públicos deben de guiarse por ciertos principios.

- a) **Principio del gasto mínimo.** Existe una escuela de pensamiento que afirma que el Estado debe gastar lo menos que sea posible sin poner en peligro la protección de los ciudadanos. Al tratar de decidir si algún gasto del gobierno es o no compatible con este principio, el criterio puede establecerse en términos de su necesidad.

- b) **El principio de mínima interferencia con la iniciativa privada.** El principio del gasto mínimo asegura automáticamente un mínimo de interferencia con la iniciativa privada. Todo intento de seguir con rigor este principio no podrá tener en cuenta solamente los servicios que proporcionen las obras públicas una vez terminadas, pues el Estado competirá con las empresas privadas durante su construcción para la adquisición de materiales y de mano de obra, y esto puede interferir con la iniciativa privada.

- c) **El principio del máximo beneficio.** El principio tradicional de los gastos públicos es el que establece que en todos los casos debe obtenerse el beneficio máximo. Esto significa, en otras palabras, que debe gastarse donde la utilidad marginal social sea mayor. Las dificultades que existen para estimar la utilidad marginal social son evidentes. Esencialmente suponen comparaciones interpersonales de utilidad y el enfoque moderno del problema

del bienestar económico rechaza este tipo de comparaciones. El principio del máximo beneficio puede considerarse como un complemento útil de los principios vistos anteriormente, y la igualación de la utilidad marginal social, en la medida que sea posible determinarla, asegurará una adhesión más cabal a estos principios.

5.2. NORMAS DE ETICA DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Ante los fraudes e irregularidades que se originan en las entidades autónomas del Estado, el Contador Público y Auditor no debe permanecer estático, tiene un compromiso profesional y ético que le impulsa a propiciar transparencia en todas las operaciones que se realizan. Desde este punto de vista la responsabilidad del Contador Público y Auditor aumenta considerablemente tomando en cuenta que existen las Normas de Etica para los Contadores Públicos y Auditores.

La actuación en función del interés nacional. Es deber de todo profesional ejercer en función del interés nacional, y en tal sentido, contribuir al desarrollo del país.

Es obligación del profesional de la Contaduría Pública y Auditoría cumplir y observar que se cumplan las leyes del país.

Responsabilidad hacia la Sociedad. Al Expresar su opinión profesional, el Contador Público y Auditor asume la obligación de mantener un criterio libre e imparcial.

Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión cuando el Contador Público y Auditor reciba participación sobre los resultados del asunto que se le encomendó a favores económicos especiales y exprese su opinión en circunstancias en las cuales su retribución dependa de dichos resultados, o cuando desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia, o también, cuando desempeñe un puesto público en una dependencia que tenga ingerencia en las decisiones sobre nombramientos de Contador Público y Auditor, para prestar servicio a dependencias o empresas estatales y a su vez ofrezca sus servicios como Contador Público y Auditor independiente. No se considera falta de independencia la realización simultánea de labores de auditoría externa y consultoría administrativa, siempre que la prestación de los servicios no incluya la participación

del Contador Público en la toma de decisiones.

Preparación y calidad profesional. El Contador Público y Auditor tiene la obligación de mantener su nivel de competencia durante el ejercicio de su carrera profesional. El hecho de que el Contador Público y Auditor acepte un contrato profesional, implica su compromiso en el sentido que tiene la competencia necesaria para realizar el trabajo y que aplicará sus conocimientos y habilidades con diligencia y cuidado razonables.

Calidad profesional de los trabajos. En la prestación de cualquier servicio, se espera del Contador Público y Auditor un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presente las disposiciones normativas de la profesión, que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará así mismo, con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

Se considera que el Contador Público y Auditor, falta a la calidad profesional de su trabajo cuando: No obtiene evidencia suficiente y competente que le permita respaldar su opinión, No efectúa personalmente un examen suficiente de los documentos, registros y estados financieros, observando las normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicando los procedimientos que considere necesarios en

las circunstancias, No realiza la evaluación del control interno de la entidad, como base para determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas que comprenderá el examen en que fundamentará su opinión, El Contador Público y Auditor debe establecer sus propio procedimientos de control de calidad y documentarlos. Los papeles de trabajo deberán evidenciar el cumplimiento de los procedimientos establecidos para garantizar la calidad de los trabajos.

El profesional tiene el deber permanente de mantener sus conocimientos y sus habilidades profesionales a un nivel adecuado, para asegurar que el usuario de sus servicios reciba el beneficio de un consejo profesional competente, basado en los estudios e innovaciones de la práctica profesional, de la legislación y de la aplicación de técnicas.

Responsabilidad profesional. El Contador Público y Auditor es responsable profesionalmente por los trabajos realizados.

El Contador Público y Auditor, debe cimentar su reputación en honradez, laboriosidad y capacidad profesional, y para tal efecto debe observar las normas de ética para graduados en Contaduría Pública y Auditoría en todos sus actos profesionales, así como el decoro en la vida privada.

Se considera que el Contador Público falta a la responsabilidad que le corresponde asumir cuando: Omite un hecho importante que conozca. Disimula, oculta o deja de informar sobre cualquier dato falso o inexacto importante que sea de su conocimiento. No actúa con la debida diligencia en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente, ejerce la profesión juntamente con una ocupación que le impida actuar con independencia de criterio.

El Contador Público y Auditor que desempeñe un cargo público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios de la cosa pública. En las declaraciones contables y financieras relacionadas con el desempeño de su labor que presente, tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales de la entidad.

Responsabilidad hacia quien contrata los Servicios. Falta al honor y dignidad profesional el Contador Público y Auditor que deliberadamente, directa o indirectamente, intervenga e arreglos o asuntos que no cumplan con la moral. Se considera que falta al honor y dignidad profesional el Contador Público y Auditor que, con conocimiento de causa, participe como autor o consienta arreglos o asuntos que no cumplan con la moral. El profesional si puede aceptar intervenir en trabajos

de investigación que tiendan a establecer los hechos relacionados con tales arreglos o asuntos a petición de terceros o por mandato legal.

El Contador Público y Auditor debe rechazar participar en la planeación o ejecución de actos contrarios a la ética, porque sean indignos, falten a la probidad o fomenten la corrupción administrativa, en la administración pública.

El Contador Público y Auditor debe tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único y principal objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

Responsabilidad hacia la profesión. El Contador Público y Auditor debe cuidar que sus acciones no menoscaben la dignidad de la profesión, sino que tiendan a enaltecirla.

5.3. EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ANTE LOS FRAUDES

Se mencionará a continuación, algunos aspectos importantes que el Contador Público y Auditor debe considerar para detectar fraudes y su contribución para evitar su repetición, de acuerdo a las anomalías que pudieran surgir de la aplicación de la ley de contrataciones del Estado.

5.3.1. CONSIDERACIONES EN LA PLANEACION DE LA AUDITORIA

Durante la planeación, debe evaluarse el riesgo de las declaraciones importantes incorrectas. La comprensión por parte del auditor de la estructura del control interno, aumentarán o disminuirán su preocupación por el riesgo de esas declaraciones.

Los factores que se consideren para evaluar el riesgo deberán considerarse en combinación para formular un juicio general; la presencia de algunos factores aislados no necesariamente indicarían mayor riesgo. Se podrá considerar factores de la siguiente naturaleza:

- a) **Factores Generales.** La actitud para proporcionar información financiera se muestra indebidamente agresiva; la administración asigna una importancia indebida al cumplimiento de las proyecciones; la administración no goza de buena reputación en la comunidad.
- b) **Factores de Operaciones.** La rentabilidad de la entidad es insuficiente o inconsistente; la sensibilidad de los resultados de operaciones a los factores económicos es alta; la administración de la entidad es cambiada continuamente.
- c) **Factores del trabajo.** Se presentan muchos aspectos contables contenciosos

o difíciles; se presentan importantes operaciones o saldos, difíciles de auditar.

El auditor debe evaluar el riesgo de la representación fraudulenta, al revisar la información obtenida sobre los factores de riesgo y la estructura de control interno. Se podrán considerar asuntos como los que se enumeran a continuación: Existen indicios que la administración no haya establecido políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de estimaciones contables confiables, tales como el personal que desarrolla las estimaciones parece carecer de los conocimientos y las experiencias necesarias, los supervisores de ese personal parecen descuidados o faltos de experiencia, o existe una historia de estimaciones no confiables o no razonables. Existen indicios de falta de control de procesamiento computarizado, tales como falta de controles sobre el acceso de aplicaciones que inician o controlan el movimiento del activo, altos niveles de errores de procesamiento o atrasos inusitados para proporcionar los resultados e informes del procesamiento. Existen también indicios de que la administración no ha desarrollado o comunicado las políticas y los procedimientos apropiados para la seguridad de datos y del activo, tales como no investigar a los empleados en puestos claves previo a su contratación, o permitir a personal no autorizado el acceso a los datos o al activo.

5.3.2.EVALUACION DE RESULTADOS DE PRUEBAS DE AUDITORIA

El auditor debe evaluar la importancia de las diferencias entre los registros contables y los hechos y circunstancias subyacentes, descubiertos al aplicar los procedimientos de auditoría. El auditor debe considerar los aspectos tanto cuantitativos como cualitativos de estos asuntos y si indican un error o irregularidad. Muchas veces un asunto en particular considerado aisladamente, no puede identificarse como error o irregularidad, sin embargo, deben considerarse las implicaciones para otros aspectos de la auditoría.

Según la norma de auditoría generalmente aceptada número doce, el objetivo del auditor consiste en llegar a una conclusión de que los estados financieros, tomados en conjunto, representan materialmente una declaración incorrecta. Durante la auditoría, deberá acumularse los ajustes potenciales y resumir y evaluar el efecto combinado. Se fijará ese importe para que cualquier ajuste de esa naturaleza individual o al combinarse con otros ajustes, no resulte importante para los estados financieros.

5.3.3.FRAUDES AL APLICAR LA LEY DE CONTRATACIONES

Producto de la investigación realizada en las entidades autónomas de Guatemala, se determinó que en su mayoría, en los últimos años, han gozado de

superavit en la ejecución presupuestaria derivado de la implementación de políticas administrativas eficientes, uso racional de los recursos existentes y algunas políticas de austeridad ordenadas por el gobierno central. Para el caso de las entidades que han sufrido un déficit, le atribuyen un 5% a los fraudes en los procedimientos de contratación de obras, bienes y servicios. Las Auditorías Internas de las entidades autónomas confieren un alto porcentaje de confianza a la estructura del Control Interno, situándolo en un 73.44% y debe tomarse en cuenta que cuando existen fraudes, el trabajo de auditoría no debe limitarse, únicamente al examen de documentos, maxime cuando existe colusión.

Según la información proporcionada por las entidades autónomas del Estado, su situación financiera posee muy pocos problemas; sin embargo, repetidamente se hacen acusaciones de pésima prestación de servicios, altos costos y malos manejos económicos en estas instituciones.

Es de dominio público que los puestos en los Departamentos de Compras en las instituciones del Estado son muy apetecidos porque los que ocupan esos puestos tienen muchas prerrogativas que les permiten realizar aquellos proyectos personales que con su sueldo no sería posible materializar. Desde el tráfico de influencias hasta el porcentaje de comisión establecido, hacen que proveedores y empleados públicos

participen en el círculo vicioso de los fraudes en la aplicación de la ley de contrataciones del Estado.

Los regímenes de licitación y cotización, así como sus excepciones (compra directa y contrato abierto), se prestan a fraudes en donde la colusión juega un papel muy importante y es necesario recordar que tanto consentido como consentidor son igualmente responsables.

Si se analiza el problema de los regímenes de licitación y cotización, habiendo colusión, el mismo proveedor puede mandar varias cotizaciones o licitaciones, de proveedores distintos, según personalidad jurídica, pero cuyo propietario sea el mismo. El efecto sería igual porque al final de cuentas obtendría la adjudicación. También puede suceder que el proveedor interesado ya esté entendido con otras personas jurídicas de la misma actividad comercial para que realicen cotizaciones y licitaciones con ofertas insatisfactorias, adjudicándose al proveedor interesado. En este caso, la ganancia de los otros proveedores consiste en cobrarse, más adelante y de la misma forma, el favor efectuado o recibir alguna compensación ya sea en dinero o en especie de parte del proveedor ganador.

En el caso de la licitación, el problema es más grave porque la colusión

estaría abarcando a las grandes esferas, es decir, a las altas autoridades de las instituciones. Estos casos, por lo regular se dan, cuando son pocos proveedores o se encuentran en el extranjero y median millonadas de dinero.

La compra directa no necesita elegir entre varias ofertas. Se hace la compra al proveedor "más adecuado" y aunque las políticas internas administrativas establecieran la solicitud de más ofertas, se podría dar los problemas planteados anteriormente.

La práctica de los fraudes mencionados anteriormente, implica que los precios ofrecidos no sean reales, sino que estén inflados con el porcentaje de la comisión que el proveedor pagará a los empleados de la entidad que hicieron posible que la compra fuera adjudicada a él. Puede suceder que los miembros de los órganos competentes no tengan participación y que ni se den por enterados, pero las condiciones ya están dadas para que la adjudicación la realicen en beneficio de las personas que previamente pactaron el obtener ese resultado.

En el caso del contrato abierto, los precios reportados en los listados pueden ya incluir un porcentaje que servirá para pagar el favor de la adjudicación de la compra.

La lamentable consecuencia es que las instituciones del Estado están registrando gastos más de lo que realmente deberían ser. De sus respectivas cajas está saliendo dinero que terminará en los bolsillos de sus propios empleados deshonestos.

Las reglas para realizar esta clase de negocios las pueden imponer el empleado encargado, al proveedor, y será cuestión del proveedor si las acepta o busca otro cliente. La comisión sobre el negocio también puede ser ofrecida por el proveedor y dependerá de la honorabilidad, honradez y honestidad del empleado de la institución si la acepta o no.

Para reducir la ocurrencia de esta clase de fraudes, la participación del Contador Público y Auditor como representante de la Auditoría Interna de la institución en los órganos competentes o en la realización de una auditoría forense es vital, por medio de la observancia de diligencia profesional en el sentido de realizar su trabajo con cuidado y habilidad que las circunstancias lo requieran. El Contador Público y Auditor debe buscar información de los precios del mercado sobre el bien, obra o servicio a comprar, solicitándola directamente a otras entidades comerciales, presentándose personalmente a los negocios, sin revelar su identidad, para comparar precios, calidad y beneficios y obtener una idea clara de

los precios reales que en el mercado imperan. También se puede obtener un dictamen técnico de un especialista que valúe el bien o la obra, para evitar gastos por encima de la realidad.

Por aparte puede suceder que se finja una compra en el que el departamento de compras, autoridades, bodegueros, proveedores, etc., estén de acuerdo en realizar una compra en papeles pero que físicamente nunca ingrese bien alguno, se realice la obra o se preste el servicio. Es muy difícil que ocurra este "asalto en despoblado" por el movimiento que necesita, pero puede ocurrir, especialmente en el caso de servicio. La participación del Contador Público y Auditor es nuevamente vital para que con un inventario, y si es necesario, con el dictamen de un especialista se verifique la adquisición del bien, calidad, especificaciones y valor.

CONCLUSIONES

1. La Autonomía es la transferencia de competencia o funciones del Estado a personas jurídicas públicas o privadas sobre las cuales el Estado ejerce control administrativo.
2. Las entidades autónomas cuentan con personalidad jurídica distinta a la del Estado y el Congreso de la República es el organismo del Estado encargado de otorgar personalidad jurídica y autonomía a una entidad.
3. Las bases de cotización y licitación son el fundamento para un eficiente proceso de contratación de obras, bienes y servicios.
4. Los miembros de la Junta de Cotización y Licitación son ilimitadamente responsables de las adjudicaciones de ofertas de cotización y licitación.
5. Con base a su evaluación, es responsabilidad del Contador Público y Auditor diseñar una auditoría forense que proporcione una seguridad razonable de detectar errores e irregularidades.
6. El presupuesto, documento de consulta pública, es un importante instrumento

administrativo y financiero, si se controla adecuadamente.

7. Cuando en la ejecución presupuestaria los gastos superan los ingresos obtenidos, se produce el déficit.
8. Con el propósito de cumplir con los objetivos de un adecuado Control Administrativo, el proceso de autorización se torna demasiado burocrático que impide el buen desarrollo de las entidades autónomas del Estado.
9. Los documentos no son garantía cuando existe colusión en la contrataciones de obras, bienes y servicios, porque los precios consignados podrían encontrarse inflados con el porcentaje de la comisión que el proveedor pagará a los empleados de la entidad que hicieron posible la adjudicación de la compra.
10. La estructura del Control Interno adoptada por la administración de la entidad no es responsabilidad del contador Público y Auditor, y el descubrimiento de fraudes, posterior al examen realizado a las operaciones no implica una inadecuada planeación, realización y evaluación de la auditoría.

RECOMENDACIONES

1. Debe incluirse siempre a un Contador Público y Auditor, representante de la Auditoría Interna, en las juntas de cotización y licitación de cada entidad, para que con su diligente participación contribuya a lograr la transparencia en las calificaciones y adjudicaciones de ofertas.
2. Las bases de cotización o licitación deben ser elaborados adecuadamente para evitar atrasos en el proceso de calificación y adjudicación de ofertas.
3. La Auditoría Interna y los encargados del Régimen de Control y Fiscalización de las entidades autónomas deben diseñar una auditoría forense que proporcione una seguridad razonable de detectar errores e irregularidades.
4. La Auditoría Interna debe verificar la cantidad, calidad y precio de acuerdo al mercado, de las obras, bienes y servicios contratados y recibidos en la entidad, ya sea por régimen de licitación, cotización, contrato abierto y compra directa. Dicha verificación debe efectuarse en forma de auditoría forense, realizando todos los procedimientos que el auditor considere necesarios para poder detectar la ocurrencia de cualquier fraude e

irregularidad.

5. La estructura de Control Interno diseñada por la administración debe ser efectiva pero ágil, para que no se obstaculice el desarrollo de los procedimientos de contratación de obras, bienes y servicios. Además, se le debe brindar vigilancia y evaluación adecuada para determinar, acertadamente, el grado de confiabilidad.

6. Debe darse mayor importancia al análisis de la ejecución presupuestaria con lo cual se controle el gasto de acuerdo a lo programado y el presupuesto sea efectivamente un importante instrumento administrativo y financiero. La Auditoría Interna debe ser la encargada de llevar un estricto control en la ejecución presupuestaria, mediante la emisión de informes periódicos, así como la evaluación de los procedimientos aplicados de acuerdo a la ley.

7. Los egresos no deben ser mayor que los ingresos, para no provocar un desequilibrio presupuestario y así conseguir desarrollar sus funciones eficientemente con los recursos previstos.

8. Los fraudes e irregularidades pueden ser combatidos con imaginación, audacia y voluntad del Contador Público y Auditor.
9. Deben ampliarse, en forma diligente, los procedimientos de revisión del Contador Público y Auditor para detectar fraudes e irregularidades en las contrataciones de obras, bienes y servicios.
10. Debe erradicarse el viejo mito de manejar con carácter de confidencial el presupuesto de las entidades del Estado, para evitar que éste se preste a ocultar incapacidades administrativas o fraudes e irregularidades.

BIBLIOGRAFIA

ABREU PEREZ, VICTOR, El Contador Público contra la corrupción, en Auditoría y Finanzas No. 79, Guatemala, 1991.

ASIES, Estrategia para modernizar la administración Pública, en Momento, Año 4, Número 1, 1989.

CASTILLO GONZALEZ, JORGE MARIO, Derecho Administrativo Guatemala, INAP, 1994.

CODIGO CIVIL, Congreso de la República.

CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA, Asamblea Nacional Constituyente, 1985.

CHOLVIS, FRANCISCO, Diccionario de Contabilidad, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Leconex, 1970 (2).

DECRETO-LEY 2/86, LEY ORGANICA DEL PRESUPUESTO, 1986.

DECRETO 57/92, LEY DE CONTRATACIONES DEL ESTADO, Congreso de la República de Guatemala, 1992.

FERNANDEZ DIAZ, AURELIO, Estudio y evaluación de un sistema de control interno contable, Ferdyas S.A., Guatemala.

GARCIA, MARIO DAVID, Finanza Públicas: los cambios que urgen, en Prensa Libre, 13 Enero 1994, p.8.

HOLMES ARTHUR, Auditoría principios y procedimientos, Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana S.A. de C.V., México, 1987 (2).

INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES Normas de Auditoría, Recopilación 1993, Guatemala, (s.e), 1993

INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES Normas de Etica para graduados en Contaduría Pública y Auditoría, Guatemala (s.e.), 1990

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, Declaraciones sobre normas de auditoría, SAS 53, México, 1989.

KELL, WALTER Y ZIEGLER, RICHARD, Auditoría Moderna, Compañía editorial Continental S.A. de C.V., México.

La reforma al artículo 133, en Siglo XXI, 27 Enero de 1994, p.15.

SAMUELSON, NORHAUS, Economía, McGraw-Hill, España, 1990 (13).

SERRANO, RAFAEL, Resistir y combatir la corrupción, en IPRES boletín No. 3, Guatemala, 1993.

SOMERS, HAROLD M., Finanzas Públicas e ingreso nacional, México, 1967 (2)

TUNCHEZ, RAFAEL OSWALDO, Ley de contrataciones del estado Guatemala, Ministerio de Finanzas, 1993.

ANEXO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
 FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
 ESCUELA DE AUDITORIA

El presente formulario contiene una serie de preguntas de cuyas respuestas se desea obtener valiosa información sobre la organización y funcionamiento de las Entidades Autónomas del Estado, que servirá para realizar trabajo de tesis.

Las respuestas que brinde a este cuestionario será de importante utilidad para el desarrollo del trabajo mencionado. No esta de más indicarle que la información proporcionada será manejada con estricta confidencialidad.

Muchísimas gracias por su colaboración.

1. Dónde está determinada la Autonomía de la Entidad ?

Constitución de la República , Ley Orgánica

Otros. Especifique _____

2. Dónde está determinada la personalidad jurídica de la Entidad ?

Constitución de la República , Ley Orgánica

Otros. Especifique _____

3. Quiénes eligen a las Autoridades Superiores de la Entidad y cuantas eligen ?

Ejecutivo. Cuantos , Miembros de la Entidad. Cuantos

Otros. Especifique _____ Cuantos

4. A qué actividad se dedica la Entidad ?

Servicios , Comercial , Industrial ,

Otros. Especifique _____

5. Cómo está formado su régimen financiero ? (En porcentajes)

Presupuesto propio %, Partidas Presupuestarias %, %

Otros %, Especifique: _____

6. La Entidad ha emitido Títulos Valores para financiarse ?

Siempre , Regularmente , Eventualmente ,
Nunca

7. La Entidad ha solicitado financiamiento al Banco de Guatemala ?

Siempre , Regularmente , Eventualmente ,
Nunca

8. La Entidad ha solicitado financiamiento a Organismos Internacionales ?

Siempre , Regularmente , Eventualmente ,
Nunca

9. La Entidad ha efectuado transferencia de Proyectos de Inversión a Funcionamiento ?

Siempre , Regularmente , Eventualmente ,
Nunca

10. En qué porcentaje, los déficit de la Entidad se deben a precios inflados en los gastos efectuados ?

%

11. En que porcentaje considera efectivo el Control Interno sobre las contrataciones de Obras, Bienes o Servicios ?

%

12. Participa algún miembro de la Auditoría Interna en las Juntas de Cotización o Licitación ?

Siempre , Regularmente , Eventualmente ,
Nunca

13. Qué rige las Contrataciones de obras, bienes y servicios de la Entidad ?

Ley de Contrataciones

Otros. Especifique _____

14. Observaciones _____
