

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
REPOSITORIO INSTITUCIONAL
CENTRO DE DIGITALIZACIÓN**



Dentro del marco de gestión a la transformación y los avances de acceso abierto a la información, la U.M.S.A. difunde el conocimiento.

El presente documento fue digitalizado en el "Centro de Digitalización - UMSA".

El documento original impreso es custodiado en Biblioteca Especializada de la Carrera de Economía.

Dirección: Av. Villazón N° 1995, Monoblock 6to piso

La Paz - Bolivia

Página de presentación institucional....

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS,
ECONOMICAS Y SOCIALES

CARRERA DE ECONOMIA



EL CONTROL FISCAL Y FINANCIERO
EN BOLIVIA

TESIS DE LICENCIATURA

Postulante: **EDUARDO CORNEJO DURAN**

Director: **LIC. OSCAR ARZABE A.**

LA PAZ, NOVIEMBRE DE 1974

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS,

ECONOMICAS Y SOCIALES

CARRERA DE ECONOMIA

EL CONTROL FISCAL Y FINANCIERO
EN BOLIVIA

TESIS DE LICENCIATURA

Postulante: **EDUARDO CORNEJO DURAN**

Catedrático Asesor: **LIC. OSCAR ARZABE A.**

LA PAZ, NOVIEMBRE DE 1974

A G R A D E C I M I E N T O

Mi sincero agradecimiento a las personas que me colaboraron en la realización de este trabajo y en forma especial al Lic.Oscar Arzabe Ariscurinaga, Coordinador de la Carrera de Economía, quién me prestó su decidida y amplia cooperación en la guía y supervisión de mi tesis. -----

La Paz, Noviembre de 1974

INDICE GENERAL

	<u>Página</u>
I Introduccion	1
II Control Financiero	15
III Control Fiscal	35
IV La Fiscalización Superior y el Conocimiento Técnico. .	73
V Métodos y Procedimientos de la Fiscalización Supe - rior	84
VI Definición de Patrimonios.	107
VII Inventario Nacional	110
VIII Coodificación o Índice de Inventarios.	121
IX Sistema Contable para Bienes Nacionales y su regis- tro	143
X Sistema de Contabilidad Central de partida doble para los Bienes Nacionales	162
XI Control, Vigilancia y Fiscalización de Bienes Nacionales	165
XII Pérdidas, Transferencias, Donaciones, Permutas y Destrucción de Bienes Nacionales.	168
XIII Conclusiones	179
XIV Recomendaciones.	189

Anexos

Formulario No. 1.-

Formulario No. 2.-

Formulario No. 3.-

=====

I N T R O D U C C I O N

1.- ANTECEDENTES GENERALES.-

El desarrollo de la economía y las finanzas públicas ha llegado a un nivel de extraordinaria complejidad e importancia en todos los países, que ha inducido a la búsqueda de principios adecuados que permitan mejorar la Administración Pública en todos sus aspectos con el fin de atender en la mejor forma posible los requerimientos de nuestra época.

En este sentido en América Latina se vive una realidad administrativa que se halla en pleno proceso de transformación, se está vi - viendo un proceso histórico en que la preocupación fundamental es el desarrollo simultaneo de las condiciones sociales y económicas de nuestros pueblos, aspecto que constituye de por sí un desafío donde las aspiraciones van mas rápidas que los cambios que se nece - sita realizar para satisfacerlas. La administración de manera algu - na podría estar ajena a estos cambios, por el contrario si no se transforma, los Gobiernos corren el riesgo de caer en el despresti - gio y sus planes por muy bien concebidos que sean no encontrarán su expresión práctica y el resultado que se espera de ellos.

En nuestro tiempo en que el desarrollo económico y social impone al Sector Público una mayor intervención estatal, muy especialmen - te en los países de escaso crecimiento los cuales carecen de recur - sos privados, corresponde al Gobierno generar la actividad económi - ca, hecho que implica poner en manos de los funcionarios públicos

apreciables recursos y bienes de la sociedad. En los últimos diez años en América Latina se han producido profundos cambios económicos sociales y la Administración de comienzos del presente siglo, solo parece ser una sombra de lo que hoy es, con toda su complejidad legal y burocrática; así tenemos que de un tiempo a esta parte han venido proliferando paulatinamente nuevos tipos de organismos estatales que tienen características y funciones diferentes a las tradicionales que prevalecían en el primer tercio de este siglo. Hay entidades especiales que se encargan de la atención de la seguridad social, junto a empresas estatales que cumplen funciones netamente comerciales y organismos autónomos encargados de promover el desarrollo económico ó cumplir tareas de carácter financiero; en una palabra el Estado simplemente policial ha sido desplazado por otro que la sociedad le ha encomendado complejas tareas de carácter económico y lo ha responsabilizado de una mayor justicia social.

Frente a este impulso espectacular producido en el campo socio-económico la evolución de las Instituciones Jurídicas y entre ellas las que dicen relación con la fiscalización, han quedado rezagadas, cuyos sistemas de control en algunos casos han llegado a ser en la práctica inoperantes por no tener las características esenciales de la precisión y oportunidad, que permite a la Administración ser más ágil y eficiente.

Como el número y la urgencia de los problemas que actualmente de-

be resolver la Administración, requieren por otra parte que tanto las iniciativas que se adopten, cuanto los procedimientos de fiscalización que se apliquen a tales medidas se lleven a efecto con oportunidad y eficiencia, todo análisis sobre esta materia no ha dejado de mover la inquietud de los Organismos Fiscalizados de reconocer que el control no puede llegar al extremo de entrabar la agilidad de la gestión financiera del Estado. En tal virtud en América Latina se ha producido una constante preocupación en la última década en búsqueda de mejores sistemas de control y procedimientos y una doctrina verdaderamente latinoamericana por tratarse de países de características afines. De este modo a la fecha se han realizado varios Congresos, de los mismos que salieron importantes conclusiones y recomendaciones y habiéndose comprobado la obtención de progresos notables, con lo que no está lejos el hecho de formarse una escuela latinoamericana con fisonomía propia y modalidades específicas, sin subestimar ni desconocer las experiencias y adelantos de países de otros continentes que seguramente también tienen sus propias escuelas acordes a sus necesidades.

Países asistentes a los diferentes Congresos Latinoamericanos de Entidades Fiscalizadoras y muchos de ellos sedes de estos Congresos como Venezuela, Chile y Colombia, han logrado superar ese estancamiento en el que se encontraban y en el que se encuentran muchos otros países, entre ellos el nuestro; esa superación solo ha sido posible gracias al intercambio de experiencias recogidas

y al estudio e investigación constante de sus personeros; lamentablemente Bolivia por causas de orden político no pudo asistir más que a dos Congresos: el año 1953 en Cuba y el año 1972 en Colombia, tal una de las razones para que la Contraloría de Boli -
via se encuentra en sus actual atrazo y desvinculada de sus simi -
lares latinas, sujeta en los últimos años al asedio constante de
la imposición de un sistema Contralor con una doctrina totalmen -
te ajena a las características latinas.

Las dificultades de diverso orden con las que tropieza la Insti -
tución Fiscalizadora para ejercer debidamente sus funciones de
control, vigilancia y fiscalización de los fondos y bienes públi -
cos, la falta de comprensión hacia la delicada misión, el apoyo
decidido del gobierno y la resistencia de algunos funcionarios
para acatar las decisiones o recomendaciones del organismo fisca -
lizador, son hechos cotidianos que deben merecer mucha atención.
De ahí que sea indispensable fortalecer cada vez más los organis -
mos de control mediante una adecuada legislación que, sin entor -
pecer la administración activa, permita una fiscalización apro -
piada, conducente hallar el equilibrio entre la oportunidad del
control, su detalle y precisión, así como la justa ecuación en -
tre la fiscalización y la administración eficiente, ágil y con
iniciativa propia.

Por otra parte no se debe dejar de lado, el conocimiento de la
Técnica del Presupuesto por Programas, que impone nuevas exigen -

cias al organismo de control e información, de las cuales la mas importante es la medición de las metas básicas realmente logradas en la gestión presupuestaria. Esta necesidad de información para el Administrador es aún más necesaria que conocer el volumen de desembolso financiero originado por un programa, pues le permitirá conocer la eficiencia de la gestión administrativa en los logros reales.

La función contralora deberá culminar con la sanción moralizadora y correctiva para quienes desconozcan la autoridad de la Contraloría. En efecto no debe olvidarse que la fuente de esta autoridad emana de la soberanía que el pueblo ejerce a través de sus representantes en los Parlamentos y que a estos corresponde la máxima función de control sobre la Hacienda Pública. Pero así como se reclama respeto y acatamiento a la Institución Fiscalizadora, esta también debe propugnar que sus actividades estén sometidas estrictamente al imperio de la ley y a sus postulados de la mas rigurosa ética administrativa.

Asímismo debe mantenerse principios técnicos que contribuyan no solo al mejoramiento del organismo contralor, sino que deben traducirse también en beneficio positivo de la Administración.

El control requiere independencia tanto frente a la Administración Activa como ante los intereses individuales o de grupo. A su vez impone imparcialidad a toda acción fiscalizadora basada en la regulación jurídica de la autoridad y protección legal a los

derechos. Por estas razones el Organismo Contralor debe gozar de autonomía funcional y económica que debe ser reconocida en la Constitución Política del Estado.

2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL ORGANISMO FISCALIZADOR.-

La Contraloría General de la República de Bolivia, tiene como antecesor inmediato al Tribunal Nacional de Cuentas que fué organizado mediante Decreto de 25 de Octubre de 1871.

Pero se debe señalar que en realidad organismos fiscalizadores existieron desde la creación de la República, así el 20 de Diciembre de 1825 mediante Decreto se estableció en el país la Contaduría General de Hacienda, la misma que tenía bajo su dependencia la Dirección de la Renta; posteriormente existió el Tribunal Nacional de Valores desde 1837 a 1871 año en que se organiza el Tribunal de Cuentas.

Tenía el carácter y rango de Tribunal Supremo para el fenecimiento de las cuentas correspondientes a todos los ramos de la Administración Departamental y Municipal, siendo la sede de sus funciones la ciudad de Sucre, Capital de la República.

De las resoluciones dictadas por el Tribunal Nacional de Cuentas, no había lugar a otro recursos que el de la responsabilidad ante la Corte Suprema, con arreglo a las leyes; sin embargo el tribu-

nal podía enmendar dichas resoluciones a petición de parte, de oficio ó por solicitud fiscal, dentro del término de 30 días.

El Tribunal Nacional de Cuentas fué creado para fiscalizar la Administración Pública, cumpliendo especialmente la labor de glosa y represión de cualquier falta y abusos de parte de ordenadores y pagadores; pero principalmente su función fué la de glosar toda la documentación proveniente de los Tesoros, oficinas de recaudación, aduanas etc., con aplicación del presupuesto nacional.

Otras obligaciones y atribuciones de este Tribunal consistían en: presentar informes sobre las cuentas de inversiones, que el Ejecutivo debía presentar al Congreso Nacional; presentar a fin de año al Ejecutivo, observaciones relativas al sistema de la Administración, señalar los defectos e indicar los medios de superarlos especialmente en lo referente a la recaudación y empleo de la renta pública; proponer el mejoramiento de la contabilidad en la Caja Nacional, las Tesorerías Departamentales y Municipales, Casa de Moneda y demás oficinas donde hubiere movimiento de caudales públicos; conocer el examen, glosa y juzgamiento definitivo de las cuentas sean o nó contenciosas de las oficinas departamentales, municipales, de aduana y correos; glosar la cuenta nacional que debe presentar el Ejecutivo para su aprobación en el Congreso; requerir la presentación de las cuentas que deben ser sometidas a su examen y resolución.

Para revisar las cuentas en general, podía pedir documentos, efectu

tuar reparos, oír a las partes interesadas y en sus casos se dirigía al gobierno para que confirme o reponga los acuerdos de la administración activa en este orden de procedimientos. Conocía en apelación las resoluciones definitivas dictadas por la Prefectura en los juicios coactivos; ordenaba se comprueben los hechos referentes al alcance de la malverización de caudales públicos; exigía de todas las oficinas públicas informes, estados, documentos; a fin de año podía suspender de sus funciones al empleado que habiendosele exigido caución para el desempeño de su cargo no lo hubiera prestado; el Tribunal estaba obligado a fenecer las cuentas de su incumbencia dentro los doce meses siguientes de su presentación; resolver por mayoría absoluta todas las cuestiones de la Hacienda Pública, que según esta ley le fueren sometidas, previa intervención del Contador o Contadores necesarios según la importancia y emitir el dictamen fiscal en su caso.

3.- ORGANIZACIÓN ACTUAL DEL ORGANISMO FISCALIZADOR.-

La organización actual de la Contraloría General de la República tiene su origen en la ley orgánica de 5 de mayo de 1928 redactada por una misión de expertos presidida por el economista norteamericano Edwin Walter Kemmerer.

Esta misión durante su permanencia en Bolivia tuvo a su cargo el estudio de los problemas monetarios, bancarios, de los asuntos de crédito público y de la política de empréstitos del gobierno;

asímismo de la organización y administración de las Instituciones bancarias, cuestiones inherentes a los impuestos, ingresos fiscales, gastos públicos y presupuestos, organización y establecimiento de la contabilidad y contralor fiscal.

En forma especial interesa el trabajo hecho por la Misión Kemmerer referente al campo de control fiscal, propuesto en el proyecto de creación de la Contraloría General de la República. En la exposición de motivos se refiere a las causas que indujeron a proponer la creación de una oficina de Control Fiscal y afirma "que aunque la mayor parte de los habitantes de Bolivia, creían probablemente que el Congreso debido a su facultad para sancionar los presupuestos anuales y otras leyes financieras controlaba el Tesoro Público, ese control estaba lejos de ser efectivo", precisamente por los métodos y procedimientos de contabilidad y control fiscal existentes y que no proporcionaban una información adecuada al Congreso.

Por otra parte el control ejercitado por el Congreso sobre el Tesoro Público, había sido durante años en gran parte un fracaso y ello fué reconocido en la mayoría de los países latinoamericanos siendo sus causas en mas de las veces de caracter político y otras por el sistema mismo.

La Misión presentó un proyecto de ley orgánica de presupuesto como parte del programa de control fiscal. El proyecto creando la oficina de la Contraloría fue la segunda parte y complementaria

de dicho programa, que determinaba una reforma de los métodos de contabilidad y control fiscal y prácticas del gobierno.

El proyecto de Contraloría propuesto, significó un avance en materia de control fiscal, pues contemplaba la aplicación a los negocios fiscales de los principios de control administrativo, uno de dichos principios y que no existía en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y que constituía la llave del control es la glosa de los gastos allí donde fuera posible antes de que el Tesoro efectuara pago alguno, en otras palabras se estaba implantando lo que hoy se conoce con el nombre de control apriori o preventivo.

Otro de los principios era el de la centralización de las funciones de Contabilidad y revisión fiscal en una sola oficina independiente. La centralización de estas funciones coordinadas eliminaría hasta cierto grado la duplicación del trabajo de contabilidad y registro que eran partes esenciales del procedimiento empleado por el Tribunal Nacional de Cuentas. Permitiría también que las operaciones sean registradas en las cuentas generales tal cual ocurran y facilitando la facción de registros exactos y completos de las cuentas del Gobierno.

Así el proyecto de Ley de creación de la Contraloría abrogaba la ley orgánica que determinaba las facultades del Tribunal Nacional de Cuentas, cuya supresión determinó a su vez una reforma constitucional en razón de que el nombramiento de los jueces del

mismo estaba previsto en la Constitución. La derogación de todos los poderes y obligaciones del Tribunal, con la excepción anotada, fué absolutamente necesaria, por cuanto dichos poderes y obligaciones habrían de ser ejercidos juntamente con otros por el Contralor General.

A partir de entonces han pasado cuatro décadas y como es lógico pensar las leyes por muy buenas y sabias que sean siempre se quedan rezagadas frente al paso dinámico de la realidad. La Misión Kemmerer ha jugado un papel importante en su época y es justo reconocer que el sistema de control fiscal implantado y llevado a cabo a través de la Contraloría General de la República ha tenido resultados positivos, pero también es justo admitir que en los últimos años por no decir la última década su estructura se ha puesto a dura prueba y no ha respondido a las exigencias modernas de un Estado que día a día propugna pujantemente hacia el desarrollo económico y social de su pueblo.

De esta falta de capacidad de responder a tales exigencias, son responsables en parte los propios funcionarios directivos de la Contraloría que no supieron darse cuenta de los cambios económicos y sociales que se operaba en el país y que la Administración de hace 30 años no era la misma que la que tenían frente a ellos y así un tanto absurdamente se seguían aplicando viejos sistemas de control a operaciones o transacciones de gran magnitud y complejidad que no se daban en las décadas del 30 al 50.

Por otra parte son también responsables quienes la mantuvieron con presupuestos sumamente pobres, encargándole el control de monstruos económicos como ser Comibol, Y.P.F.B., ENAF, C.B.F. y otros sin dotarle de los medios económicos y técnicas que la hagan avanzar en su modernización y actualización de conocimientos en materia de control fiscal y financiero.

El hecho de tener que contar con presupuestos tan exiguos, llevó a la Contraloría al extremo de que permitiera que algunas Instituciones fiscalizadas sufragaran en forma directa los sueldos de sus Interventores, posteriormente esta humillante situación se disimuló un tanto con la transferencia de fondos de estas Instituciones al Presupuesto de la Contraloría.

La Contraloría General de la República se hallaba en tal situación crítica durante la última década que no se encontraba en condiciones de poner atajo a la ola de malversaciones, apropiaciones indebidas de fondos y bienes, desfalcos, robos de bienes del Estado, pagos dobles por una misma adquisición, ausencia de controles en almacenes, usufructo por personas particulares de rentas provenientes de la locación de bienes raíces de propiedad del Estado etc. etc. La prensa oral y escrita de esa época casi quincenalmente informaba sobre estos abusos en contra de los intereses del Estado, la Contraloría muchas veces sorprendida con estas noticias tan solo atinaba apresurarse en enviar revisores nada más que para constatar los hechos. Consiguientemente la función del organismo fiscalizador estaba siendo prácticamente des-

virtuada, pues no se hallaba cumpliendo con su misión de prevenir estos abusos mediante adecuados sistemas de control interno que debía establecer en todas las actividades del sector público del gobierno Boliviano.

Dada esta situación crítica en la que se encontraba la Contraloría surgió el convencimiento de la urgente necesidad de reorganizarla, a este respecto mediante convenio firmado entre los gobiernos de Bolivia y Estados Unidos se lleva a cabo la Reforma de la Administración Financiera en el país comprendiendo naturalmente a la Contraloría y al Ministerio de Finanzas.

El organismo encargado de esta reforma es Public Administration Service (PAS) que presenta después de un tiempo considerable un proyecto que fue aprobado mediante D.S. No. 08321 de fecha 9 de abril de 1968.

En este proyecto se propone transferir al Ministerio de Finanzas el Control Previo de las operaciones administrativas y financieras del Estado, involucrado en el vá la transferencia del Departamento de Contabilidad. El propósito fundamental de este proyecto fué llevar las funciones de contabilidad al Ministerio de Finanzas, aduciendo que ellas se hallaban en incompatibilidad para el ente fiscalizador y que no podía tener en su poder estas funciones y de post-auditoría. Esta filosofía ha sido siempre sustentada por todas las comisiones de origen americano que fueron destacadas desde hace años atrás, así el informe Andrews de junio

de 1942 y el de Solomon en 1963 recomiendan la separación de las funciones de contabilidad y post-auditoría.

Las cosas habrían tomado otro rumbo si las comisiones de reforma fiscal no serían de origen americano; suponiendo que estas hubiesen provenido de países que se encuentran sumamente avanzados en cuanto a control fiscal como ser Venezuela o Colombia, en opinión mía Bolivia se habría favorecido mayormente, en razón de que las reformas tendrían que necesariamente ser encaradas tomando en cuenta la idiosincracia latina y más que todo porque estos países como el nuestro tuvieron Contralorías que en su origen fueron casi de la misma estructura.

=====

CONTROL FINANCIERO

1.- DEFINICION.-

El control que corresponde realizar a los Organismos Fiscalizados de la Hacienda Pública se ha venido designando indistintamente "Control Financiero" y "Control Jurídico" aunque esas expresiones no son precisamente sinónimas.

El Estado para cumplir con sus fines se vé precisado a realizar un sin fin de actividades, tendentes todas ellas a procurarse los medios económicos de que precisa y otras a disponer de esos medios ordenada y eficazmente en el logro de sus fines trazados. En este sentido el recurso y el gasto público son dos elementos indispensables para la vida del Estado y ambos también son actos financieros, de ahí que se haya dado la denominación de "Control Financiero" al conjunto de actividades que tienen por objeto la fiscalización de dichos elementos.

Pero en un Estado de Derecho no se concibe que el acto financiero sea contrario a la ley, por tanto sin el respaldo de ella el acto resultaría ser ilegal y no puede ser realizado. En tal razón los elementos ingresos y gastos necesariamente deberán estar sometidos al imperio de la ley.

Consiguientemente el acto financiero es susceptible de ser analizado desde dos puntos de vista: el que tiene por objeto verificar

su legalidad y el que propende a determinar los resultados económicos o patrimoniales, lo que en otras palabras significa la existencia de dos controles: jurídico el uno y financiero el otro.

Ahora bien, a los Organismos Fiscalizadores de la Hacienda Pública como ya se anotó anteriormente les corresponde ejercitar un control que por recaer sobre actos financieros se lo denomina control financiero; pero dada la circunstancia que no solamente se circunscribe a este hecho sino que también y por lo general se encarga de verificar la legalidad de dichos actos se podría decir también que es un control jurídico, de donde tendríamos en resumidas cuentas que el control se denominaría "CONTROL JURIDICO FINANCIERO", pero generalmente se ha dado en llamar a dicho control simplemente como Control Financiero y pienso personalmente que tal denominación es acertada.

2.- SECTORES FINANCIEROS DEL ESTADO.-

A.- Sector Centralizado.-

Este sector cumple con las funciones tradicionales de todo Estado es decir: defensa exterior, orden interno, salud, educación, obras públicas etc., y está sometido a una "administración rígida" basado en un presupuesto aprobado por ley el cual se ejecuta mediante la dictación de disposiciones legales que imputan el gasto al ítem respectivo.

Su rigidez es extrema ya que siendo el presupuesto aprobado por ley, solo puede ser modificado por el mismo medio, sin que esto quiera decir que no se adopte el sistema de los traspasos que se hallan regulados por la Ley Orgánica de Presupuestos. Por otra parte el sector fiscal centralizado administra sus fondos a través de un ente jurídico que es el FISCO, de tal manera que cada servicio dependiente de este sector no puede ejercer derechos ni contraer obligaciones directamente sino por intermedio del FISCO persona jurídica que entraba el sistema de gestión, lo cual es inevitable.

B.- Sector Descentralizado.-

El sector descentralizado en cambio esta sujeto a un régimen de administración más flexible, ágil, concordante con la amplia iniciativa que exige el cumplimiento de sus funciones en el plano económico y social. Este régimen se basa en un presupuesto flexible y con personalidad jurídica propia para cada ente, a fin de facilitarle directamente ejercer derechos y contraer obligacio - nes.

Las modificaciones emergentes de situaciones imprevistas o de propias iniciativas inherentes a su acción económica social de los entes autónomos que integran este sector, sin efectuados con mucha mas flexibilidad, y su trámite es mucho mas rápido que el requerido para la modificación del presupuesto fiscal, además puede modificarse o recurrir al sistema de traspasos por Resolu - ciones internas dictadas por los organismos superiores de cada

ente autónomo. Al mismo tiempo como las funciones de este sector suponen amplia iniciativa no pueden ser a cada momento y previamente determinados por la ley todos los derechos y obligaciones de cada ente autónomo como ocurre en el sector público centralizado, sino que en este caso se limita a señalar sus fines en un sentido amplio y dentro de ellos, los permite ejercer derechos y contraer obligaciones en virtud de la capacidad derivada de su propia personalidad jurídica.

C.- Sector Local.-

El sector local conformado por el gobierno prefectural y municipal, se asemeja al sector descentralizado por la característica de flexibilidad de su presupuesto así como en la existencia de personalidad jurídica propia.

Los presupuestos de este sector son aprobados por sus correspondientes organismos superiores y pueden ser modificados también por el mismo medio. Dotados de personalidad jurídica pueden ejercer derechos y contraer obligaciones dentro de los fines que les son propios, con la capacidad contractual amplia ya señalada al analizar la situación del sector descentralizado.

Siendo distintos los regímenes de administración financiera de los sectores centralizado, descentralizado y local, el sistema de control financiero debe por su parte armonizar con las características propias de estos sectores adaptándose a sus modalidades específicas.

Conviene señalar que existe una relación directa entre la naturaleza de los fines que pueden dar origen a funciones puramente de rutina o de iniciativa, en este sentido el sistema de administración como ya se anotó puede ser concentrado y rígido como en el sector centralizado y flexible como en los sectores descentralizado y local. Pero esta relación se proyecta también al sistema de control que debe adaptarse a la mayor o menor agilidad de la administración para no entorpecer el cumplimiento de los fines del Estado.

En este orden de consideraciones, es distinto el sistema de control aplicable a cada uno de los sectores mencionados naturalmente de acuerdo al régimen de administración a que esté sometido.

D.- Control Financiero en el Sector Centralizado.-

Este sector administra sus recursos mediante un presupuesto anual aprobado por ley, de conformidad con las disposiciones de la Constitución Política del Estado. En general el control financiero que incumbe a la Contraloría General de la República sobre el sector fiscal centralizado, se ejerce principalmente mediante la fiscalización de la ejecución y aplicación del Presupuesto General de la Nación, controlando cada egreso en el momento en que lo presentan para su aprobación y orden final de pago, tarea que implica una minuciosa revisión de los antecedentes que justifican el gasto y, por otra parte, su conformidad con la ley presupuestaria, tanto en el monto como en el destino del gasto.

En realidad la Contraloría en nuestro país, se halla ejerciendo el control financiero a través de dos de las tres clases de fiscalización presupuestaria que existen: Fiscalización Política, Fiscalización Administrativa y Fiscalización Técnico-Financiera. Son las dos últimas las que se vienen aplicando; la fiscalización administrativa representa una etapa más técnica en cuanto a ejecución presupuestaria y es atendida por los organismos de la Administración Financiera mediante la aplicación de las leyes que establecen ingresos, su recaudación, custodia de los fondos públicos y finalmente la tarea de cancelar los compromisos del Estado.

Pero la forma de fiscalización que reviste mayor importancia es sin duda la fiscalización Técnico-Financiera, por cuanto significa una labor jurídico-contable que se desarrolla permanentemente durante su ejecución y ésta es la que mejor asegura el respeto a la ley presupuestaria y la regularidad legal contable en su ejecución.

La fiscalización en materia de ingresos tiende a asegurar la percepción de estos y supone la tarea de aplicar y fiscalizar el cumplimiento de las leyes tributarias. Generalmente a esta parte de la fiscalización se presta una atención secundaria y es lo que ocurre actualmente en nuestro país con el organismo fiscalizador que ha puesto mayor énfasis sobre el control de los gastos.

Se considera que la fiscalización de la recaudación de los ingre sos destinados al financiamiento de los gastos, es tan importan- te como la de estos, y ambos deben merecer de parte de la Contra- loría una fiscalización adecuada, ya que así se impide o aminora el fraude fiscal o tributario sobre ciertos grupos de contribu- yentes a quienes por la naturaleza de sus rentas les es muy difi- cil evadir los impuestos.

Sabemos que el fraude fiscal constituye una permanente amenaza en contra de las finanzas del Estado y contra el prestigio de su régimen tributario, que altera profundamente todo propósito de justicia en la repartición de las cargas tributarias, por ello el organismo fiscalizador deberá prestar mayor atención a este aspecto a fin de precautelar debidamente el patrimonio nacional.

Al término de la gestión presupuestaria, de acuerdo a la Consti- tución Política del Estado, le corresponde elaborar el Balance General de la Nación, acompañado naturalmente de un inventario en el que se consignan los bienes durables incorporados al patri- monio del Estado, que han dado origen a gastos en el curso del año presupuestario.

Este balance si bien no constituye esencialmente un medio de con trol, sino una exposición del resultado final de la gestión fi- nanciera, permite confrontar la previsión presupuestaria con la ejecución misma del presupuesto y, además a través del inventa- rio debe hacerse posible la fiscalización de los bienes dura -

bles adquiridos por el Estado, que subsisten mas allá del ejercicio correspondiente.

E.- Control Financiero en el Sector Descentralizado.-

El sector descentralizado surgió, precisamente como un medio de prestar mayor agilidad a la gestión financiera, permitiendo al Estado, a través de entes autónomos, asumir con eficiencia nuevas tareas en el plano económico y social.

Los entes autónomos en especial las empresas estatales, actúan muchas veces en competencia con las empresas privadas en el sistema de economía mixta; ahora si una gestión financiera rígida impidiera la iniciativa, la empresa estatal estaría condenada al fracaso, frente a una empresa privada mas ágil y ejecutiva. Lo mismo ocurriría si el régimen de control frenara la acción.

Estas nuevas actividades que el Estado moderno se ve constreñido a desarrollar en campos de acción que tradicionalmente no le corresponden - comercio, industria, banca etc.-ahora son generalmente confiadas a entes especializados que funcionan con mayor o menor grado de independencia de la administración central.

Las leyes orgánicas respectivas dotan a tales entidades de personería jurídica y les señalan normas a las cuales deben ceñirse para la administración de los servicios que les encomiendan. Estos entes disponen de patrimonio propio formado con bienes o recursos del presupuesto general, que les son expresamente asig

nados o bien con las rentas producidas por los servicios puestos bajo su administración. Pero cualquiera que sea la forma como se constituya el patrimonio o se señalen los recursos destinados al sostenimiento de estos organismos, lo cierto es que sus patrimonios y fondos son públicos y como tales están o deben estar sujetos al control de los organismos fiscalizadores de la Hacienda Pública.

En Bolivia para el análisis del control financiero, los entes autónomos que integran el sector fiscal descentralizado podemos dividirlos en tres grandes grupos: Instituciones fiscales autónomas, Instituciones autárquicas y empresas estatales.

Si bien son similares los regímenes de administración para todos los entes autónomos, existen para ellos campos de acción claramente delimitados, cuya naturaleza esencial es necesario tener en cuenta para los efectos del control financiero.

Las Instituciones fiscales autónomas se financian fundamentalmente con recursos transferidos desde el presupuesto y con recursos propios provenientes de las rentas producidas por los servicios puestos bajo su administración y que son administrados en ejercicio de su propia personalidad jurídica y a través de un presupuesto interno independiente del presupuesto fiscal.

En cambio las entidades semifiscales o autárquicas, son entidades de derecho público con personería jurídica reconocida y patrimo-

nio propio de caracter estatal. Poseen autonomía de gestión para recaudar e invertir sus recursos, pero carecen de la facultad de autodeterminarse; sus actividades se orientan a la explotación de recursos naturales, a la administración de empresas de utilidad común o a la gestión de servicios públicos. Se hallan sujetas a un sistema de contralor contable aceptando además la tui - ción o tutela administrativa, sus actividades pueden adoptar un marcado caracter privado o comercial para el mejor éxito de los fines que persiguen, con la particularidad de que las utilidades obtenidas beneficieren a la colectividad. Entre los organismos re presentativos de las entidades autárquicas tenemos a la COMIBOL, CBF, YPFB etc.

Finalmente tenemos las entidades mixtas que se caracterizan por ser entidades formadas por la asociación de particulares y el Es tado, poseyendo este último la mayoría de las acciones; su régi - men jurídico es mixto y se atienen a las normas de derecho públi - co en cuanto a la forma de prestación del servicio y a normas de derecho privado en lo que se refiere a su organización interna. Tienen personería jurídica reconocida y patrimonio mixto parte del Estado y el resto de origen privado; su finalidad consiste en la explotación de recursos naturales, la administración de empresas de utilidad común, la gestión de servicios públicos o la promoción del desarrollo económico o social. Aceptan en par - te cierto tipo de control contable del Estado, corresponden a este grupo entre otros organismos o empresas: el LAB, Empresas de Teléfonos Automáticos, etc.

Finalmente en el sector fiscal descentralizado aparecen las empresas estatales que constituyen la expresión más concreta de la acción del Estado en el campo económico, antiguamente reservado en forma privativa a la empresa privada.

Las empresas estatales con mayor razón que las entidades autónomas y autárquicas, exigen una gestión extremadamente ágil, con plena iniciativa creadora y gran sentido ejecutivo, ya que no solo actúan en un campo esencialmente activo, como el de la economía sino que, además muchas veces compiten con las empresas privadas con fines de regulación económica.

Dentro de las empresas estatales, existen las empresas fiscales como la Dirección General de Correos, Dirección General de Telégrafos, Dirección General de Radiocomunicaciones, Sistema Nacional de Riegos de la Angostura etc, y las empresas de economía mixta, en las que bajo la forma orgánica de sociedades anónimas, concurren, en conjunto capitales del Estado y de los particulares, como ocurre con la Fábrica de Fósforos S.A. Mixta.

Esta subdivisión de las empresas estatales, en empresas fiscales y de economía mixta, tiene gran trascendencia para los fines del control financiero. Las empresas fiscales están dotadas de personalidad jurídica propia y se administran mediante un presupuesto aprobado por D.S. además están sujetas a la fiscalización financiera de la Contraloría General de la República con excepción del

Banco del Estado; en cambio las empresas de economía mixta que son jurídicamente sociedades anónimas con participación estatal se administran según sus propios estatutos y no deberían estar sometidas a la fiscalización de la Contraloría General de la República, pero sin embargo se acepta la presencia de un Interventor que fiscaliza su movimiento económico.

El control financiero de este sector, es también realizado por la Contraloría mediante la fiscalización de la ejecución de sus presupuestos y la observancia de los estatutos y cartas orgánicas. Evidentemente los sistemas de control aplicables al sector centralizado, no pueden ser aplicables a este sector, dada la naturaleza de las actividades que les incumbe desarrollar, consiguientemente sucede que los procedimientos que son aplicables en unos no lo sean para otros. No pudiendo en esta materia establecerse un justo medio, lo más prudente e indicado será someter cada actividad a la clase de control que más convenga a su naturaleza.

F.- Control Financiero en el Sector Local.-

En realidad el sector local que ejerce la administración comunal y prefectural se asemeja en régimen financiero a los entes autónomos del sector descentralizado, ya que las municipalidades y prefecturas tienen personalidad jurídica y patrimonio separado que administran de conformidad a sus propios presupuestos.

La autonomía financiera de las municipalidades y prefecturas no comprende la soberanía tributaria; es decir no pueden establecer impuestos los que en virtud del régimen constitucional únicamente pueden tener su origen en la ley. No obstante para resguardar la autonomía financiera, la ley les asigna ingresos propios.

El régimen administrativo de las municipalidades y prefecturas no difiere fundamentalmente del de los entes autónomos con los cuales se asemeja en tres aspectos a saber: Personalidad Jurídica, Patrimonio propio y Presupuesto independiente del presupuesto fiscal.

Por esta razón podría aplicarse a las municipalidades y prefecturas el esquema general de control financiero de los entes autónomos con modalidades adecuadas a su régimen administrativo.

G.- El Control Financiero y el Presupuesto por programas.-

No basta con un control jurídico - administrativo que establezca la legalidad del gasto y que se proyecte como un control objetivo, sobre los bienes y el orden material de los hechos que los documentos controlados expresan.

Es necesario también como ya se ha reconocido por los mismos hechos, la existencia de un control de eficiencia o rendimiento.

Nada obtiene una Administración jurídica y contablemente controlada, nada logra un gasto legalmente ejecutado si el sistema téc

nico de su realización infiltra recursos en objetivos secundarios o en trámites burocráticos, asignando al fin un costo excedente que no concuerda con su trascendencia o su verdadero valor.

Para este efecto tiene especial importancia el presupuesto por programas, que ya se halla en vigencia en nuestro país pero sin los resultados que se esperaba de su aplicación.

Este mecanismo debe ser perfeccionado, pues es necesario que la colectividad que aporta los recursos, vea expresado el gasto en el objetivo que persigue el Estado en beneficio del grupo social. El sistema de ordenación puramente administrativo no refleja el destino de los fondos a fines determinados, no siempre señala el costo global del fin y nunca refleja el costo de cada objetivo, plan o programa parcial.

El Estado nada obtiene si destina grandes recursos en la Educación, si el costo por alumno resulta ser demasiado exagerado debido a la existencia de sistemas burocráticos, que no hacen otra cosa que extraer y absorber los recursos sin que lleguen a su fin esencial.

El gasto es solo un medio de alcanzar un fin determinado, y la mayor relación y la más estricta concordancia del gasto con el fin, deben asegurarse mediante un costo que sea racional y que constituya a su vez un reflejo básico para la fiscalización del rendimiento o resultado.

Por otra parte se debe pensar que el control documentario ó abstracto que actualmente se lleva a cabo en nuestro país debe ser intensamente complementado por un control objetivo o concreto, es decir un control en el terreno. Esta inspección debe efectuarse constantemente y en algunos entes autónomos mediante auditores destacados permanentemente.

En el planteamiento propuesto, se sostiene que el control por el rendimiento del resultado es esencial en el Estado moderno y además debe implantarse presupuestos funcionales y contabilidad de costos, para poder determinar los montos que eroga el Estado en cada uno de los fines que persigue, a que costo alcanza dichos objetivos y si los resultados responden al costo.

El control financiero como ya se dijo en anteriores oportunidades, es considerado dentro de una orientación de carácter económico, ya que se considera que se está frente a un problema de tal naturaleza y para su solución se requiere de la adecuación de sistemas de control a la nueva técnica económica, que ha convertido al presupuesto de un elemento esencialmente de control a un instrumento de vital importancia para la planeación del desarrollo.

En tales condiciones el tema puede ser enfocado en dos partes principales: la primera se refiere al análisis financiero en relación con la reclasificación de presupuesto y en la utilización de las clasificaciones de tipo funcional y económico como ins -

trumentos adecuados de análisis en la programación y en el cálculo acertado de los gastos públicos; la segunda parte se refiere a la auditoría de resultados, que comprende un estudio de las unidades físicas como elemento vital de control, además analiza los diferentes tipos de control aplicables a los sectores en que se ha dividido el tesoro público es decir, aquel sector que se ha llamado centralizado y en oposición a éste el descentralizado, comprendiendo esencialmente las empresas públicas.

Es frecuente que una vez expedido el documento presupuestario, las autoridades tanto fiscales como administrativas, esperan a que ese documento se ejecute totalmente para luego efectuar su análisis y evaluación. Pero no debemos olvidar que ciertamente dentro de su ejecución se presentan factores muy importantes que deben tenerse en cuenta para prevenir situaciones anómalas que inciden sobre la situación financiera y que conducen con frecuencia a la liquidación de déficits fiscales cuyas consecuencias monetarias son bien conocidas.

Algo que merece suma atención es que antiguamente el análisis de la discusión del presupuesto de ingresos se lo efectuaba a través de las doceavas partes, es decir se consideraba que el presupuesto de ingresos debía verificarse exactamente por duodécimas partes, cuando sabemos que en la realidad la ejecución de los ingresos obedece esencialmente a los factores económicos que inciden sobre los impuestos e ingresos en general, variando naturalmente de acuerdo con las modificaciones que surgen dentro del

desarrollo normal de las actividades económicas del país, especialmente sobre aquellas en que se funda la base de los impuestos.

Por lo que se refiere a los gastos la información fiscal debe ser complementada por otras clasificaciones que comprenda la distribución funcional y económica y por objeto del gasto de tal manera que se pueda conocer exactamente la composición del gasto público; aspecto de suma importancia para el análisis del desarrollo económico. Esto solo puede obtenerse mediante el procesamiento de la computación electrónica y permite conocer las innumerables destinaciones del gasto público, utilizando únicamente como información por parte de las oficinas cuentadantes, la clasificación institucional o tradicional, es decir por objeto del gasto.

Asimismo no debe dejarse de tomar en cuenta que si se considera el presupuesto como parte de un plan general de desarrollo, la actividad gubernamental no está circunscrita ciertamente al sector central, sino que debe comprender para los efectos de análisis y confección todo el sector público en general; por tanto se tendrá que consolidar la información para así obtener o conocer exactamente cual ha sido la destinación del gasto público en sus diferentes niveles, vale decir en el sector central y en el sector descentralizado.

Otro aspecto importante que debe tomarse en cuenta es la unidad

física de medida. Ciertamente el gasto en valor monetario no significa que una obra se haya realizado o que un fin se haya alcanzado, entonces lo que se requiere conocer es sí la distribución de las unidades reales de ejecución del presupuesto sirvieron realmente para lograr el fin propuesto ó si se llevó a cabo por el contrario, experimentando variaciones en unidades físicas con el solo fin de alcanzar los objetivos monetarios.

El objeto del gasto no puede seguir manteniéndose como unidad de control y de ejecución, ya que por corresponder éste a una clasificación específica, con frecuencia llega a errores de cálculo desde luego muy naturales debido a las innumerables condiciones que deben tenerse en cuenta para hacer su estimación. Entonces debe pensarse en una unidad de control más amplia, de tal manera que a la vez que permitiera un mejor cálculo anulando errores en partidas específicas, facilitará una ejecución más rápida y ágil.

Se considera que la unidad física de medida debe ser el objetivo del control fiscal como lo es la legalidad del gasto o la sujeción a una apropiación presupuestaria, ya que en el presupuesto el gasto no es sino un medio para alcanzar el fin, que no es otro que el de realizar una obra.

Por otra parte si a la Contraloría le corresponde la vigilancia de la ejecución del presupuesto, también le debe corresponder la vigilancia sobre el adelanto y la ejecución de las obras medidas pero en unidades físicas; es decir que el objetivo del

control fiscal se ha ampliado y se hace mucho mas eficaz, pues la sujeción a una apropiación y al cumplimiento de determinados requisitos legales, se le agrega ahora otro factor importante como es el logro de una meta.

La técnica del presupuesto por programas nos trae otro elemento de control muy importante y es el que se refiere a la compatibilidad de los programas. Un plan no es sino la suma de programas mas o menos específicos que suponen una prioridad y una compatibilidad entre ellos, así por ejemplo si se desea alcanzar un determinado nivel de educación, se requerirán escuelas y maestros; entre estos dos programas existe una estrecha relación, de tal manera que para poder alcanzar el fin, se necesita que los maestros hayan sido preparados y que las escuelas hayan sido construidas; si por el contrario solo se alcanza uno de ellos es decir si se preparan los maestros y no se construyen las escuelas, el fin realmente no se habrá obtenido y tendremos como resultado el desperdicio de una inversión, la realización de una obra sin alcanzar el fin propuesto. En esta forma se agrega otro elemento de control que debe ser el objetivo del control fiscal y este es el control entre los medios y los fines.

El presupuesto aprobado se pasa a la Contraloría para el control en la ejecución del gasto público, pero la función misma de la entidad fiscalizadora no debe quedar ahí sino que debe ir más allá, es decir al control de las metas señaladas en el presupuesto, pero debe aclararse que la Contraloría no es la que señala

que metas han de realizarse ya que ello no le compete sino más bien al ente administrativo; consiguientemente la Contraloría General de la República en su Memoria Anual deberá presentar un informe, el mismo que debe ser un análisis financiero de la gestión del Gobierno y de cada uno de los Ministerios y organismos del sector descentralizado señalando las metas alcanzadas, los éxitos alcanzados y los fracasos o la negligencia en el manejo de los fondos fiscales asignados y autorizados por el Congreso para la consecución de metas prometidas al país.

No deberá pensarse de ningún modo que la actuación de la Contraloría planteada en esta forma, trate de enervar a la Administración Pública sino que por el contrario, se está induciendo al Gobierno a que explique al Congreso que le autorizó y le dió los medios necesarios para la realización de una determinada tarea, por qué no la realizó, o en su defecto por qué dejó de concluir-la ó simplemente por qué dejó de invertir. De este modo la opinión pública tendrá mejor criterio sobre la honestidad y eficiencia con que son manejados los fondos que les fueron confiados para su administración en procura de alcanzar mejores niveles de vida dentro el proceso de desarrollo económico y social que se traça nuestro país.

CONTROL FISCAL

1.- DEFINICION.-

La expresión "control" implica la consagración en el lenguaje castellano de un galicismo que quiere significar o comprender la idea de comprobación, inspección, intervención, registro, vale decir revisión de los manejos públicos. Se dice así entonces que controlar significa comprobar, revisar, intervenir o examinar y por lo tanto "Contralor" no es otra cosa que el oficio que tiene por finalidad realizar todas estas funciones.

Resulta entonces de interés examinar cuales son las principales ideas o puntos de vista que la doctrina ha consagrado en materia de control o sea de revisión o fiscalización, porque en definitiva esta expresión y la función a que ella se refiere podrán extenderse a toda clase de controles o fiscalizaciones. Se habla así de un control preventivo, perceptivo y a posteriori.

2.- CONTROL PREVIO O PREVENTIVO.-

El estudio e implantación de todo sistema de control conduce, implícitamente, a resolver acerca del o los momentos en que se va a ejercer dicho control y la decisión que al respecto se tome influirá de manera determinante en el mayor o menor éxito de la gestión fiscalizadora ulterior. El análisis de la ubicación temporal del control nos indica tres etapas en las cuales éste pue-

de radicarse y que, por orden cronológico son: la pre intervención, la perceptiva y la post intervención.

Los sistemas señalados pueden operar individual o conjuntamente y es indudable que el control se hace más eficiente en la medida en que actúan sobre una misma materia más de uno de ellos. Pero como quiera que un exceso de control eleva el costo de la fiscalización y suele provocar el enervamiento de la acción ejecutiva, se hace necesario que en determinadas circunstancias la decisión de implantarlo recaiga, exclusivamente sobre uno de los sistemas, o bien, si existe más de uno, se piense en términos de dar mayor énfasis a alguno de los elegidos.

Las características políticas y administrativas y las condiciones cambiantes en el desarrollo hacendario de las naciones han determinado el grado de enfatización de un sistema; pero de acuerdo a observaciones personales, es posible pensar que en los últimos años la tendencia se orienta hacia una pre intervención estricta. Es muy probable que esta tendencia esté determinada por la creciente complejidad de los actos económico-financieros de los gobiernos y de su integración a través de planes y programas, cuya influencia en el desarrollo de los países viene siendo cada vez más decisiva, de manera que resulta extremadamente riguroso exponerse a la posibilidad de que los efectos calculados que deben producir dichos actos experimenten variaciones que alteren los planes o programas. De ahí que se prefiere prevenir interviniendo antes de que se consuma la acción. Por consiguiente, el

sistema de control previo no se dirige a analizar los efectos o resultados de determinado acto, sino a intervenirlo en alguna de las etapas anteriores a su ejecución para asegurarse de que se cumplen las previsiones que lo orientan hacia un fin preciso y determinado.

Como en todo sistema de control, el factor desconfianza informa, en buena medida, al de la pre intervención sin que ello signifique que su objetivo principal sea establecer la comisión de irregularidades, ya que el momento en que actúa no es el más apropiado para detectarlas, sino que, partiendo de la base de la falibilidad de la naturaleza humana, procura evitar los errores y omisiones que le son inherentes.

A mi juicio, es aquí donde puede hallarse la naturaleza del control previo; en ese afán porque se alcance con precisión la meta fijada, eliminando oportunamente los factores negativos que hagan peligrar el éxito.

A) Ventajas e Inconvenientes.-

Es posible enunciar que en un grado de máxima acentuación el control previo resta agilidad y celeridad a los actos ejecutivos pero les dá seguridad, disminuyendo al mismo tiempo, la posibilidad de que se cometan actos lesivos contra los bienes del gobierno.

Reducir los inconvenientes señalados sin restar eficiencia al control previo, es un problema que debe resolver la administración fiscalizadora.

Por su naturaleza preventiva, el control previo debe situarse en las etapas inmediatamente anteriores a la ejecución del acto que se desea controlar, de manera que pueda cubrir la mayor parte de las gestiones que conducen a su realización.

Esta premisa reclama una extraordinaria rapidéz en el examen y, como consecuencia necesaria, un alto grado de idoneidad en los encargados del control a fin de que su acción sea eficiente.

Si por ejemplo pensamos en el control previo de los desembolsos, debemos convenir que el análisis de la autorización y documentación que lo justifica, habrá que realizarlo en la fase en la cual seguirá el pago para tener a la vista todos los antecedentes justificatorios. Este análisis tendrá que efectuarse dentro del ritmo en que se desenvuelven las operaciones de pago, para no alterar la secuencia del flujo con las consecuencias perturbadoras que invariablemente produce.

Las controversias que se susciten entre el fiscalizador y el ejecutivo, constituyen el factor cuya consideración merece una atención preferente cuando se trata de preintervenir, ya que las apreciaciones personales, sobre todo en el campo de la interpretación jurídica, pueden conducir a largas discusiones que en el he

cho detengan una operación y la hagan perder su oportunidad.

Un mecanismo ágil que ponga fin a la controversia resolviéndola con precisión, es el complemento indispensable de un buen control, sin perjuicio de contemplar un procedimiento de insistencia que por la vía de la decisión unilateral, dilucide el punto controvertido con sujeción a un juzgamiento posterior.

Como puede observarse, el principal y casi único inconveniente que presenta el control previo es susceptible de eliminarse si se toman las medidas y se adoptan los procedimientos adecuados.

En cuanto a las ventajas, ya han sido señaladas y sería ocioso insistir en ellas, salvo para repetir que la seguridad en la correcta ejecución de un acto administrativo es un factor de tanta importancia, que bien vale la pena afrontar algunos de los riesgos que implica al control previo para contar con su concurso.

Por último el sistema que comentamos reduce enormemente los juicios de cuentas, ya que estos quedan limitados a aquellas operaciones que no se ejecutan en los términos en que el control previo las sancionó.

El control previo básicamente es una revisión de las transacciones financieras antes de su aprobación y contabilización para determinar su propiedad y legalidad de acuerdo con normas fijadas. Se extiende tanto a las rentas como a los gastos públicos. En

cuanto a las rentas incluye la determinación de la cuantía recaudada, los fondos que deben acreditarse, si el arancel o derecho recaudado es el que fija la ley y si los funcionarios y empleados a cargo de la recaudación, están debidamente cubiertos por fianza para responder a sus deberes como tales. Por lo que respecta a los gastos, el control previo tiene un alcance mayor porque en el desembolso de fondos públicos intervienen mas funcionarios y empleados, porque tambien de hecho hay más ramificaciones y modalidades en esta fase de la tarea financiera. El Control previo de los gastos se aplica entre otros aspectos, a la revisión de las autorizaciones para llevar a los libros los créditos presupuestarios, a la aprobación de trasposos entre dichos créditos, a las autorizaciones para incurrir en obligaciones contra los referidos créditos, a la revisión de comprobantes de pago por concepto de materiales, suministros y equipo, de servicios personales, de contratos para la construcción de obras públicas etc.

Para realizar un control previo satisfactorio los funcionarios y empleados a cargo de esa tarea han de conocer y aplicar un sinnúmero de leyes y reglamentos. Deben conocer además los sistemas de contabilidad en vigor, ya que el control previo es de por sí un aseguramiento de que lo que se contabilice sea lo más exacto y correcto posible y de que se cargue o acredite a las cuentas correspondientes.

A estos dos conceptos es que se refiere cuando se afirma, que

el control previo consiste en la determinación de la legalidad y propiedad de las transacciones financieras antes de su aprobación y contabilización.

A la pregunta de cual es el fundamento o la filosofía que respalda la necesidad del control previo, se respondería de que éste tiene su raíz y fundamento en los sistemas de control de las empresas privadas.

En la empresa privada se revisan las operaciones financieras antes de contabilizarlas para:

- a) Que la contabilidad refleje con exactitud la realidad de las transacciones financieras.
- b) Que solamente se adquieran los servicios y suministros que autorice la gerencia.
- c) Que solo intervengan en estas operaciones los empleados designados a tal efecto.

Todo esto naturalmente para controlar los costos y operar con eficiencia y economía con el propósito básico de obtener el mayor beneficio posible en sus negocios.

Ahora si bien los gobiernos no se crean con el propósito de obtener beneficios, sus operaciones financieras deben llevarse a cabo teniendo en mente los mismos principios de rendir más y mejores servicios a la comunidad en general. De manera que podríamos concluir que tanto las empresas privadas como los gobiernos per-

siguen la misma meta, los primeros para beneficio de sus dueños y los segundos para beneficio de todo el país.

Pero, como cuestión de realidad, debemos admitir que por conside raciones del comportamiento humano, los gobiernos necesitan esta blecer mas controles que las empresas privadas. Sencillamente por que no todos los funcionarios gubernamentales cuidan de los intereses del gobierno como cuidan de sus propios intereses. Es- ta es una realidad que la comprobamos a diario y más aún esta si tuación se dá también en las grandes corporaciones privadas don de los accionistas no forzan parte de la gerencia. Por eso en esas entidades privadas se establecen mejores sistemas de con trol y contabilidad que en las organizaciones pequeñas, como tam bién se utilizan los servicios de personal mas capacitado e idoneo para administrarlas.

Por todo lo dicho, el control previo en los gobiernos es aún más necesario que en las empresas privadas. Tiene una razón de ser más poderosa que es la de obligar a los funcionarios públicos a rendir cuentas de los fondos que tienen a su disposición. Por otra parte, el control previo no tiene como fundamento medir o asegurar la honestidad de los funcionarios y empleados a cargo de estas tareas, porque si bien el control previo sirve de freno a la tentación de algunos, los más inescrupulosos siempre se agencian los modos y maneras de burlar esos controles. Además es sabido que ningún sistema de control y contabilidad evita que dos o más personas conspiren para defraudar a su patrono;

mas aún, una persona deshonesto de por sí comete irregularidades a sabiendas de que será descubierta sin importarle ello lo más mínimo.

B.- Influencia del Control Previo en la Ejecución Presupuestaria.-

Se ha señalado que el control previo precede a la contabilidad de las transacciones financieras; por otra parte la contabilidad y el presupuesto deben estar integrados a base de una misma clasificación de cuentas, de tal modo que el presupuesto constituya la fuente original para la apertura de las cuentas de asignaciones y gastos en los registros contables. Así al realizarse el control previo para luego contabilizar las transacciones financieras, automáticamente se está verificando que la ejecución del presupuesto se haga de acuerdo con la ley y sistemas en vigor. Por consiguiente existe, o debe existir una plena integración entre el sistema presupuestario y el sistema de contabilidad. De ahí que el control previo ejerce sin lugar a dudas, una gran influencia en la ejecución presupuestaria, veamos un ejemplo corriente:

La Dirección General de Presupuestos, aprueba un presupuesto para un determinado organismo y entre otras asignaciones autoriza una denominada "Adquisición de Equipo" por \$b.20.000.00. Al realizar el control previo automáticamente se verificará que no se cargue ninguna compra contra este crédito que no sea por concepto de equipo según esta cuenta haya sido subdividida y definida por clases específicas de equipo en el sistema de contabilidad.

También se verificará que no se cargue ningún desembolso contra este crédito en un monto superior a \$b. 20.000.00 autorizados originalmente. Para excederse de esta cantidad será necesario dirigirse al Ministerio de Finanzas y Contraloría solicitando la autorización de un traspaso de fondos de unas partidas a otras pero siempre dentro del mismo grupo presupuestario, a fin de incrementar la partida de Equipo.

C.- Influencia del Control Previo en la Adquisición de Suministros y Bienes y Celebración de Contratos.-

Mediante el control previo también se determina si la adquisición y suministro de materiales, equipos y servicios se ha hecho de acuerdo con los procedimientos y disposiciones legales vigentes en el país. En cuanto a las compras se verificará si estas se hicieron con apego a las normas prefijadas de acuerdo a sus montos, así se verá si estas fueron hechas a través de licitación pública o mediante cotizaciones ó por invitación directa.

En el caso de licitaciones, se determinará si la adjudicación se hizo de acuerdo a ley es decir mediante publicaciones de prensa, tres veces durante 15 días; igualmente se determinará si los suministros fueron hechos dentro el término estipulado en los contratos y si se aprovecharon los descuentos ofrecidos. Estos controles tienen su efecto en la adquisición de bienes y suministros y que pueden resultar casi siempre en economías para el gobierno.

D.- Medio de Control para Evitar la Comisión de Irregularidades Administrativas y delitos contra la cosa Pública.-

Ejercido con eficacia y en el lugar mas apropiado el control previo sirve de medicina preventiva para curar males administrati - vos. Entre las irregularidades que pueden evitarse por vía de ejemplo se puede citar a continuación las siguientes:

- i) El uso de fondos para propósitos no autorizados por ley. Es te es el caso en que se ordenan desembolsos de fondos desti nados a un fin, para emplearlos en otros (acto conocido co- mo malversación).

- ii) La alteración del importe total de una nómina de pago de ha beres con el objeto de apropiarse ilegalmente de fondos pú- blicos. Este caso envuelve la comisión de un delito grave que puede evitarse mediante el control previo. Generalmente se sucede cuando un mismo empleado tiene a su cargo la con- fección de planillas y pago a los empleados. Aquí podemos ver claramente la distinción de lo que se llama la preinter vención o control previo y lo que se denomina un sistema de control interno adecuado. En la situación que señalamos hay una falta de control interno grave al asignar tareas incompatibles a un solo empleado, lo cual se presta a que se cometan estas irregularidades. Por otro lado el con - trol previo advierte el fraude a tiempo para evitar la irregularidad.

iii) La presentación de una cuenta por segunda vez despues de haber sido cobrada en primera instancia. Esto se hace generalmente utilizando para ello copias de facturas en vez de los originales con el propósito de cobrar dos veces la misma cuenta. El control previo generalmente evita esta irregularidad.

Para concluir con el aspecto relacionado al control previo, se deja señalado una vez más que éste, es absolutamente necesario en el control fiscal y financiero y tiene como propósitos medir la exactitud, legalidad y eficiencia en las operaciones financieras. La razón fundamental de su existencia es la de obligar a los funcionarios públicos a rendir cuentas de los fondos y bienes bajo su custodia.

Para que el control previo ejerza su función con eficiencia es necesario complementarlo con otros ingredientes, tales como el control interno que es la correcta división de las actividades fiscales, de tal modo que un solo funcionario o empleado no lleve a cabo tareas incompatibles que se presten a una tentación para cometer irregularidades en el uso y disposición de los fondos públicos. Otro ingrediente y no menos importante es el contar con un cuerpo de funcionarios y empleados idóneos para realizar esta labor.

E.- El Control Previo en Bolivia.-

En Bolivia varios son los organismos que intervienen en el ejer

cicio del control previo en una u otra forma tanto en los gastos como en las rentas del Estado.

En primer lugar los Ministerios y las demás agencias gubernamentales cuentan con empleados a cargo de la preintervención de sus transacciones financieras, no obstante de que muchas de estas unidades no cuentan con un Departamento de Contabilidad, son por tanto, estos funcionarios los encargados de la revisión y certificación de los comprobantes antes de enviarlos al Ministerio de Finanzas y Contraloría para su aprobación final. Consiguientemente desde ya se manifiesta una duplicación en el control previo, pues en primera instancia existe en los Ministerios un control descentralizado de los programas de gobierno y en segunda instancia un control centralizado en el Ministerio de Finanzas y Contraloría.

Ambos controles se extienden a las rentas, obligaciones y gastos, pero existe mayor duplicación en lo referente a la revisión de las obligaciones y gastos. Cuando se incurre en un compromiso, como por ejemplo para ordenar la adquisición de materiales y equipo, no se prepara el documento esencial que es la Orden de Compra sino mas bien una solicitud de la unidad interesada, la cual es revisada en la dependencia que la origina para determinar:

- i) Si existe saldo disponible en la asignación o crédito presupuestario.

- ii) Si el cargo a esa asignación es correcto.
- iii) Si la orden que se expide a favor del proveedor es a quien se ha adjudicado el contrato de suministro.
- iv) Si los precios, cálculos y glosa en dicha orden son correctos.
- v) Si los funcionarios y empleados que intervienen en la transacción son debidamente autorizados para realizar estas funciones.

Luego de este primer control, se pasa a la fiscalización del representante de la Contraloría (Interventor) quien procede a efectuar el mismo control verificando los requisitos ya señalados; posteriormente se envía la documentación a la Dirección General de Presupuestos, dependencia del Ministerio de Finanzas, donde se aplica el control previo sobre los gastos mediante la aprobación de desgloses presupuestarios de los créditos o asignaciones autorizadas. Aquí el control se limita a la autorización específica, a fin de llevar a los registros correspondientes los descargos presupuestarios, no sin antes haber pasado la documentación y comprobantes por un sin fin de firmas que actualmente demanda el trámite burocrático en estos casos.

Posteriormente, cuando se reciben los suministros, estos son cotejados por los funcionarios del Departamento de Bienes Nacionales de la Contraloría General, los mismos que previa verificación física dan su conformidad en original y copias de las facturas y no

así en la Orden de Compra que no existe y que serviría de comprobante de recibo e inspección.

Finalmente la documentación así procesada más el comprobante de Caja y cheque es remitida a la Dirección General de Contabilidad para su registro. Igualmente, en todo este proceso se añade otro sin fin de firmas como queriendo justificar un eficaz control, pero la verdad es que pese a que se ha intervenido en una serie de lugares, el control previo en Bolivia no es tan efectivo como sería de desear y es precisamente porque se fiscaliza sin tener el sentido preciso de lo que se quiere conseguir, no otra cosa significa la continuidad de los daños contra los intereses del Estado, lo cual viene a ser resultado por una parte, de los pésimos sistemas de control establecidos en los diferentes Ministerios y unidades gubernamentales y por otra de la falta de complementación y coordinación oportuna con el control perceptivo y a posteriori.

Otra de las fallas que se puede detectar en el ejercicio del control previo en Bolivia, es aquella que tiene relación con el que efectúa la Contraloría y el control a posteriori realizado por el mismo Organismo Fiscalizador, es decir que en determinadas ocasiones estas dos fases del control fiscal se convierten en contradictorias, pues ocurre que funcionarios fiscalizadores del mismo ente, denominados Interventores y Auditores que actúan en representación del Contralor General no guardan un criterio definido y uniforme en cuanto al análisis fiscalizador de una de-

terminada transacción financiera, así mientras los primeros asienten o dan su conformidad, los segundos en función de exámenes a posteriori, rechazan dicha transacción financiera, exponiendo naturalmente sus puntos de vista; consiguientemente este hecho se convierte en una situación embarazosa, ya que en el fondo significa que el Contralor General en determinado momento aprueba y autoriza el curso a una transacción financiera, para luego dar paso atrás y en posición de girar nota de cargo contra los Administradores. Ante este estado de cosas las unidades fiscalizadas se hallan en un desconcierto tal, que no saben si dar crédito a lo que afirma el Interventor o el Auditor y por tal motivo se ha suscitado en varias oportunidades serias críticas a la Contraloría, lo que se justifica por la causal ya señalada que es la falta de un criterio uniforme, criterio dispar que puede deberse en un caso a la diferencia de nivel de preparación técnica y otro por la interpretación personal o subjetiva de disposiciones legales en vigencia.

Oficialmente y conforme a disposiciones vigentes dos son los entes que tienen a su cargo el control previo en Bolivia, ellos son: la Contraloría General de la República y el Ministerio de Finanzas, la primera conforme a Ley del 5 de mayo de 1928 y el segundo de acuerdo a lo dispuesto D.S. 08321 de fecha 9 de abril de 1968. En consecuencia el ejercicio del control previo en Bolivia es un tanto difuso y duplicado, pues una y otra Institución tratan de hacer prevalecer sus derechos y en tal sentido

cumplen con esta función, lo cual trae consigo como es natural y lógico una elevación de costos del control fiscal y el enervamiento de la administración ejecutiva.

En interés de la Nación ha de convenir por cierto, que se revisen las medidas que se adoptaron y derogar una de las disposiciones, lo que conllevará en uno de los casos el hecho de modificar la Constitución Política del Estado ya que las funciones de la Contraloría están determinadas en ella en sentido de ejercitar el control fiscal amplia e irrestrictamente; esto ocurrirá si acaso se quiere que la Contraloría General de la República cumpla funciones solamente de post auditoría a la manera del antiguo Tribunal de Cuentas.

Al respecto, se sostiene el planteamiento de que el control previo, conjuntamente con el perceptivo y a posteriori como partes componentes de un todo que es el control fiscal y financiero, sean ejercidos por un solo organismo independiente de todos los Ministerios y demás oficinas del Estado y no por dos o más ya que ello va en contra de una buena administración fiscal y los intereses del Estado por estar duplicando funciones y elevando costos innecesariamente.

El organismo llamado a cumplir con estas funciones no puede ser otro que la Contraloría General de la República Institución que se encuentra con los siguientes factores positivos a favor suyo:

- i) Atribuciones conferidas por la Constitución Política del Estado en su Capítulo V Artículo 155.
- ii) Situación de independencia con relación a otras unidades gubernamentales.
- iii) Suficiencia de personal especializado y experimentado en control fiscal.

a) Control Previo Jurídico.-

En Bolivia no se lleva a cabo el control previo jurídico en todo su vigor y en su momento oportuno, el que se ejecuta por su forma de realizarlo, más viene a resultar un control a posteriori ya que solamente se refiere a la acción de hacer cumplir las disposiciones legales emanadas del Poder Legislativo o en su caso del Poder Ejecutivo.

Se plantea que la Contraloría General de la República como organismo fiscalizador cumpla realmente su papel ejerciendo el control previo jurídico vale decir que debe intervenir o tomar conocimiento de todos los Decretos y Resoluciones para que previo estudio pueda emitir su opinión sobre su constitucionalidad y legalidad; como resultado de este estudio la Contraloría podrá adoptar dos medidas: primero dar curso al decreto o resolución cuando no adolecen de vicio de ilegalidad y segundo proceder a devolverlos cuando estima que incurren en tales vicios, situación que deberá hacer conocer con una nota de atención al órgano emisor del acto reparado.

El acto en sí no sería complejo por cuanto quien debe tomar conocimiento en definitiva del decreto o resolución es el Contralor General o el funcionario que actúa en su nombre en virtud de la delegación de autoridad. Pero sí se debe señalar que lo es cuanto implica la realización del estudio de su legalidad por diversas oficinas del Organismo Fiscalizador, debido a la variedad de materias que podrían ser tratadas en un decreto o resolución.

Por otra parte, existiría el temor natural de que si esto ocurriera, los decretos y resoluciones demorarían demasiado tiempo en el organismo fiscalizador y esto podría ser cierto, pero para solventar esta situación será necesario reglamentar la aplicación del control previo jurídico en tal forma que no se constituya en una traba ni en un factor que determine la inoportunidad de los decretos y resoluciones que en ciertos casos podrían causar serios daños al Estado.

3.- CONTROL PERCEPTIVO O CONCOMITANTE.-

El control perceptivo o concomitante puede ser denominado también como el control practicado en el terreno o control objetivo; consiguientemente indicaremos que no basta con el documento que contiene las disposiciones legales o declaraciones sino que se requiere además de verificar la conformidad de estas formalidades con la realidad de los hechos.

Las rendiciones de cuenta documentada, los pagos dispuestos, los

bienes adquiridos, todos ellos se reflejan en un documento o comprobante, pero también sabemos que todo esto se traduce en hechos y carece de validez una revisión puramente documentaria si la reliada no corresponde a lo expresado documentariamente.

Por tanto se sostiene que el control abstracto o documentario debe ser permanentemente complementado mediante el control perceptivo o concomitante, ejercido principalmente por la inspección y la auditoría continua para confirmar las disposiciones o declaraciones que acompañan a los comprobantes de desembolsos o pagos revisados.

Como complemento del control preventivo y a posteriori y a fin de llenar el vacío dejado por aquellos, se tiene el control perceptivo, denominado así porque tiende a verificar objetivamente mediante inspecciones practicadas en las propias oficinas sujetas a control, la integridad de los bienes y fondos a su cuidado.

El hecho de que tanto la fiscalización preventiva como la a posteriori se verifican sobre papeles, hace que ninguna de ellas ofrezca la seguridad absoluta en sus resultados, porque cabe la posibilidad de que los papeles por error o malicia no correspondan a la realidad de los actos que ellos pretenden reflejar. De ahí radica la necesidad de constatar los saldos existentes que arrojan determinadas cuentas y si estos se hallan en poder del

encargado de su custodio y manejo, ó si los suministros contratados han sido recibidos por las oficinas solicitantes y si reúnen los requisitos de la licitación o contrato respectivo, o si el empleado cuyos salarios han sido pagados con fondos públicos, ha prestado realmente los servicios personales correspondientes. A todo esto responde el Control perceptivo que como ya se señaló anteriormente tiende a llenar las lagunas dejadas por las otras dos formas de control mencionadas.

A.- Control Perceptivo o Concomitante en Bolivia.-

En Bolivia el control perceptivo o concomitante como una forma de control realmente establecida no existe, los esporádicos actos realizados en este sentido tanto por los entes fiscalizados como por función propia de las unidades gubernamentales, son llevados a cabo unas veces por iniciativa aislada de algún funcionario y las más de las veces como emergencia de denuncias formuladas generalmente a través de la prensa.

En tal razón se puede estar en lo cierto al afirmar que en Bolivia, al no estar instituido este control, la consumación de irregularidades con los fondos destinados en el presupuesto de la Nación para determinados fines son efectuados casi a menudo y distraídos o empleados en otros para los cuales no fueron originalmente asignados, los montos por estas malversaciones y apropiaciones indebidas de fondos son de bastante consideración cuya recuperación es dudosa en la mayoría de los casos.

Asimismo la falta de un control de esta naturaleza en Bolivia, repercute en una mayor carga de trabajo para el control a posteriori realizado por la Contraloría, ya que las funciones de inspección y auditoría continua que debió realizarse durante la gestión financiera, se pospone hasta el final de ésta para encargar a la fiscalización a posteriori la revisión de todos los actos consumados, cuyo examen tiene que realizarse en un mínimo de tiempo, lo que realmente no permite efectuar un análisis detallado de todas y cada una de las transacciones ya que significaría querer reconstruir la labor de todo un aparato administrativo realizado durante un año, en uno o más meses por una reducida comisión de auditores.

De otro lado, por mucho que el control a posteriori llegara a efectuar un trabajo magnífico de auditoría y se hayan establecido como consecuencia del examen, una serie de cargos contra los administradores de bienes y fondos públicos bien sea por malveraciones, fraudes o apropiaciones indebidas, la denuncia llega a destiempo o en forma tardía por el hecho de que en la mayoría de los casos los causantes de daños contra los intereses del Estado se hallan prófugos o en el mejor de los casos localizados y encarcelados; suponiendo que sucediera esto último, lo más que se consigue es privarlos de su libertad, pero en cambio el daño irrogado al Estado resulta muy difícil de reparar.

Por las circunstancias anotadas es que se plantea la tesis de que el Control Perceptivo o Concomitante sea el más importante

de los ya señalados, pues si se ejerce en forma técnica y coordinada por la Contraloría mediante la auditoría continua, sería mucho más positiva la labor del organismo fiscalizador que cumplir solamente con la función de un Tribunal de Cuentas con características notamente de examinador de cuentas o actos ya consumados.

En el ejercicio e institución del control perceptivo, la Contraloría se hallaría en condiciones de obtener mayores ahorros para el Estado y más aún en situación de dar estricto cumplimiento a las disposiciones legales y de estar haciendo cumplir la ejecución del presupuesto tal cual fue formulado. Asimismo los errores que se pudieran cometer por omisión o comisión voluntaria o involuntariamente podrán ser informados y corregidos inmediatamente; si se repitieran estos, la Contraloría se halla en todo el derecho de representar la actividad funcionaria de los malos administradores de la cosa pública y solicitar su cambio inmediato sin perjuicio de seguirles la respectiva acción judicial por daños al Estado.

Finalmente, se sostiene necesario y de suma urgencia que la Contraloría instituya esta forma de control a fin de contribuir al establecimiento de una administración técnicamente organizada y moralmente sana, lo cual constituye como se sabe uno de los medios más eficaces para conducir un país al desarrollo y prosperidad, al mejoramiento de la condición social de sus habitantes y en cierto grado amortiguar los problemas de carácter político.

Además no se debe olvidar que la Administración Pública en nuestro país necesita de ser corregida de una vez por todas de los vicios que se arrastran desde los tiempos de la Colonia, y que aún persisten en nuestra época debido al hecho de no haber sido encarado el problema en toda su magnitud.

Procedimientos obsoletos, disposiciones legales anacrónicas, negligencia de funcionarios y comisión de delitos contra la cosa pública, pueden y deben ser erradicados de nuestra administración mediante el concurso en excelencia de la Contraloría General de la República, que actualmente cuenta con un selecto grupo de profesionales y el decidido apoyo de los ciudadanos y profesionales que se hallan en función pública.

4.- CONTROL A POSTERIORI.

Es una locución latina que equivale a "por lo que viene después" y significa conocimiento adquirido después de producido el hecho o acto ó bien el razonamiento a que da lugar esa experiencia. Es antónimo del vocablo **a priori**

Técnicamente y en materia de control fiscal significa la realización del control o examen ulterior es decir después de haberse consumado el hecho o acto económico financiero, es la tercera etapa del control fiscal y financiero mediante el cual se somete a prueba la buena o la mala administración de los fondos públicos; consiguientemente es un control que no llega a evitar el

acto lesivo al interés patrimonial del Estado, no impide la ejecución del acto sino que preferentemente, persigue la responsabilidad de aquél cuando es contrario a derecho. Es pues fundamentalmente un control de tipo reparatorio.

Este control es llevado a cabo por inspectores o auditores ya sea mediante el examen documentario a "distancia" o "in situ" en el primer caso mediante la revisión de los justificantes a la sede del organismo fiscalizador y en el segundo a través del análisis de comprobantes por comisiones destacadas a las oficinas mismas de las entidades fiscalizadas.

El control a posteriori se efectúa con posterioridad a la consumación de los actos intervenidos y es el mas generalizado. Ello obedece al hecho indubitado de que la comprobación posterior no interfiere la marcha administrativa y que una vez realizado el acto, están disponibles todos los elementos necesarios para determinar su legalidad y corrección. Sin embargo el control a posteriori por mucho que influya en la disminución de los actos lesivos a la Hacienda Pública, no los evita. Esos actos se producen si bien son descubiertos mediante el ejercicio de dicho control, ello ocurre tardíamente, cuando la reparación del daño irrogado al patrimonio estatal se ha vuelto difícil y en ocasiones hasta imposible de repararlo.

El control a posteriori presenta dos aspectos en su ejecución:

un control a posteriori de tipo administrativo y un control de carácter jurisdiccional. El control administrativo, tiende a depurar y completar las cuentas rendidas, para poner remedio inmediato a las irregularidades que se encuentren. Ya no puede evitar, el dano o la incorrección, pero intenta remediar aquél o corregir éste, antes de entrar al juzgamiento formal de la gestión. El control jurisdiccional, tiende a determinar de manera definitiva las responsabilidades pecuniarias que quepa imponer a los administradores de fondos y bienes públicos y más comunmente se efectúa por el juicio de cuentas.

Por último, el control a posteriori puede ser aplicado eficazmente a los actos administrativos siempre y cuando dicha fiscalización periódica no se efectúe con mucho atraso pues cuanto más antiguos son los danos inferidos al estado, mas difícil se hace su reparación.

A.- Control a Posteriori en Bolivia.-

En Bolivia el ejercicio del control a posteriori en la época republicana arranca en sus orígenes desde el antiguo Tribunal de Cuentas inmediato anterior a la Contraloría General de la República creada en 5 de mayo de 1928.

El control a posteriori en nuestro país, ha tenido las más diversas formas en su ejecución, así por falta de una planta adecuada de personal técnico en la Contraloría de la década del 40 al 50, fue llevado a cabo unas veces por personal del Ministerio de Fin-

denzas, otras por las propias unidades Gubernamentales y finalmente a través de la contratación de firmas independientes de auditores.

Prácticamente hasta el año 1965 en que se creó el Departamento de Auditoría hoy Dirección General de Auditoría, el control a posteriori se llevaba a cabo en forma empírica y naturalmente sujeta a la buena voluntad y al alcance de la capacidad del personal que buenamente hacía lo mejor que podía.

En estas circunstancias el control fiscal ejercido por la Contraloría General de la República, se hallaba venido muy a menos, pues los fraudes y malversaciones se producían con mucha frecuencia y en mas de un caso con la complicidad voluntaria e involuntaria de los encargados de ejercer el control previo. Las denuncias de estos hechos generalmente se conocían mediante publicaciones de prensa y se cometían a seguido por una razón muy simple, la de que la administración pública tenía conocimiento que el organismo fiscalizador no contaba con el personal apropiado y por tanto le resultaba muy fácil a cualquier funcionario encargado del custodio de bienes y fondos públicos encubrir ciertos manejos irregulares por determinado tiempo.

A partir de fines de 1965 y virtualmente de 1966, al establecerse en el organismo fiscalizador un Departamento de Auditoría, encargado de la ejecución del control a posteriori, las cosas en la administración pública fueron cambiando hasta llegar al estado

actual en que se encuentra hoy, digamos levemente moralizada. En la actualidad esta dependencia del organismo fiscalizador, cuenta con un considerable número de profesionales especializados en Auditoría Fiscal y Comercial suficientemente capáz, con una estructura completamente distinta a la que regía en el Departamento de Revisión de los años anteriores a 1965.

Pero veamos cual es el resultado obtenido en términos de avance o progreso, en cuanto se refiere a la ejecución del control a posteriori con la incorporación del nuevo contingente de personal que actualmente se halla a cargo de él. Se puede decir que indudablemente se ha logrado aminorar los actos lesivos contra el patrimonio del Estado, sino en gran medida por lo menos en algo, sin llegar a desterrar completamente los vicios nugatorios de la administración pública, objetivo difícil de lograr ya que significaría querer alcanzar la perfección en este campo, lo cual es imposible dada la naturaleza humana de los que se hallan a cargo del manejo y custodio de los bienes del Estado. Pero lo criticable es que la labor desplegada por este personal de aproximadamente 130 auditores aún no ha sido traducida en resultados positivos de una mejor organización en la administración pública, más al contrario se ha visto frustrada en su alcance por los siguientes hechos:

Las Comisiones de Auditoría destacadas a los diferentes organismos del gobierno, examinan los estados financieros, analizan su

control interno y emiten sus correspondientes informes en los cuales hacen un sin número de observaciones y recomendaciones, las mismas que no son corregidas ni llevadas a cabo, extremos que son constatados por las Comisiones que vuelven al examen de las cuentas en la siguiente gestión y mayores son las sorpresas cuando verifican que el estado de cosas se encuentra igual o peor que en la auditoría anterior.

Como será de comprender esta situación es desesperante para la Contraloría como responsable de la ejecución del control a posteriori, pues los altos costos a que es llevado este control no se vé compensado por contrapartida con una reacción positiva de la administración pública.

Otro de los hechos negativos por los cuales la Contraloría se vé entorpecida en el cumplimiento de sus funciones fiscalizadoras o más propiamente se halla en situaciones difíciles de fiscalizar, es aquel que se refiere con los registros contables, de los cuales en la mayoría de los casos no existen ni rastros, si no simplemente anotaciones de tipo doméstico o casero.

La existencia de este estado de cosas en la administración pública, dá a conocer que la Dirección General de Contabilidad dependiente del Ministerio de Finanzas, no está desempeñando su papel, prestando su cooperación a la Contraloría General en la medida que sería de desear, pues una de sus tareas fundamentales que es la de estandarizar los sistemas contables en el sec-

tor público centralizado y prescribir normas contables, registros y formularios, además de normas para la presentación de estados financieros aún no ha sido llevada a la práctica; en consecuencia los resultados y no debe extrañar continuarán siendo negativos. Por consiguiente, se impone la necesidad de que la Dirección General de Contabilidad, haga conciencia sobre este problema y justifique su existencia y permanencia en el Ministerio de Finanzas jugando su verdadero rol en el campo de la administración pública, dirigido hacia la consecución de un mejoramiento del control interno de los organismos estatales.

Pero el problema fundamental y crítico del control a posteriori, radica en los siguientes aspectos:

- a) Organización y Auditoría Operativa de las entidades fiscalizadas.
- b) Auditorías periódicas inoportunas.
- c) Auditoría de resultados o control por el resultado.

a) Organización y Auditoría Operativa de las Entidades Fiscalizadas.

Es de dominio público que la organización de las unidades que conforman el sector público del gobierno y en especial las que corresponden al sector público centralizado, tienen una deficiente organización y un pésimo control interno. Estos factores determinan que su desenvolvimiento se desarrolle en una especie de desorden administrativo y que la eficiencia sea un objetivo

lejano de alcanzar.

Naturalmente que existen causales de diverso orden que inciden en esta anarquía de la administración pública, entre los cuales es innegable en nuestro país como en cualquier otro, con la diferencia de una mayor o menor intensidad de la influencia de causal político que no permite una racionalización de funciones, por otra parte, se tiene la incapacidad de los funcionarios en su mayor parte improvisados sin carrera administrativa, falta de incentivación a los funcionarios de carrera para propender a su capacitación y actualización de conocimientos y finalmente la poca o casi nada responsabilidad de parte del funcionario público en el custodio y administración de los fondos públicos.

Realmente este cuadro parece ensombrecedor pero es la realidad por todos conocida; por tanto es a estos hechos que la Contraloría General de la República tiene que enfrentarse y cumplir con una de las mas difíciles misiones que le corresponde en bién de la organización y mejoramiento de la administración pública. Para ello deberá salvar los obstáculos señalados y encarar mediante una planta de funcionarios especializados, el estudio sobre la organización administrativa y contable de cada una de las unidades gubernamentales en base a las recomendaciones de las Comisiones de Auditores encargadas de la auditoría contable y financiera.

Esta planta de funcionarios podría conformar un Departamento de la Dirección de Auditoría, repartición que como ya se señaló se

encargaría del estudio organizativo y de sugerir la implantación de adecuados sistemas de organización y control interno. Concluida esta labor, la nueva repartición se encargaría de discutir su informe con las principales autoridades de las unidades fiscalizadas y proceder a su aplicación, supervigilancia y asesoramiento hasta su completa marcha.

Por lo expuesto, es de necesidad imperiosa encarar el aspecto señalado, lo contrario significará continuar perdiendo tiempo, esfuerzo, dinero y, el estado de cosas en la administración pública seguirá igual o peor, sucediendo además que, auditorías e informes se irán acumulando, se publicarán nombres de malversadores de fondos, se dará cuenta de robos, fraudes y finalmente como resultado no se habrá obtenido avance en cuanto al ejercicio del control a posteriori y la moralización de la administración.

b) Auditorías Periódicas Inoportunas.-

Otra de las causas para que el control a posteriori no tenga la efectividad que fuera de esperar es que la Dirección de Auditoría de la Contraloría General de la República, se halla dedicada en gran medida a la realización de auditorías de gestiones pasadas en dos o mas años, por tal razón es que sus resultados son casi inoportunos, pues los responsables ó ya dejarón de existir o se hallan prófugos del país.

Por lo demás, las recomendaciones caen fuera de foco al producirse cambio de autoridades, pues como nuevas que son, éstas

imprimen su modalidad de organización y cuando llegan las recomendaciones la nueva administración se halla en el desenvolvimiento de sus funciones en mas de un semestre; consiguientemente dichas recomendaciones quedan postergadas en su aplicación para la gestión venidera. Durante este período como nadie se encarga de verificar el control interno, puede ocurrir que el estado de cosas se haya complicado aún más.

De este modo queda claramente demostrado que las auditorías o control a posteriori que realiza la Contraloría sobre operaciones financieras de gestiones pasadas, no contribuye a la organización y moralización de la función pública por la forma tardía en que llega este control despues de dos, tres años de consumados los actos.

Por estas circunstancias, se plantea la tesis de que la Contraloría efectúe su control a posteriori o auditoría periódica en forma oportuna, es decir al cabo de la gestión, cuando los hechos aún no pueden ser deformados por el transcurso del tiempo y los responsables del manejo de la cosa pública se hallan ejerciendo funciones.

Otro aspecto negativo constituye el hecho de que las auditorías periódicas o control a posteriori, se llevan a cabo durante un tiempo bastante prolongado, llegando a emplear en muchos casos un año o mas, la razón para ello radica precisamente en la desorganización de los entes fiscalizados en los cuales en determina-

das circunstancias debe procederse a un examen detallado de todas y cada una de las transacciones financieras. Esto nos demuestra que hasta el momento, no existe una adecuada coordinación y planificación del control fiscal en el organismo fiscalizador, el mismo que debió haber sido planificado en tal forma, que las auditorías periódicas sean practicadas en el menor tiempo posible en base a muestras o pruebas selectivas, basadas en la confiabilidad de la organización y control interno implantados de antemano.

c) Auditoría de resultados o control por el resultado.-

No basta con el control jurídico-administrativo que establezca la legalidad del gasto y que se proyecte como un control objetivo sobre los bienes y el orden material de los hechos que los documentos examinados expresen, sino que también es necesario como ya se ha reconocido a través de la realidad, la existencia de un control de resultados, a este respecto se vuelve a repetir lo que se remarcó en anterior oportunidad, que: Nada obtiene una Administración jurídicamente ordenada, nada logra un gasto legalmente ejecutado, si el sistema técnico de su realización infiltra recursos en objetivos secundarios o trámites burocráticos asignando al fin un costo excedente, que no condice con su trascendencia o su verdadero valor.

Esta probado que el Estado debe recurrir a sistemas presupuestarios y contables, en que los gastos expresen el sentido del fin y en que el fin aparezca reflejado en costos, que permitan con-

trolar la medida en que el Estado cumple los objetivos que la colectividad le asigna y la eficiencia de los gastos en cuanto a su resultado o rendimiento, para este efecto tiene importancia el presupuesto - programa que ya se aplica en Bolivia desde el año 1966.

Es necesario que la colectividad que aporta los recursos, vea expresado el gasto en el objetivo que el Estado persigue en beneficio del grupo social. El sistema de ordenación puramente administrativo no refleja el destino de los fondos a fines determinados, no siempre señala el costo global del fin y nunca refleja el costo de cada objetivo, plan o programa parcial.

Nada obtiene un Estado al destinar grandes recursos a la educación, si el costo por alumno es exagerado debido a la existencia de sistemas burocráticos que extraen y absorben los recursos sin que lleguen a su fin esencial. El gasto solo es un medio de alcanzar un fin y la mayor relación y la más estricta concordancia del gasto y del fin deben asegurarse mediante un costo racional, que constituya un reflejo básico para la fiscalización del rendimiento o resultado.

El presupuesto por programas tiene dos elementos básicos que son el valor monetario y la unidad física de resultado. Como consecuencia de los dos resulta espontáneamente la determinación del costo de lo que se haya conseguido.

En tal sentido y por simple lógica debe surgir una nueva gama del control fiscal - para que la Contraloría se convierta en el acicate de la Administración - en aras de que el Estado cumpla con las metas que el país se ha trazado para su desarrollo. Un programa es realmente el enunciado de la realización de tareas mas o menos específicas y existe dentro de este enunciado el compromiso de cumplir dos cosas: efectuar el gasto y cumplir las obras. Si se cumple la primera condición pero se deja de obtener la segunda, los fines del presupuesto anual se desvirtúan, ya que entre ambas existe una estrecha interdependencia.

Para proceder en concordancia con lo expuesto, debe estar dentro de la competencia de la Contraloría General, cumplir o asumir la función de control de resultados a través del presupuesto ya que ella es responsable de la vigilancia de la ejecución del mismo.

Con estos nuevos factores emanados de la programación presupuestaria, resalta su validez y su importancia, teniendo en cuenta que al antiguo criterio lato de exigir la sujeción de las erogaciones a una apropiación y de custodiar el cumplimiento de precisos requisitos legales, se le agrega ahora el control del logro de una meta que es el fin máximo del presupuesto por programas.

Otro aspecto que debe estar sujeto al control es el de la compatibilidad entre ciertos programas; pues es sabido que el presupuesto configura parte de un plan y por lo tanto será necesario que se establezca la prioridad racional en su ejecución, ya que

en determinados casos están íntimamente vinculados unos a otros, o su cumplimiento presupone que deben ser realizados simultáneamente. Entonces, los auditores de la Contraloría General de la República, deben vigilar esta compatibilidad a fin de evitar desperdicio de recursos ocasionados por obras inconclusas ó que si bien se hallan terminadas no puedan prestar servicios por no haber sido ejecutados los programas complementarios. Tal caso podría suceder por ejemplo con la construcción de escuelas sin que por contrapartida se hayan formado los docentes para impartir la enseñanza ó también podría suceder que se hayan construido hospitales sin contar con el equipo quirúrgico.

Como será de apreciar nos hallamos frente a un nuevo tipo de control que debiera ejercer la Contraloría, tal vez como una de sus más principales funciones y de mayores dimensiones de las que ordinariamente ha venido ejerciendo a la fecha con un criterio limitado y sin utilidad práctica para la defensa de los intereses del país. Todo esto significa que la Auditoría Fiscal, ha de tener que orientar su acción en este sentido a fin de coadyuvar al aparato gubernamental a conseguir la eficiencia de la administración pública y el mejoramiento del estatus económico de la sociedad.

Por lo demostrado, no solo es suficiente proceder al examen frío de los números y a la exigencia estricta en el cumplimiento de disposiciones legales, no basta con decir cuanto se gastó, que

fue bien o mal gastado, sino que además deberá decirse que si los fondos fueron invertidos en el fin que se había propuesto y en la misma escala que fue asignada presupuestariamente ó que por el contrario por razones de alza en los jornales, por alzas en el costo de los materiales u otras razones no se pudieron cumplir uno u otro programa, finalmente deberá señalar que los programas que se pensaban llevar a cabo dentro de dos, tres años no será posible realizarlos sino en cuatro o cinco ó señalar que en el segundo o tercer año será necesario incrementar las correspondientes partidas presupuestarias para su cumplimiento.

En este sentido los informes emitidos por la Contraloría serán indudablemente de un gran valor técnico tanto para el ejecutivo, legislativo y la sociedad en general, pues en determinado momento revelará qué tareas encomendadas por el legislativo no fueron cumplidas por los gobernantes, por cuyas causas deberán responder ante el Congreso Nacional.

=====

LA FISCALIZACION SUPERIOR Y EL CONOCIMIENTO

TECNICO

Recientemente los asuntos técnicos han tomado una mayor ingerencia en varias actividades del Estado, desde que la administración gubernamental se está extendiendo mas allá de la administración general llegando hasta el campo del desarrollo industrial y el bienestar social.

En todos los países los trabajos son realizados por el Estado a través de organizaciones públicas o corporaciones subvencionadas con inversiones del gobierno o de organizaciones dotadas de esta asistentencia financiera; consiguientemente las obras de tal caracter requieren de una gran ayuda de las finanzas públicas sin cuyo recurso sería casi imposible la atención de las necesidades de un pueblo en marcha de progreso.

Estas actividades del Estado naturalmente han de ser fiscalizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior; se considera por lo tanto necesario que su personal posea conocimientos técnicos en los campos de la ingeniería civil, arquitectura, maquinarias, agricultura etc.

La necesidad de los conocimientos técnicos no se ha sentido en Bolivia y en muchos otros países, en razón de que las entidades fiscalizadoras dentro sus funciones se han limitado solo a la

verificación de las cuentas finales del Estado y descubrir deficiencias e irregularidades de las unidades centralizadas y descentralizadas del sector público. Sin embargo ya no se puede concebir para el presente y futuro una fiscalización superior completa sin el conocimiento de la dirección de distintas empresas públicas y técnicas profesionales de especialidades tales como ingeniería civil y agricultura, mucho más si se viene insistiendo en la investigación de la economía, eficiencia y aptitud de la dirección de las obras públicas sujetas a fiscalización de la Contraloría General.

En nuestro país como en otros la escala financiera de las obras públicas tiende a aumentar cada año; estas obras generalmente vienen a ser explotación de los recursos del subsuelo, construcción y expansión de carreteras, ferrocarriles, aeropuertos, control y eliminación de inundaciones, aumento de viviendas, sistemas de alcantarillado y suministro de agua, telecomunicaciones, facilidades turísticas, transportes, fabricación de maquinaria agrícola y otras, La mayoría de estas obras públicas se realizan a través de las entidades controladas y sujetas a la fiscalización e inspección de la Contraloría; por consiguiente los gobiernos en tal situación tienen funciones importantes a realizar y su esfera de acción tiende a extenderse cada vez mas y los gastos no solo van aumentando sino que también la técnica y la habilidad necesarias en la realización de las funciones del gobierno se han hecho mas complejas y detalladas. Acorde con ello el organismo fiscalizador cuyas funciones se dirigen a las

transacciones financieras del gobierno, no solo deberá examinar y certificar que los justificantes y gastos se hallan en orden, sino también deberá tomar una función mucho más activa en contribuir a obtener una economía y efectividad en los gastos del gobierno.

1.- HASTA QUE PUNTO DEBE INVESTIGAR LA CONTRALORIA GENERAL EN ASUNTOS TECNICOS.-

Se considera que este problema debe ser estudiado en longitud y extensión, es decir que el concepto general de "Conocimiento Técnico" tiene una longitud profunda desde el punto de vista de la sección vertical y una extensa amplitud desde la sección horizontal. Se trata pues de determinar el alcance y profundidad que ha de tener una investigación técnica para cumplir y realizar la fiscalización debidamente.

Se sustenta que el personal fiscalizador debe poseer conocimientos técnicos básicos suficientes para comprobar y confirmar los hechos y documentos relativos a los asuntos técnicos sujetos a la fiscalización. Este conocimiento elemental, sería suficiente para que el personal fiscalizador comprenda las explicaciones de los funcionarios técnicos en los campos concernientes y poder darse cuenta de los problemas fundamentales, ya que las funciones de fiscalización superior están basadas en la inspección y crítica de elementos que son simplemente el entender los asuntos para decidir sobre los ilegales y pedir las debidas acciones; por tanto, los conocimientos técnicos requeridos aquí no son de

tal nivel superior como los exigidos a los expertos técnicos que han de planear, diseñar, comprobar y confirmar planos y porque sería imposible para el personal fiscalizador el descubrir, mejorar y evitar deficiencias existentes en los mismos, debido al hecho de que las funciones de fiscalización tiene un tiempo limitado.

Hay casos sin embargo, cuando se requiere un estudio sobre la economía y eficiencia de un proyecto en los cuales le es posible al auditor detectar y evitar deficiencias, en tales situaciones habrá de requerirse el concurso de conocimientos técnicos superiores a los básicos ya mencionados, a fin de tener una evidencia cierta de las sospechas obtenidas por el auditor en su primera inspección.

En cuanto a los conocimientos técnicos desde el punto de vista de la sección horizontal, es un problema que puede resolverse tomando en cuenta los impactos de los conocimientos técnicos en los campos concernientes a la escala financiera de los países, es decir en los campos de la ingeniería civil, arquitectura, maquinaria y agricultura que están tomando gran parte de las actividades del Estado. Es en esta razón de que el organismo fiscalizador debe considerar necesario concentrar principalmente su atención en los conocimientos técnicos de estos campos. En cuanto a los asuntos en los que no tienen una gran apropiación de las finanzas públicas o pertenecen a campos especiales como por ejemplo la química, textiles y electrónica no será esencial para

el personal fiscalizador poseer conocimientos técnicos especiales de tales campos, ya que estas actividades tienen poca importancia en las realizaciones de la fiscalización superior.

2.- LA FISCALIZACION DE ASUNTOS TECNICOS DEBE SER EJERCIDA POR LA CONTRALORIA GENERAL O SER ENCARGADA A OTRAS ORGANIZACIONES?

Al cumplir sus deberes la entidad fiscalizadora superior tiene que mantener su condición de independencia; solamente cuando se cumple con esta condición pueden ser exactas y justas las decisiones y los resultados de la fiscalización.

En principio, por el bien de la conveniencia y la economía, el organismo fiscalizador deberá ser él mismo quien se haga cargo de las cuestiones ordinarias es decir de aquellas en que mayormente no sean necesarios para el fiscalizador un cúmulo de conocimientos de alta técnica en determinados campos, en tal virtud estaría actuando la fiscalización en la misma forma que las cosas son conocidas, examinadas y controladas por ojos humanos.

Sin embargo hay casos en los cuales los exámenes tendrán que estar sujetos a mayores pruebas como ser pruebas físicas, químicas o mecánicas o cuestiones que ocurren accidentalmente; en estos casos será aconsejable que la entidad fiscalizadora encargue a otras organizaciones o personas privadas capaces de efectuar tests de laboratorio o funciones de inspección, de investigación etc, las mismas que podrán hacerse cargo de estos trabajos en su nombre, pero el resultado de los mismos deberá ser determinado

por el organismo fiscalizador. Naturalmente tendrá que acudir a este recurso cuando el sostenimiento de técnicos peritos en tales materias sea muy costoso.

3.- EN QUE CAMPOS Y HASIA QUE PUNTO DEBE CONTRATAR LA ENTIDAD FISCALIZADORA LOS SERVICIOS DE EXPERTOS TECNICOS.-

Se considera conveniente que el organismo fiscalizador cuente con el suficiente personal, para que pueda cumplir con su objetivo de realizar la fiscalización de asuntos técnicos que sean de considerable importancia en la escala financiera y, en aquellos que tengan una parte relevante en los diferentes campos de las obras públicas.

Asimismo se opina que el porcentaje entre el número total del personal de la entidad fiscalizadora superior y el personal técnico debe ser tomado muy en cuenta, ya que un elevado número de personal técnico puede redundar en perjuicio de las funciones de la Contraloría General.

Puesto que las actividades financieras del gobierno se amplían día a día con el progreso de la sociedad, la extensión del conocimiento técnico requerido en el ejercicio de funciones de fiscalización, igualmente se ha visto ensanchado. En estas circunstancias, un personal fiscalizador que no tenga conocimiento técnico no es personal competente para el manejo de casos de fiscalización que envuelven problemas técnicos. Sin embargo, en vista de la dificultad de proporcionar formación técnica al perso-

nal, instruido actualmente solo en derecho, materias contables y economía, será aconsejable que la entidad fiscalizadora superior asigne peritos o especialistas que coadyuven a los auditores en sus investigaciones en materias técnicas.

4.- COMO DEBE SER REALIZADO EL ENTRENAMIENTO DEL PERSONAL FISCALIZADOR.-

El entrenamiento técnico del personal fiscalizador se considera como un aspecto importante para el desenvolvimiento futuro de la Contraloría General, pues como se ha visto tendrá que hacer frente a los adelantos conseguidos por nuestro mundo de hoy en el campo de la tecnología, conocimientos que son aplicados día a día en las diferentes obras que emprenden los gobiernos de nuestros pueblos en afán de conseguir el bienestar y comodidad de sus habitantes; consiguientemente si se adopta la política negativa de el dejar hacer y dejar pasar, se estará condenado al organismo fiscalizador al desempeño de un papel estático y poco constructivo.

Se avecina la presencia en el campo económico financiero de las grandes empresas multinacionales, la aparición de nuevas empresas a raíz de convenios multilaterales, de organismos internacionales como el grupo andino, que entrarán en actividades con un sinnúmero de operaciones complejas que aún no se han dado en Bolivia pero que ya se avecinan; ante esta situación no será conveniente ni nada halagador el improvisar personal para la fiscalización de estos nuevos entes, por tanto deberá proveerse esta

situación y encararse con mayor seriedad el futuro del organismo fiscalizador.

Para el efecto se debe propender a la realización de grandes esfuerzos, a fin de ponerse al día con los conocimientos técnicos y continuar familiarizando a los auditores en las materias técnicas relacionadas con la fiscalización, lo que se puede conseguir a través de las siguientes medidas:

- i) Enviar auditores del organismo fiscalizador regularmente y por turnos a diferentes instituciones técnicas para estudiar o practicar.
- ii) Formar a los auditores bajo la supervisión adecuada de sus superiores, mediante cursillos dictados por estos ó en su defecto llevados por los mismos a estudiar y practicar en el lugar mismo de los hechos por determinados períodos de tiempo.
- iii) Los auditores que hubieran prestado servicios por mucho tiempo al organismo fiscalizador deberían ser becados a otros países por cuenta del gobierno para seguir estudios de temas técnicos nuevos introducidos en sus universidades o institutos, esto naturalmente de acuerdo con su interés y méritos demostrados en el desempeño de sus funciones a fin de adquirir nuevos conocimientos para enfrentarse con las necesidades reales en la fiscalización gubernamental y elevar la eficiencia del trabajo.

La experiencia diaria que vive nuestro país nos demuestra la necesidad cada vez mayor de conocimientos técnicos en la labor de fiscalización, especialmente en los campos de la ingeniería civil, arquitectónica y mecánica tal como puede apreciarse a través de los siguientes ejemplos:

- a) Supongamos una organización gubernamental que ha licitado la construcción de una carretera de asfalto de 5 cm. de espesor. La cantidad de grava requerida es de 0.12 m³ por cada m². Por otra parte un grosor de 12 cm se convertirá en 5 cm después de ser arrollado y comprimido. Ahora bien al ser inspeccionada la obra por el auditor de la Contraloría y que no tenga conocimientos en ingeniería de caminos, sencillamente no será capaz de juzgar si este trabajo de construcción está debidamente hecho o no. Un grosor por encima o debajo de los 5 cm. no es del tipo requerido aún más un grosor por encima de los 5 cm. es defectuoso porque la pavimentación no será lo bastante fuerte si no se arrolla y comprime debidamente.

- b) En una licitación pública para la adquisición de un lote de motores que tiene que ser importado, la unidad gubernamental solicitante no solo proporciona las especificaciones, sino que también la lista de los distintos tamaños y pesos, aunque en realidad debería dar solamente las especificaciones, pero si el auditor no tiene los conocimientos elementales sobre la materia no podrá objetar si determinada marca o industria es conveniente para la unidad solicitante, si los motores por muy

buenos que sean podrán funcionar con los carburantes existentes en el país o por falta de provisión o falta de conocimiento del auditor mas tarde tendrá también que importarse carburantes del exterior para poner en marcha los citados motores.

- c) Una determinada agencia gubernamental llama a convocatoria a propuestas para la compra de drogas y medicamentos. En la invitación solo se dan a conocer los nombres de las marcas sin mayor especificación; ante esta situación muchos suministradores y fabricantes se verán excluidos de presentar sus ofertas aún cuando podrían ofrecer los productos necesarios, precisamente por el desconocimiento de otros datos más concretos.

El auditor sin el debido conocimiento y experiencia a cerca de estos productos será incapáz de saber si los términos de las ofertas son propios o incorrectos y de sugerir correcciones.

- d) Al examinar los precios de compra de una gran cantidad de papel por un organismo gubernamental, por medio de licitación, la Contraloría encuentra que el precio de un ofertante es mucho más alto aún cuando todos los ofertantes presentan el mismo grosor, dureza, resistencia a retorcerse, facilidad de doblarse, blancura, suavidad, humedad etc. Pero la razón por la que se ha observado el precio más alto es que no se ha tomado en cuenta o han dejado de incluir los demás oferentes

la capacidad de absorción de la pulpa. Entonces solamente cuando el auditor posee los conocimientos sobre la materia podrá descubrirse estas fallas y sugerir que se rebaje el precio o se llene el requisito de la capacidad de absorción.

=====

METODOS Y PROCEDIMIENTOS DE LA FISCALIZACION
SUPERIOR
=====

Para entrar en el análisis del tema, previamente corresponde realizar una explicación sobre los conceptos de "método" y "procedimiento". Se ha de entender por procedimiento una cierta clase de acción ó una cierta clase y manera de realización del exámen, mientras que por método se debe entender una vía dentro de una cierta clase de procedimientos, para descubrir los hechos que contradicen las disposiciones legales u orden establecido.

A la luz de estos conceptos, la fiscalización a distancia y local, así como la fiscalización previa y posterior, quedarían comprendidas en lo que se llama procedimientos de fiscalización. En cambio el examen completo y el examen por muestras, lo mismo que los exámenes progresivo y retrogresivo, estarían comprendidos en lo que entendemos por métodos de fiscalización. Se llama fiscalización progresiva cuando se parte de la comparación y se avanza al objeto de la fiscalización, y contrariamente la fiscalización retrogresiva es aquella que se lleva a cabo partiendo en dirección opuesta.

1.- FISCALIZACION A DISTANCIA.-

Cuando la Contraloría General de la República examina en su sede, puede prácticamente, para el propósito de su obligada fiscalización exigir toda la información que considere necesaria, así como los libros de contabilidad, recibos, facturas y otros ele-

mentos auxiliares como correspondencia, contratos, actas etc. La parte interesada deberá enviar toda esta documentación con detalle escrito por una vía rápida de comunicación y a la mayor brevedad posible.

Según el principio de equivalencia, la inserción de ciertos medios es necesaria para conseguir un fin determinado y así la presentación de documentos para la fiscalización a distancia debe ser preparada, en principio, de acuerdo a las tareas o fines del examen. A esta altura surgiría la pregunta de qué documentos se han de ofrecer para la fiscalización a distancia, la respuesta de una manera general sería: cuanto más amplios y múltiples son los problemas del examen tanto más numerosos y mas variados son los documentos que deben ofrecerse.

Pero la finalidad no siempre determina los medios, ni en el campo de la fiscalización llevada a cabo por las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Existe la posibilidad de que no sean permisibles los medios que se necesitarían emplear para cumplir con todas las tareas de fiscalización y ello, quizás se deba a causa de que es necesario mantener el examen dentro de ciertos límites así por ejemplo, si no se ha de realizar un examen completo y detallado será innecesario solicitar documentación y preparación de mayor información extensa y agobiadora, que por otra parte, ha de demandar tiempo y costos a las oficinas fiscalizadas; consiguientemente nó por el solo hecho de considerar que se está cumpliendo con la misión o función fiscalizadora se debe estar

en posición de solicitar documentación que no será utilizada en el propósito del examen.

También puede resultar que las unidades sujetas a control, se hallen prácticamente incapacitadas por factores de distancia, comunicaciones, transportes ó finalmente falta de disponibilidades presupuestarias, para el envío de la documentación in extenso desde sus sedes a las oficinas del organismo fiscalizador.

El campo a examinar por la Contraloría es muy amplio, ya que comprende el análisis de la conducta de las entidades correspondientes, es decir si se han desenvuelto en su administración dentro del marco de las leyes y reglamentos publicados y también si se conforman a todos los otros principios pertinentes.

Pero este examen así amplio en la fiscalización a distancia no tiene fruto alguno, pues solamente se llega a analizar la frialdad de los números, la corrección contable y no se puede ir mas allá, por ejemplo a la crítica de analizar si la administración es sobria, económica y adecuada; en tales circunstancias únicamente existe el conformismo del análisis puramente numérico y documentario.

Esta modalidad de control fué elegida y practicada en los inicios del control fiscal, en razón de adaptarse mejor a la naturaleza y capacidad de las operaciones presupuestarias tradicionales de comienzos del presente siglo, modalidad que fué despla

zada paulatinamente conforme las transacciones financieras de los gobiernos fueron adquiriendo cierta complejidad.

Aunque este método haya perdido su importancia original, continúa empleándose en cierta clase de gastos en forma aislada y sobre expedientes completos para facilitar y agilizar su examen.

2.- FISCALIZACION " IN SITU "

Debido a la intervención cada vez mayor de los poderes públicos en campos que hasta ahora se hallaban fuera de sus preocupaciones, con motivo de la multiplicación de entidades que el Estado crea, subvenciona ó en los cuales participa, el solo control de los documentos en la sede de la Institución Fiscalizadora, se ha revelado e inadaptable a las nuevas tareas, imponiéndose ahora un procedimiento mas flexible cual es el control en el terreno mismo o en el lugar de las agencias gubernamentales sujetas a fiscalización. Esta modalidad permite efectuar en las mejores condiciones un completo control basandose en documentos escritos y agrupados en expedientes completos desde sus principios hasta la liquidación definitiva.

El control "in situ" frente al control en la sede del organismo fiscalizador, ofrece mayores ventajas en razón de que se evita el intercambio de por sí multiple de correspondencia para toda medida, en unos casos de caracter anodino o estrictamente documental. Por otra parte evita la acumulación de archivos en la sede de la entidad fiscalizadora y los problemas de la responsa

bilidad de su conservación.

Estas diversas consideraciones han llevado a la instauración progresiva del control en el lugar, cuyo desarrollo parece imposible hacer que se vuelva al control en la sede. Las ventajas son evidentes, pues además permite el acceso a los documentos, la administración y facilita la obtención de informes verbales que completan y aclaran la naturaleza de los documentos justificativos.

El contacto personal con los directivos de la administración crea una comprensión mutua, a la vez que una mejor apreciación de las exigencias de la gestión y de las necesidades de control; la Institución Fiscalizadora está en condición de centrar su intervencción sobre los puntos esenciales y en tal razón su examen se concretará a éstos solamente, obteniendo como es natural ahorro de tiempo y una mayor cantidad de evidencias.

La fiscalización "in situ" o en el lugar además parece tener las siguientes ventajas:

- i) Permite al auditor llegar a conocer la condición interna de la organización gubernamental fiscalizada y por lo tanto resulta difícil ocultarle algo.

- ii) Permite al auditor realizar una investigación rápida de cualquier caso según ocurra y averiguar sus méritos de modo que ningún hecho pueda ser fabricado o desfigurado.

iii) Permite al auditor examinar fácilmente todos los documentos y otros justificantes de pagos, de tal modo será casi imposible que haya irregularidades de consideración que no sean detectadas.

iv) Permite al auditor descubrir fácilmente cualquier falsedad por medio de un trabajo cruzado de los estados financieros a libros, de libros a comprobantes y de comprobantes a informes y actas de consejo directivo.

A juzgar por las ventajas arriba mencionadas es bastante evidente que la fiscalización en el lugar, es un instrumento que sirve para descubrir la verdadera condición financiera de la organización gubernamental fiscalizada, determinar la protección de funcionarios públicos honrados y precaución contra irregularidades. Así no solo se eliminarán todos los defectos de una fiscalización documentaria sino también se puede realizar el objetivo de un gobierno honrado.

3.- SELECCION Y APLICACION DE PROCEDIMIENTOS.-

Las organizaciones gubernamentales según su naturaleza, pueden clasificarse en agencias ordinarias de servicios públicos, agencias especiales de servicio público y empresas públicas.

El organismo fiscalizador no encuentra mucha dificultad en realizar la fiscalización en la sede por medio de documentos de una agencia ordinaria de servicio público, puesto que sus acti-

vidas están limitadas al campo administrativo y su apropiación es bastante limitada. Pero contrariamente es muy aconsejable que el organismo fiscalizador realice el examen de una agencia especial de servicio o empresa pública, en el lugar mismo de estas no solo debido a su amplio y complejo campo de operaciones y frecuentes transacciones financieras, sino también a causa de que sus evidencias de contabilidad originales son incapaces de descubrir un cuadro verdadero y completo del estado de pérdidas y ganancias o de excesos y defectos. Por ejemplo los materiales comprados deben ser fabricados o procesados en productos terminados para llenar la demanda del mercado, por tanto la contabilidad de costos sirve de base para hallar el precio. Sin el examen de registros contables sobre el valor, el costo de producción no puede determinarse y mucho menos el fijar la ganancia o pérdida resultante de la venta de producto; en tal razón la fiscalización en el lugar es evidentemente mas efectiva para las agencias especiales y empresas públicas.

La búsqueda y selección del procedimiento adecuado para el control superior es una cuestión ligada inmediatamente por una parte a la extensión y a la población del país y por otra al objetivo que se persigue con este control, con relación a las ventajas que presenta uno y otro.

En realidad el procedimiento de la centralización del control tiene la desventaja de causar la acumulación de un gran número de legajos en los locales de la Institución Superior de Fiscaliza-

ción, sobre todo en estas últimas décadas en que el Estado empezó a intervenir activamente en la vida económica y social del país, además de los legajos hay también una vasta correspondencia que pretende completar las faltas eventuales de legajos mediante el suministro de informaciones o explicaciones suplementarias. El resultado es un retraso considerable en el ritmo del control,

Sin embargo, a pesar de la antedicha desventaja, la centralización del control tiene también ventajas serias, porque en primer lugar el organismo controlador se halla lejos de toda influencia que pudiese ejercer sobre él la entidad controlada y en segundo lugar las soluciones tomadas en la sede del organismo controlador son uniformes y generales. En fin la cantidad de control deseada y los gastos de financiamiento de la oficina son considerablemente inferiores a los que son necesarios para el control realizado separadamente en cada pequeña región del país.

Referente a los grandes organismos de derecho público se debe reconocer la necesidad de que su control se lleve a cabo en el lugar porque de este modo su control se hace más fácil. Particularmente el del patrimonio que es realizado mediante el examen de las inscripciones registradas en los libros contables, así como sus documentos justificativos que no pueden salir de la sede del organismo controlado.

En estos casos el control puede ser ejercitado ya sea por comisiones de auditores destacadas para tal efecto o por comisiones de auditores con permanencia fija en las oficinas del ente controlado.

Para hacer frente a la situación creada se dibuja actualmente la tendencia de abandonar el control completo y detallado de todos los documentos justificativos de la gestión y remplazarlo por el control en base a pruebas. Sin embargo esta clase de control se debe realizar con ciertas condiciones y estas son las siguientes:

- i) Debe existir en el organismo controlado, un control interno sistemático.
- ii) Que la selección de los documentos, comprobantes a examinar sea hecha por el organismo fiscalizador sin previo conocimiento del contador y autoridades administrativas.

4.- EXAMEN SOBRE LA ECONOMIA Y LA EFICACIA.-

Si las entidades fiscalizadoras superiores tienen la obligación no solo de investigar las faltas formales, sino también de penetrar en la esencia misma de los casos de dirección y administración y de considerar particularmente la economía y conveniencia de los gastos, se remarca que los documentos que han de presentarse deben ser convenientemente extensos y evidentes. Por ello las simples pruebas efectuadas en los comprobantes de pago no son por lo general suficientes, por consiguiente se deberá requerir documentos como ser contratos y otros actos de carácter legal, planos, esquemas, diagramas; a veces se hace necesario

presentar una información adicional, las mismas que deben ser entregadas por las entidades examinadas a fin de contestar eficientemente a las cuestiones que van apareciendo durante el examen.

Aparte de lo que ya se ha dicho, existe una dificultad fundamental cual es la de que aún no se ha tenido éxito en decidir bien que se **entiende** por economía en esta materia de control. Por consiguiente, uno se adhiere al principio de Economía según el cual se entiende como útil el obtener el mayor resultado posible con el empleo de unas expensas fijadas ó, de otra forma, el producir un resultado prefijado con el mínimo de medios que sea posible. Si este concepto se transporta al examen de la utilidad de unos gastos, se significa que tal examinación ha de confirmar si se ha obtenido el mayor efecto posible con el empleo de un monto de gasto fijado previamente y por otra parte se tendrá que confirmar si tal efecto prefijado no pudo haberse obtenido con una proporción de gastos más reducidos,

Nuestro sistema de fiscalización debería poner énfasis especial en el exámen de la economía y eficiencia de los gastos efectuados por las agencias gubernamentales y empresas públicas. Este examen como se comprenderá, es una evaluación de ejecución operacional y de acuerdo con ello debería presentarse atención a los siguientes puntos en el examen de las cuentas finales de una organización gubernamental:

- i) Acciones impropias o negligencias del deber.
- ii) Exceso o deficiencia de la cantidad presupuestaria.
- iii) Cumplimiento del programa administrativo, proyectos de inversiones, programas de operaciones de obras, indicando la extensión de la ejecución y si es económico o nó.
- iv) La efectividad de la administración y comparación con los resultados de otras organizaciones gubernamentales similares.

Se sostiene que la contabilidad de costos es necesaria para la operación de cualquier agencia del gobierno con el fin de poder estar en condiciones de determinar a una fecha, la realización de un trabajo y si acaso no hubiera sido concluido en el plazo fijado, la organización controlada debería dar una explicación detallada sobre las causas de la demora y tratar de superarlas.

Cualquier discrepancia significativa entre lo estimado y el costo actual, también debe ser sujeto a una explicación; en tales circunstancias el organismo fiscalizador puede llegar a cabo una investigación en el lugar mismo de los trabajos u obras y solicitar explicaciones y documentación respaldatoria suficiente, para estar seguro de que la agencia gubernamental ha cumplido su responsabilidad fielmente y a su vez determinar el grado económico o antieconómico de su operación, juzgando comparativamente con el costo de operación para el mismo trabajo hecho por otras organizaciones gubernamentales.

Respecto al examen de la eficacia de las operaciones de empresas nacionales, el organismo fiscalizador debería prestar suma atención en el examen de cuentas finales, sobre la tendencia de su operación, las causas para los cambios en la unidad de costo y la efectividad de importantes proyectos de obras de construcción de obras públicas.

El organismo fiscalizador también puede hacer un estudio comparativo entre el costo actual y el estimado o costo normal, para analizar las causas del aumento o disminución en el costo y asegurar la contabilidad del mismo. Además un estudio comparativo de la proporción de operación y de la capacidad de ganancia de la empresa fiscalizada con la de otras empresas afines constituye una ayuda para la evaluación de los méritos y deméritos de su operación. Asimismo el auditor puede observar la tendencia operante de la empresa nacional controlada, fundandose en las distintas proporciones de sus estructura financiera y en una comparación de su balance general y el estado de pérdidas y ganancias para el año fiscal en curso, con la del año precedente.

Todas estas medidas son las que se deben tomar en cuenta para el futuro desenvolvimiento de la Contraloría General de la República, a fin de entrar en ese nuevo campo de evaluar la economía de la operación de la empresa y agencias gubernamentales y no contentarse con la verificación numérica de las operaciones o registros contables, y mostrar fría y fríamente cuadros o estados numéricos.

5.- EXTENSION DEL EXAMEN.-

La extensión del examen en las sedes de las entidades sujetas a control puede estar restringida por varias causas entre las cuales podemos citar las siguientes:

- a) El hecho de que el organismo fiscalizador juzgue que el examen solo será útil si se efectúa dentro de un area.
- b) Cuando la entidad fiscalizadora desiste de llevar a cabo ciertos exámenes si la regularidad está garantizada suficientemente a través de ciertas precauciones; el uso de las computadoras electrónicas también puede hacer que los exámenes sean restringidos pues con el empleo de ellas, varios de estos pueden ser omitidos o restringirse al máximo; por otra parte el examen puede verse reducido a lo mas necesario cuando se tiene cierta evidencia que la organización y dirección de la agencia o empresa gubernamental se halla debidamente ordenada y con el funcionamiento de un adecuado control interno.

La extensión de la fiscalización en el lugar, depende de los objetivos que se pretende obtener, puede ser una fiscalización de balance general de las apropiaciones, de la evaluación de pasivos o una fiscalización específica. Por tanto la extensión de la fiscalización en el lugar varía según los objetivos que se propone conseguir.

Ahora bién, si la fiscalización que ejerce la Contraloría General de la República tiene como resultado **final** elevar informe al legislativo sobre las cuentas finales de los organismos

gubernamentales, entonces el campo de su fiscalización ha de ser seguramente extenso, por tal circunstancia y como regla general la fiscalización en el lugar de una agencia gubernamental corriente debería comprender los puntos que se detallan a continuación:

- Estudio de su organización y funciones.
- Estudio y evaluación de su control interno.
- Examen de efectivos y valores.
- Inspección de la ejecución presupuestaria ordinaria **y de presupuestos extraordinarios.**
- Inventario de propiedades y evaluación de las mismas.
- Uso de los bienes patrimoniales de propiedad del Estado.
- Estudio del grado de cumplimiento de su programa de operación y determinación de su costo.
- Otros que sean necesarios para complementar el informe requerido.

En cambio la extensión de la fiscalización en el lugar de una empresa pública debería incluir los siguientes puntos:

- Estudio de su sistema financiero y materias primas relacionadas con la administración financiera.
- Estudio de la ejecución presupuestaria.
- Análisis de la suficiencia o insuficiencia presupuestaria.
- Examen de sus cuentas finales y estudio de su efectividad operacional o de negocios.
- Examen de los estados de cuentas, libros de contabilidad, evidencias y archivos relevantes.

- Examen de ganancias y pérdidas, superavit y deficit.
- Inspección de efectivos y valores.
- Inventario de propiedades y revisión de casos de trabajos de construcción, compra o venta de bienes, equipos de oficinas, laboratorios y bienes raíces.

Por lo general las cuentas se presentan en el año económico, pero cuando ha surgido la sustitución de un responsable en la administración de las agencias gubernamentales, las cuentas serán fiscalizadas en relación a las gestiones que ha correspondido a cada responsable. Igualmente, si por el motivo de presunción o de comprobación de una irregularidad cualquiera, se ha producido un cambio parcial de los gerentes en las administraciones, esto implicará la rendición de las cuentas que serán cerradas en la fecha que tenga lugar la sustitución.

6.- EXAMEN MUESTRAL.-

Bajo la consideración del tiempo y el número limitado de examinadores disponibles, las entidades fiscalizadoras se ven forzadas en un grado creciente a efectuar sus exámenes en la forma de examen muestral.

Una "muestra" significa, que una cantidad parcial de unidades es escogida de una masa total con el propósito de establecer conclusiones que afectan a todo el conjunto de esa masa.

Por lo que hace a la selección que se efectúa en los exámenes

muestrales, puede decirse ante todo que absolutamente en general ella depende del caracter de los casos que han de ser examinados. Ordinariamente la decisión sobre si debe efectuarse un examen completo o un examen muestral se toma antes del comienzo del examen respectivo, de acuerdo al programa que ya se halla fijado de antemano. Sin embargo, no debe excluirse la posibilidad de un cambio en el método cuando, por ejemplo un resultado provisional así lo requiere.

Los métodos para muestreo empleados en la fiscalización, son en su mayoría aquellos usados en el campo de las estadísticas. Aunque el muestreo de estadísticas es distinto a la verificación de pruebas selectivas del campo de la fiscalización, son muy parecidos entre sí, en el sentido de que ambos elegirán una parte de las muestras para comprobación.

Existe un muestreo al azar, un muestreo a propósito y una combinación de los dos. En principio la fiscalización debería llevarse a cabo en una manera justa e imparcial; sin embargo y por el hecho de que cada fiscalización tiene que conseguir su específico objetivo, se aconseja usar las dos formas de muestreo simultáneamente a fin de que diversas clases de evidencias puedan estar sujetas a selección por un lado y por otro se pueda conseguir el objetivo de la fiscalización dentro del campo específico. En cuanto a la técnica de probar, el auditor debería tomar en cuenta lo siguiente:

- Definir el campo de las muestras.
- Usar el muestreo al azar para fiscalizar sin objetivos específicos.
- Usar el muestreo a propósito para fiscalizar con objetivos es pecíficos y prestar atención especial a:
 - i) Cuentas de importancia y cuentas que encierren cierto peligro relativo.
 - ii) Cuentas de ingresos y gastos en gran cantidad.
 - iii) El grado de méritos y deméritos de la Dirección.
 - iv) Factores de tiempo, tales como la fecha de abrir y cerrar cuentas, lo mismo que los días en los cuales las transacciones son mas frecuentes.
- Analizar y explicar el resultado de probar para asegurar los hechos.

En la selección de muestras, hay un muestreo simple y otro doble así como múltiple. el Sistema de muestreo simple o doble, se usa para la fiscalización de evidencias de naturaleza dudosa, debiendo usarse el sistema de muestreo múltiple para estar seguro de la realidad de los hechos.

Al examinar muestras, en algunos casos, el auditor tiene que considerar la cantidad además del número de muestras tomadas y, por lo tanto también debería usarse las muestras estratificadas si se considera necesario.

Es un hecho generalmente reconocido que el procedimiento del examen es de gran importancia para la realización de la fiscaliza - ción; por lo tanto para cada clase de fiscalización debería esta blecerse un juego de procedimientos de examen de tipo fijo para guía de los auditores, con el fin de asegurar una uniformidad en su realización sin desviaciones y lograr asimismo asegurar la efectividad de la auditoría fiscal en el lugar.

Por otra parte los auditores del organismo fiscalizador deben tomar muy en cuenta o prestar atención a lo siguiente:

- i) Mantener una coordinación apropiada entre el tiempo y el procedimiento para realizar la fiscalización. Por ejemplo una inspección de dinero y su recuento debería realizarse en el tiempo apropiado.
- ii) Los procedimientos de fiscalización deberían estar conve - nientemente arreglados, en otras palabras, todos los proce - dimientos necesarios empleados en la fiscalización deberían comenzar al mismo tiempo.
- iii) Observar flexibilidad y agilidad, para remediar de inmedia - to omisiones de procedimiento en la realización de la fiscalización.

Un auditor calificado debe poseer tal conocimiento y experiencia como para capacitarle a actuar discrecionalmente según el lugar, tiempo y materia de que se trate.

7.- EXAMEN MUESTRAL Y EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.-

Para el auditor del organismo fiscalizador superior, se considera de importancia el efectuar previamente un estudio del control interno de la agencia gubernamental fiscalizada a fin de asegurar el grado de su confiabilidad antes de determinar la extensión, a la cual deberán aplicarse la verificación por pruebas selectivas y muestrales y los procedimientos a seguirse en el proceso de la fiscalización.

Hablando objetivamente la función del control interno debería proveer garantía hasta cierto punto contra la corrupción de las transacciones financieras y descubrir errores y prácticas malas prontamente para minimizar el riesgo si lo hay.

Cuando lo que presupone se halla falto de confianza, y su representación es dudosa durante la fiscalización por las dos verificaciones mencionadas, el auditor inmediatamente deberá ajustar el alcance de su verificación por pruebas selectivas. Si fuera imposible hacerlo tendrá que tomar las medidas correctivas pertinentes.

El estudio de control interno es un paso muy importante en un programa de fiscalización; el auditor no solo debe prestarle especial atención sino también llevarlo a cabo en forma muy cauta. En cuanto las circunstancias así lo permitan, el auditor debe poner en sus papeles de trabajo de manera sistemática y concisa todos los resultados obtenidos en el curso de su examen,

para que pueda evaluar la efectividad del control interno y examinar sus méritos y deméritos; asimismo por su averiguación podrá también saber que secciones del control interno han tenido sus efectos positivos y cuales se hallan sujetas a intromisiones perturbadoras. Bajo ninguna circunstancia debe el auditor seleccionar un solo hecho como representación del conjunto durante su estudio del sistema de control interno.

Entre los métodos generalmente usados para el estudio de la eficiencia del control interno en su conjunto, se tiene el de examinar y probar ciertas cuentas y archivos específicos, así por ejemplo un examen detallado de una determinada cuenta de gastos permitirá al auditor tener un conocimiento cabal de la contabilización de esta particular cuenta dentro de un cierto período fiscal, comprobando por lo mismo, si el control interno tuvo o no sus resultados positivos. Para un caso de compra el auditor puede examinar todos los datos y evidencias correspondientes a las compras como ser: convocatoria a propuestas, contratos de compras, requisitos para su pago, registro en los libros contables etc; a esto se le llama "el método a seguir" o seguimiento, que puede descubrir mucho mas deficiencias en el control interno, que un mero examen de las cuentas de un período determinado o la verificación de registros contables.

Luego de un estudio del sistema de control interno que ha sido impuesto con fuerza y eficacia, el auditor puede estar en condiciones de poner su confianza en dicho sistema, debiendo pro-

ceder a la fiscalización mediante muestras y pruebas selectivas.

8.- POSIBILIDAD DE COORDINAR EL EXAMEN A DISTANCIA Y EL EXAMEN "IN SITU" O EN EL LUGAR.-

Existen varias posibilidades de coordinar mutuamente la fiscalización a distancia y la fiscalización en la sede de la entidad examinada: Pueden ser efectuados ambos exámenes de una sola vez ó uno tras otro, de suerte que se lleve a cabo primeramente el examen en la sede de la entidad fiscalizadora a base de los documentos y luego se verifique el examen en el lugar de la entidad examinada.

Ambos exámenes, el efectuado en la sede y el llevado a cabo en el terreno de la entidad examinada, forman en este caso dos partes de una sola fiscalización, en la que el primer examen sirve de base o preparación para el segundo. Un ejemplo constituiría la fiscalización llevada a cabo al final de un año fiscal en el cual generalmente las cuentas finales son enviadas a la entidad fiscalizadora superior, las mismas que son examinadas formalmente por ésta en su misma sede. El examen "in situ" de la entidad examinada tiene lugar posteriormente y con sus resultados se forman los documentos para el descargo de los órganos responsables de la dirección económica a través del Congreso Nacional.

A la inversa, el examen en la sede del organismo fiscalizador superior puede seguir al efectuado en el lugar de la entidad examinada, tal es el caso, cuando los trabajos de cierre de cuentas

son todavía necesarios y pueden realizarse en la sede de la entidad fiscalizadora sobre la base de los documentos que fueron tomados a la par o fueron enviados.

Desde otro punto de vista, puede sustentarse que la fiscalización por documentos o a distancia no puede producir efectos positivos como también la fiscalización en el lugar o "in situ" tiende a aumentar los gastos de fiscalización; por consiguiente se diría que ambos tienen sus méritos y deméritos. Por lo tanto se aconsejaría que se haga uso combinado de los dos con las siguientes sugerencias:

- i) Se aconseja realizar la fiscalización por documentos o a distancia en aquellos organismos gubernamentales cuyas funciones están limitadas a actividades puramente administrativas y cuyas transacciones financieras son relativamente simples. Sin embargo el organismo fiscalizador puede enviar un auditor a realizar una fiscalización en el lugar por medio de verificaciones por pruebas selectivas y muestreo o investigación de evidencias relacionadas con dinero, propiedad, o materias de naturaleza dudosa.
- ii) Se aconseja realizar fiscalización en el lugar del organismo gubernamental, sobre todo en las empresas y organismos especiales cuyas transacciones financieras son enormes y frecuentes las mismas que por otra parte tienen la obligación impuesta por la ley de presentar sus estados financieros

al final de cada gestión y en forma oportuna, a fin de que el organismo fiscalizador superior pueda realizar su examen en el lugar por verificación de pruebas selectivas y muestreos en cualquier tiempo que se considere necesario y propio.

En conclusión se es del parecer que la fiscalización en el propio lugar o "in situ" y la fiscalización a distancia o por documentos, sean realizadas ya separadamente ó unidas según dicte la necesidad, de manera que se consiga el específico objetivo de la fiscalización con el mínimo trabajo personal y gasto.

Respecto a los procedimientos debería establecerse un procedimiento normal uniforme para cada clase de fiscalización. La comprobación por medio de muestras debería estar basada en reglas y fórmulas de estadísticas. El control interno puede ser confiado solamente después de haber hecho un estudio sistemático de seguimiento que es el más efectivo.

=====

DEFINICION DE PATRIMONIOS

1.- PRINCIPIOS JURIDICOS.-

Para el establecimiento de un control fiscal del patrimonio nacional, será necesario tomar en cuenta en primer término los principios jurídicos que norman en este campo y en especial aquellos que delimitan los patrimonios; así mismo será necesario determinar ciertas convenciones para establecer cuales son los bienes públicos que pueden ser susceptibles de inventariación y registro contable y cuales por su naturaleza y características se hacen imposibles e innecesarios de un control fiscal.

Los bienes nacionales en todo Estado o Nación tradicionalmente se dividen en dos grandes grupos:

- a) Los que corresponden a todos los habitantes del país.
- b) Aquellos que corresponden al uso privado de los organismos del Estado, que le sirven para el cumplimiento de sus funciones administrativas.

Tomando en cuenta la limitación de las pertenencias desde el punto de vista del sujeto que las posee, estas son propiedad de tres clases de gobiernos:

- a) Bienes de Gobierno Nacional o Central.
- b) Bienes del Gobierno Prefectural.
- c) Bienes del Gobierno Municipal o Comunal.

Efectuando una mayor disgregación de los bienes nacionales y

siempre encuadrados en el marco legal se llega a la siguiente di
visión:

- a) Bienes de Dominio Público y
- b) Bienes de Dominio Privado

2.- BIENES DE DOMINIO PUBLICO.-

Por bienes de dominio público deberán entenderse aquellos desti-
nados al uso directo de los habitantes del país, los mismos que
son inalienables e imprescriptibles y que a su vez pueden subdi
vidirse en:

i) Naturales.

Que comprende el suelo, subsuelo con todas sus riquezas natu-
rales, las aguas lacustres y fuerzas físicas susceptibles de
aprovechamiento.

ii) Artificiales.

Dentro de los cuales ~~se~~ hallan comprendidos los puentes, cami-
nos calles etc. que están destinados al uso y servicio direc-
to y gratuito de la colectividad los mismos que carecen de
valor de cambio por su propia naturaleza.

3.- BIENES DE DOMINIO PRIVADO.-

Los bienes de dominio privado son aquellos que estan destinados
al organismo del Estado, para que con ayuda de ellos pueda cum-
plir sus funciones específicas. Estos bienes tienen un valor
económico de uso y cambio es decir que son alienables y prescrip-
tibles, entre los cuales se tiene a manera de ejemplo: edificios
Terrenos, muebles, maquinaria y equipo etc.

Esta clase de bienes son los que propiamente conforman el patrimonio nacional, los mismos que se hallan sujetos a una inventariación en términos monetarios y por tanto susceptibles de registro contable.

Consiguientemente los bienes de dominio público no serán objeto de control por parte de la Contraloría General de la República, dada la naturaleza misma de ellos y por no contar el Estado ni organismo alguno con los títulos de propiedad.

=====

INVENTARIO NACIONAL

Es de dominio público que el Gobierno por intermedio del presupuesto fiscal destina un considerable porcentaje de sus recursos a la adquisición de bienes de capital o inversiones con destino al funcionamiento de la administración del propio gobierno; pero sucede que estos bienes no son objeto de riguroso control tal como se lo tiene efectuando en el flujo de dinero, donde se prolifa una serie de controles que en ciertos casos se duplican elevando consiguientemente los costos del control fiscal en Bolivia.

En nuestro país viene sucediendo lo que en otros países ha sido superado varios años atrás, es decir que el control fiscal de los bienes nacionales se halla librado al buen criterio y honestidad de los funcionarios encargados de su manejo o custodia, lo que de ningún modo ha reportado resultados positivos, al contrario se han producido una serie de irregularidades en desmedro de los intereses del Estado.

En la actualidad dentro del Organismo Contralor, no se lleva un control técnicamente concebido y más bien se trata de una fiscalización mediocre. La situación fue mucho más crítica durante las dos últimas décadas, en las cuales no existía prácticamente control o si existía rayaba en lo puramente empírico; las razones para ello fueron falta de personal adiestrado con conocimientos técnicos y supervisión adecuada.

Este estado de cosas hizo que la situación en el Organismo Contralor en cuanto al control fiscal de los bienes del Estado se mantuviera en una situación estática sin proyección al futuro, sin miras a ejercer un control más acorde a la realidad de nuestra época, donde la dinámica mueve a los gobiernos a incursionar en la actividad económica con mayor intensidad que en el pasado.

Con verdadera ~~so~~ sorpresa se observa como en la actualidad este endeble control fiscal establecido es burlado constantemente, no otra cosa significa que los bienes sean apropiados in **debida** - mente, suplantados unos bienes por otros similares, otros cumpliendo funciones netamente personales y finalmente maltratados acortando su vida útil sin que nadie imponga las sanciones contra estos atentados al patrimonio nacional.

Por todo ello se hace urgente que la Contraloría General de la República encarere la fiscalización patrimonial con plena conciencia y objetivos definidos para llegar a un feliz término en el cometido de sus funciones señaladas en la Constitución Política del Estado.

Se plantea que la entidad fiscalizadora proceda a la restructuración de sus organismos encargados de tal control, confiriendoles atribuciones y alcance a nivel nacional; conformandolos con personal debidamente capacitado y entrenado para la planeación y ejecución de la inventariación del patrimonio nacional.

Estos organismos así conformados deberán mantener controles tales, que les permitan informar al país en cualquier momento como está conformado el patrimonio nacional y que valor tiene en términos monetarios; en otras palabras deberá informarse que cantidad de bienes inmuebles posee el Estado y con que valor, como estan distribuidos geográficamente, que destino de uso tienen, cual es su valor actual. Asimismo en materia de rodados deberá informar sobre el número de vehículos en servicio y su valor actual, cuantos se hallan en desuso y que destino debe dárseles.

En cuanto a los bienes muebles en igual forma debería informar por ejemplo, cual la cantidad de máquinas de calcular manuales y eléctricas existentes y su valor, en definitiva deberá informar sobre el movimiento de todos los bienes del Estado.

Es más el organismo contralor debe ir más allá, propender a una racional distribución de los bienes mediante transferencias de una unidad a otra es decir ubicándolos allí donde realmente su uso sea más util evitando con ello los gastos inoportunos y provocando ahorros al Estado con el mejor y adecuado aprovechamiento de los bienes existentes.

1.- VALORACION DE LOS BIENES.-

Aspecto muy discutido e importante es el de la "valoración actual" de los bienes; mientras que unos la combaten arguyendo que no se debe proceder a efectuarla por que no sirven como respaldo a operaciones crediticias, otros la defienden sustentando que de nada serviría mantener registros de bienes con valores

puramente históricos dejando de lado la mutación de valores que sufren los bienes como consecuencia de su uso o la acción del tiempo o finalmente por su obsolescencia. Se considera que en nuestro país podría adoptarse esta segunda posición lo que equivaldría a decir que en el ejercicio del control de los bienes debe contemplarse la actualización de los valores, con la aclaración de que se procedería así solamente con fines de un mayor y efectivo control de los bienes patrimoniales.

La exigencia de obtener valores actualizados implica el hecho de tomar en cuenta dos aspectos: la revalorización y desvalorización de los bienes. En el primer caso será eventual y solo se dará en presencia de fenómenos de tipo económico que determine una baja en el signo monetario. El segundo caso se aplicará como consecuencia del desgaste que sufren los bienes ya sea por su uso o por la acción del tiempo u obsolescencia determinada por los avances tecnológicos de la época.

La mantención de inventarios con valores puramente históricos así como los fijados en antiguos avalúos, carece de significación económica para los efectos administrativos de la Hacienda pública, pues los bienes se valorizan o se desvalorizan como ya se anotó por numerosas causas a través del tiempo y, la contabilidad debe mostrar situaciones ciertas actuales y no cifras convencionales, sin respaldo en la realidad.

No sería adecuado mezclar dentro de las cuentas de un balance,

cifras históricas para los activos fijos -que así carecerían de significado preciso- con otras representativas de activos como el dinero, los valores realizables, el pasivo exigible y la deuda pública, que sí permiten una exacta valuación monetaria.

Por otra parte no debe olvidarse que los bienes públicos del dominio privado del Estado tienen, además de un valor de reemplazo, un valor económico de uso como sería el caso de un edificio ocupado por oficinas del Gobierno, por el cual debería pagarse un arriendo si no fuera propiedad del Estado. Muchas veces ciertos bienes tienen un valor económico para los fines de su explotación y mantienen un valor de cambio que sería efectivo en el caso de su enajenación mediante los trámites de ley, este mismo valor serviría en sus casos para responsabilizar sobre la base de él a los encargados o custodios de los bienes del Estado por pérdidas, robos o destrucción prematura de los mismos; por tanto conocer su valor actual resulta de suma importancia.

El "valor de costo" solo podría aplicarse a los bienes de consumo en los almacenes oficiales que por su frecuente renovación no es necesario que sigan las fluctuaciones del mercado; pero el justiprecio y ajuste periódico de los bienes de naturaleza permanente de acuerdo con su valor real y actual parece más adecuado.

Otro factor que induce a la actualización de valores es precisamente el que emerge a raíz de las fluctuaciones monetarias que

automáticamente determinan la inestabilidad de los valores para los inventarios de los bienes nacionales en la contabilidad, ya que los signos monetarios en que se reflejan las cifras demostrativas cambian fundamentalmente, no ya a lo largo de los años sino en el término de meses y hasta semanas. Este problema es común a la contabilidad pública y a la contabilidad de las empresas privadas, en todos los países impactados por la inestabilidad monetaria,

Ante esta situación con respecto al control de los bienes patrimoniales, se hace necesaria la adopción de una medida urgente para poder dar inicio a una nueva fase del control fiscal de los bienes, y ésta es precisamente la de emprender la tarea del levantamiento del INVENTARIO NACIONAL con valores actuales.

La formación de inventarios es fundamental, para establecer un control fiscal adecuado y un registro contable que refleje la realidad en cuanto al movimiento de los bienes.

Si bien parece sencilla la tarea de formar inventarios en el fondo no lo es, pues analizando cada uno de los pasos necesarios para su obtención, será fácil comprender que su realización significa un gran esfuerzo, conocimientos y experiencia necesaria precisamente por su alcance y complejidad.

En tal entendido y como trabajos preliminares tendentes al levantamiento del inventario nacional, deberá efectuarse estudios analíticos de los siguientes aspectos fundamentales:

- a) Extensión geográfica del territorio y ubicación de las unidades u organismos diseminados en él.
- b) Estudio de la forma y control de inventarios implantados en los diferentes organismos del estado.
- c) Examen y crítica de los recursos humanos y materiales con los que se cuenta y de han de contar para la ejecución de la inventariación.

En segundo lugar y naturalmente previo el examen anterior, se tendrá que proceder a la adopción de un segundo paso cual es la planificación de la inventariación misma tomando en cuenta los siguientes puntos esenciales:

- a) Determinar las condiciones básicas para la verificación de los inventarios en el sector centralizado.
- b) Preparar instructivos para la inventariación de bienes muebles e inmuebles. Por lo que se refiere a los muebles se instruirá tanto para los que se encuentren en uso como para los que se hallan en depósitos o almacenes.
- c) Clasificación de los bienes de cada uno de los grupos (muebles e inmuebles) de acuerdo a su naturaleza.
- d) Clasificación funcional de los organismos del Estado.
- e) Faccionar Catálogo-guía para la verificación de inventarios.
- f) Elaborar códigos de ubicación geográfica.
- g) Dar nociones precisas de entradas, salidas y señalar las unidades de medida para cada uno de los bienes inventariables.
- h) Elaboración de formularios especiales para la inventariación de los bienes muebles e inmuebles.

- i) Estudiar una codificación y tabulación para el proceso mecánico de la inventariación y su posterior movimiento de incorporación y baja de bienes.
- j) Preparar instrucciones y formularios para registro de los bienes.
- k) Elaborar instrucciones y formularios para la rendición periódica de cuentas del movimiento de los bienes nacionales.

El inventario nacional para su mayor eficacia y rapidez debe ser programado a nivel de tres grandes grupos:

- Bienes Muebles en uso o servicio.
- Bienes inmuebles.
- Materiales y otros en depósitos o almacenes.

Por otra parte la inventariación de los bienes nacionales debe estar sujeta a condiciones básicas de orden técnico, a objeto de conseguir los propósitos de obtener un control fiscal adecuado e informar sobre el valor actual del patrimonio nacional, tales condiciones son:

- a) Universalidad
- b) Simultaneidad
- c) Unidad procedimental.
- d) Verificación física de los bienes.
- e) Clasificación uniforme.
- f) Descripción adecuada.

g) Valuación real y actual de los bienes.

Estas condiciones técnicas básicas dan a entender que el inventario deberá comprender el país entero, ser llevado a cabo en una misma fecha en la forma de un censo poblacional, que debe haber unidad de criterio en cuanto a los procedimientos a emplearse que los bienes deben ser realmente verificados físicamente, que la clasificación a emplearse debe ser uniforme es decir que a bienes de la misma naturaleza no les sea asignado diferente denominación, debe describirse los adecuadamente sin falsear la realidad y finalmente que los valores deben ser reales y actuales para no presentar un inventario con valores sobrevaluados o subvaluados.

2.- OTROS ASPECTOS DE LA INVENTARIACION.-

En la planificación de la inventariación será también necesario tomar en cuenta otros aspectos no menos importantes y que directamente tienen relación con los anteriores y entre ellos se tienen los siguientes:

- a) Tener prevista la formación de Comisiones compuestas de ingenieros, abogados y personal necesario para la inventariación de los bienes inmuebles, los mismos que tendrán que constituirse en los diferentes organismos a objeto de:
- i) Analizar los aspectos legales de los bienes inmuebles.
 - ii) Proceder a justipreciar los mismos.

A fin de atenuar los costos, se propenderá a emplear los ser

vicios de los técnicos que se encuentran prestando servicios en los sectores centralizado y descentralizado.

- b) Por significar una carga de trabajo de gran magnitud y de responsabilidad la inventariación del grupo de bienes muebles, estos deben ser llevados a cabo con la cooperación de los jefes de sección de inventarios de cada repartición gubernamental.
- c) Debe estimarse el personal necesario y lograr el adiestramiento de un contingente de Instructores , los que a su vez se encargarán de preparar al personal administrativo de los respectivos Ministerios y organismos del Estado, tanto de la capital como de los Departamentos y Provincias.
- d) El levantamiento del inventario nacional en lo posible debe realizarse mediante el aprovechamiento marginal de empleados administrativos a objeto de bajar costos.
- e) En cuanto a equipo electrónico y mecanizado para el procesamiento de datos debe aprovecharse los que actualmente posee el gobierno y de ser insuficiente habrá de solicitarse cooperación al sector descentralizado.
- f) La centralización de los datos e informaciones deberá planificarse en dos etapas: la primera tendrá que ser procesada a nivel de cada Ministerio o unidad gubernamental y la segunda

da en la Contraloría General de la República.

- g) La inventariación deberá alcanzar al exterior del país, a fin de inventariar los bienes de propiedad del Estado en uso de las representaciones diplomáticas.
- h) Deberán calcularse costos de levantamiento del Inventario Nacional y el tiempo que demandará el mismo.
- i) Deberá votarse un presupuesto especial para el cumplimiento de dicha empresa, o en su defecto presupuestar la partida correspondiente en cada unidad gubernamental a fin de que los gastos sean absorbidos proporcionalmente por cada uno de ellos.

Por la exposición efectuada se comprenderá que la inventariación nacional será de gran magnitud y en ella deberá cooperar no solo la administración pública sino la ciudadanía en general informando sobre la existencia de bienes, precisamente por la característica que lleva a ser un censo nacional con sus bases recomendadas de universalidad y simultaneidad.

La inventariación deberá ser simultánea en todo el sector centralizado, su formación a base de sucesivas inventariaciones no siempre arroja los resultados esperados, pues existe una razón fundamental y es la mutación de valores a través del tiempo, en consecuencia a la finalización del inventario se llega al convencimiento que su validez no es tan cierta porque ya no refleja valores reales.

COORDINACION O INDICE DE INVENTARIOS

En forma paralela a la planificación del inventario nacional, será imprescindible efectuar el estudio y elaboración de un Catálogo guía ó índice nacional de inventarios, lo que naturalmente coadyuvará en gran manera a la adecuada clasificación de los bienes nacionales brindando al mismo tiempo, una rápida y efectiva identificación del bien, así como su correcta apropiación nominal en la elaboración y rendición de inventarios de los bienes nacionales muebles e inmuebles que podrían ser clasificados por su clase, naturaleza, uso, destino o aplicación en los dos grupos siguientes:

- Grupo 1 - Bienes Muebles
- Grupo 2 - Bienes Inmuebles.

Estos grupos a su vez pueden subdividirse en sub grupos específicos, en los mismos que se clasificarían los diferentes elementos de acuerdo a un orden alfabético con el objeto de obtener mayor comodidad y facilidad en su empleo.

1.- CONCEPTO DE BIENES MUEBLES.-

Para los efectos del inventario nacional se entiende por bienes muebles, los equipos y objetos permanentes o semipermanentes, no adheridos físicamente a los terrenos o edificaciones, que no forman parte integrante de los inmuebles, y no desaparecen con su primer uso, tal como sucede con los materiales de consumo.

Se excluyen de registro en este grupo, las instalaciones fijas adheridas a las edificaciones o terrenos de propiedad estatal y que por tanto, forman parte de los bienes raíces, a menos que se trate de implementos fácilmente desmontables, instalados provisoriamente.

GRUPO -1- BIENES MUEBLES

Sub-grupo 1 01 - Armas, accesorios y repuestos.

- 1 02 - Discotecas y Musicotecas
- 1 03 - Elementos de culto
- 1 04 - Elementos de museo
- 1 05 - Elementos y equipos para arneses, arreos y sus accesorios.
- 1 06 - Equipos y máquinas para comedor, cocina, despensa y sus accesorios.
- 1 07 - Equipos y máquinas para, comunicación, detección, radio, televisión, señales, sonido, radar, fotografía, proyección y sus accesorios.
- 1 08 - Equipos y maquinarias para construcción, instalación, campo, industria, taller y labores.
- 1 09 - Equipos y máquinas para deporte, gimnasia, juegos y sus accesorios.
- 1 10 - Equipos y máquinas para laboratorio, profesiones científicas y enseñanza y sus accesorios.
- 1 11 - Equipos y máquinas para medicina, odontología, veterinaria, rayos X y sus accesorios.
- 1 12 - Equipos y máquinas para oficina, contabilidad,

dibujo y sus accesorios.

- 1 13 - Equipos y máquinas para transporte y sus accesorios.
- 1 14 - Herramientas y sus accesorios.
- 1 15 - Instrumentos musicales y sus accesorios.
- 1 16 - Libros de Biblioteca, estudio, documentos, mapotecas, planotecas, hemerotecas y revistas.
- 1 17 - Llantas y neumáticos.
- 1 18 - Mobiliario y enseres.
- 1 19 - Semovientes.
- 1 20 - Vestuario, ropa y equipo.
- 1 21 - Material rodante, máquinas y equipos y sus accesorios.
- 1 22 - Material fijo, máquinas y equipos y sus accesorios.
- 1 23 - Materiales y equipos de vías, redes, instalaciones, cables puertos y sus accesorios.
- 1 24 - Otros elementos devolutivos.

A continuación se propone en forma somera y solo a manera de guía una lista, de algunos de los nombres de elementos que pueden clasificarse en los diferentes sub-grupos para lograr un mejor orden en el inventario y cuentas:

1 01 ARMAS, ACCESORIOS Y REPUESTOS

Alzas, accesorios o repuestos
Armas blancas
Balas

Cachiporras
Carabinas
Espadas.

Se incluyen las armas, entendiéndose por tales los instrumentos aparatos o máquinas destinados a ofender o defenderse. Las armas y demás equipo del Ejército también quedan incluidas en este sub-grupo, pero sujetos a catálogos especiales e internos de carácter reservado.

Se clasifica como accesorios los aditamentos, aparatos, piezas o mecanismos que sin constituir el cuerpo principal de un arma, se le añaden o acompañan accidental o permanentemente para modificar o perfeccionar su funcionamiento.

Se clasifica como repuestos las piezas, partes, mecanismos, que sirven para reemplazar o sustituir lo que se ha dañado o falta en un arma.

1 02 DISCOTECAS Y MUSICOTECAS.

Cintas magnetofónicas	Música en discos
Discos grabados con música	Orquestaciones.
Discos vírgenes	Piezas de música
Música manuscrita o impresa.	

Este grupo registra a los grandes conjuntos de discos o piezas de música existentes en radioemisoras, televisoras, grandes orquestas o Bandas y no así a las pequeñas colecciones de estos elementos existentes en oficinas o dependencias.

1 03 ELEMENTOS DE CULTO.

Adornos	Candiles	Estandartes
Alcancías	Cálices	Estatuas de culto
Altares	Cruces	Estolas
Biblias	Diademas	Flores.

Registra los objetos destinados al culto religioso tales como imágenes, altares portátiles y demás elementos litúrgicos.

1 04 ELEMENTOS DE MUSEO.

Amuletos	Fanaderas
Animales disecados	Blasones
Aves disecadas	Calaveras

En esta agrupación se incluyen solamente los objetos o cosas notables pertenecientes a las ciencias y artes que se guardan en edificios o lugares destinados a museos de los mismos.

1 05 ELEMENTOS Y EQUIPOS PARA ARNESES, ARREOS Y SUS ACCESORIOS.

Alforjas	Bozales	Enjalmas
Anteojeras	Brindas	Estribos
Aperos	Cinchas	Frenos

Para mejor orden en el inventario los elementos que componen este sub-grupo pueden a su vez clasificarse en: De carga o tiro, De cría o selección, De silla y Accesorios.

1 06 EQUIPOS Y MAQUINAS PARA COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y SUS ACCESORIOS.

Abrelatas	Cacerolas	Embudos
Afiladores	Cocinas	Espátulas
Baálanzas de cocina	Damajuanas	Garrafas
Bandejas	Dulceras	Heladeras.

Igualmente para un mejor ordenamiento en el inventario, los elementos que componen este sub-grupo pueden clasificarse en: De Cocina, de comedor, de Despensa y accesorios.

1 07 EQUIPOS Y MAQUINAS PARA COMUNICACION, DETECCION, RADIO, TELEVISION, SEÑALES, SONIDO, RADAR, FOTOGRAFIA, PROYECCION Y SUS ACCESORIOS.

Acústímetros	Cámaras televisoras
Alarmas	Cintas filmadas
Altavoces	Detectores
Panderos de señales	Equipos de exposición
Bocinas	Flash

Incluyen los aparatos e implementos móviles o desmontables de telégrafos, teléfonos, cable y radiotelefonía, radiodifusión, televisión, telefotografía y señales de tránsito, inclusive sus motores y accesorios.

Excluye las plantas e instalaciones permanentes adheridas al terreno tales como edificios de sub-estaciones, torres, redes alámbricas, telefónicas y telegráficas que se inventariarán bajo la sub-agrupación de bienes inmuebles.

1 08 EQUIPOS Y MAQUINAS PARA CONSTRUCCION, INSTALACION, CAMPO, INDUSTRIA, TALLER Y LABORES.

Abrehoyos	Palanzas	Calentadores
Abravadores	Básculas	Desnatadoras
Acanaladoras	Sebederos	Devanaderas
Alambiques	Braseros	Dragas.

Esta subágrupación puede dividirse en las siguientes secciones:

1-08-01 Equipo de taller y herramientas de uso general.

Abarca todas las herramientas y equipos que pueden ser utilizados indistintamente en diferentes artes y oficios.

1-08-02 Maquinaria y equipo de construcción y conservación.

Comprende toda la maquinaria, equipo y herramientas utili

zadas en la construcción y conservación de obras.

1-08-03 Maquinaria y equipo para mantenimiento de automotores.

Comprende las máquinas, equipos, herramientas y útiles empleados especialmente en la reparación y mantenimiento de automóviles, que se utilizan en talleres y espacios de servicio.

1-08-04 Maquinaria e implementos agrícolas y pecuarios.

Es la destinada a fines de agricultura y ganadería, silvicultura y explotaciones similares.

1-08-05 Maquinaria e implementos de artes gráficas.

Las destinadas a imprentas, talleres de fotograbado, litografía encuadernación y similares.

1-08-06 Maquinaria industrial.

La maquinaria industrial móvil o desmontable, que no forma parte de las instalaciones permanentes adheridas al terreno.

1 09 EQUIPOS Y MAQUINAS PARA DEPORTE, GIMNASIA, JUEGOS Y SUS ACCESORIOS.

Ajedreces	Balones	Cañas de pescar
Anzuelos	Bates	Cerbatanas
Arpones	Billares	Dardos
Argollas	Boliches	Dóminos

Los utilizados para fines didácticos, deportes y recreativos.

1 10 EQUIPOS Y MAQUINAS PARA LABORATORIO, PROFESIONES CIENTIFI,
CAS, ENSEÑANZA Y SUS ACCESORIOS.

Aerolitos	Barómetros
Agujas de laboratorio	Erújulas
Alcoholímetros	Calaveras para enseñanza
Anatomía, modelos	Catalejos

Comprende todos los aparatos instrumentos científicos y útiles propios de los laboratorios de las diversas ciencias experimentales.

1 11 EQUIPOS Y MAQUINAS PARA MEDICINA, ODONTOLOGIA, VETERINARIA,
RAYOS X Y SUS ACCESORIOS.

Abrebocas	Cables para rayos X
Abridores de yesos	Cámara de oxígeno
Bolsas para hielo	Delantales para protección
Botiquines	Dilatadores.

Comprende los equipos e implementos utilizados en los Hospitales unidades sanitarias, consultorios y servicios veterinarios, así como en los laboratorios auxiliares de la ciencia médica, tales como rayos X, bacteriología etc., y todos los elementos y accesorios relacionados con el ramo de la sanidad.

1 12 EQUIPO Y MAQUINAS PARA OFICINA, CONTABILIDAD, DIBUJO Y SUS
ACCESORIOS.

Adresógrafos	Compases
Archivador	Cosedoras
Cajas de seguridad	Dictáfonos
Calculadoras	Escalímetros

Incluye las máquinas muebles y enseres de oficina, equipo de dibujo y copia, los equipos mecánicos para contabilidad y similares. Excluye los enseres de escaso valor y rápido consumo, tales como tinteros, almohadillas, reglas, sellos, ceniceros de mesa etc.

1 13 EQUIPOS Y MAQUINAS PARA TRANSPORTE Y SUS ACCESORIOS.

Aceiteras	Balsas	Canoas
Aeroplanos	Barcazas	Chalanas
Ambulancias	Botes	Chalecos salvavidas
Automóviles	Bicicletas	Deslizadores

Esta sub agrupación puede dividirse en las siguientes secciones:

1-13-01 Vehículos automotores terrestres.

Comprende los automotores para pasajeros, carga y demás vehículos especializados, tales como ambulancias, carros de incendio, carros cisterna, camiones grúa así como motocicletas y motonetas.

1-13-02 Otros vehículos terrestres.

Comprende los no motorizados, tales como bicicletas, remolques y vehículos de tracción de sangre.

1-13-03 Ebarcaciones.

Comprende las unidades a flote, tales como barcos, barcazas, lanchas y botes.

1-13-04 Aeronaves.

Los aviones de carga y pasajeros, helicópteros, planeadores y similares.

1 13-05 Equipos auxiliares de transporte.

Los utilizados en puertos y aeropuertos, tales como maquinaria de patio y almacén, grúas, remolcadores terres

tres, elevadores de carga etc. Excluye los vehículos de servicio militar, así como los automotores para fines agrícolas, mineros o de explotaciones varias, tales como tractores o bulldozers, mezcladoras de concreto etc. que no son de transporte propiamente dicho.

1 14 herramientas y sus accesorios.

Alicates	Barreños	Cardas
Apisanadoras	Barretas	Cautines
Atizadores	Berbiquies	Cepillos
Azadas	Biseladores	Cinceles

Son herramientas que por lo común son de hierro o acero (pudiendo ser de otro material) con el que trabajan los obreros o los artesanos en las obras o labores de sus oficios.

Se excluyen las herramientas que tienen motor o son aparatos, máquinas equipos o artificios combinados para aprovechar, dirigir, aumentar o regular la acción de una fuerza, o para lograr un fin con mayor facilidad, rapidez o perfección.

1 15 Instrumentos musicales y sus accesorios.

Acordeones	Embocaduras	Mandolinas
Bandolas	Flautas	Oboes
Castañuelas	Gaitas	Panderetas
Diapason	Liras	Sordinas

Este sub grupo registra las piezas de instrumentos o conjunto de instrumentos musicales ya sean de cuerdas, percusión, viento y mecánicos.

1 16 LIBROS DE BIBLIOTECA, ESTUDIO, DOCUMENTOS, MAPOTECAS, PLANOTECAS, HEMEROTECAS Y REVISTAS.

Aborígenes, obras	Caligrafía, textos
Administración, textos	Cerámica, libros
Bibliografías	Derecho, libros
Cálculo, textos o libros	Economía, libros

Comprende las Bibliotecas Generales y las especializadas, estas últimas son las que están destinadas a coleccionar obras relacionadas con determinado arte o ciencia.

Igualmente comprende a las Mapotecas, cartotecas, planotecas, hemerotecas y documentos de importancia, los mismos que pueden subdividirse en secciones de acuerdo a las materias que comprenden.

1 17 LLANTAS Y NEUMATICOS.

Cámaras de aire
Llantas.

Este sub grupo registra toda la variedad de cámaras y neumáticos de aviones, avionetas, aviones de guerra, de maquinaria y equipos, automóviles, camionetas, jeeps; camiones, buses volquetas, plataformas y finalmente de motocicletas, bicicletas, triciclos etc.

1 13 MOBILIARIO Y ENSEÑES.

Alfombras	Caballetes	Faroles
Anaqueles	Candados	Floreros
Baldes	Escritorios	Gabinetes
Bancos	Espejos	Idolos decorativos

Bajo esta sub agrupación se deben registrar todos aquellos objetos o cosas que se usan en una casa, oficina o depen-

dencia y que no son precisamente muebles, pero que se usan para una mayor comodidad, confort y que no se encuentran específicamente clasificadas en las demás sub agrupaciones.

1 19 SEMOVIENTES.

Aguilas	Faisanes	Leones	Novillos
Asnos	Gallinas	Loros	Ovejas
Caballos	Gorilas	Monos	Pavos
Cabras	Jirafas	Mulos	Perros

Incluye el ganado por especies zoológicas, raza, sexo, edad y otras especificaciones especiales, se indicará la marca o herrete y el uso de los animales: silla, carga, sementales etc.

Se excluye las aves de corral, conejos, colmenas, animales de experimentación y laboratorio que tendrán registros de control interno en cada dependencia, pero que no figurarán en los inventarios de la Nación.

1 20 VESTUARIO, ROPA Y EQUIPO.

Abarcas	Calzado	Fajas	Mandiles
Abrigos	Camisas	Gorras	Overoles
Baberos	Delantales	Hábitos	Pantalones
Bastones	Espuelas	Levitas	Quepis

Debe registrar todo aquello que concierne a vestidos ya se trate de hombre, mujer o niño. Igualmente la ropa que puede dividirse en ropa de cama, cocina, comedor, decoración etc. Por último el equipo que comprende todo aquel atuendo que se usa independientemente del vestido calzado y sombrero.

1 21 MATERIAL RODANTE, MAQUINAS Y EQUIPOS Y SUS ACCESORIOS.

Carros tanque	Remolques
Carros de FF.CC.	Vagones de carga
Locomotoras diessel	Vagones de pasajeros
Locomotoras eléctricas	Vagones jaulas

Abarca los elementos de material rodante y que pueden ser de tracción como las locomotoras de vapor, diessel y eléctricas; de tracción y transporte como los ferrobuses, tranvías funiculares y finalmente de transporte como los carros, carros grúas, carros tanques, plataformas etc.

1 22 MATERIAL FIJO, MAQUINAS Y EQUIPOS Y SUS ACCESORIOS.

Se clasifican en este sub-grupo el material fijo, los equipos, máquinas o aparatos que forman parte fija e inamovible de una instalación, o el conjunto de los que se usan para una determinada labor, producción, operación o servicio. Así por ejemplo tendríamos las instalaciones y equipos de distribución de aire acondicionado, aire comprimido, oxígeno calefacción. los conjuntos de equipos de refinación de petróleo en sus procesos de destilación, tratamiento químico, purificación, separación y mezcla. Los equipos de tratamiento del gas natural en los procedimientos de transformación, limpieza, secado, purificación, mezcla, almacenamiento y embotellamiento.

1 23 MATERIALES Y EQUIPOS DE VIAS, REDES, INSTALACIONES, CABLES, PUERTOS Y SUS ACCESORIOS.

Se deben clasificar en este sub-grupo los equipos, materiales y elementos que en conjunto componen una vía, red, ins-

talación, cable, oleoducto o los servicios y señales de un puerto.

1 24 - OTROS ELEMENTOS DEVOLUTIVOS.

En este sub-grupo pueden incluirse los elementos devolutivos que no se logre clasificar en ninguno de los sub-grupos, Su inclusión es de carácter provisional mientras la Contraloría General de la República estudie la conveniencia de crearles un sub-grupo separado o hacerles figurar por analogía en alguno de los ya existentes.

2.- CONJUNTO DE BIENES INMUEBLES.

Los bienes inmuebles comprenden, los terrenos, edificios estructuras, instalaciones y anexidades de carácter fijo, permanente o semipermanente. Para los efectos del inventario de bienes nacionales, deberán considerarse como unidades de servicio, aquellos bienes inmuebles cuyas partes integrantes formen un conjunto orgánico. Así al registrar en el inventario un edificio, deberán incluirse sus instalaciones, las mismas que serán descritas de manera detallada, así por ejemplo al inventariar un establecimiento industrial será necesario referir en forma pormenorizada los edificios, terrenos así como sus estructuras, maquinaria fija y demás anexidades.

Se debe entender por edificios toda clase de construcciones cubiertas, sea cual fuere su uso o destino, tamaño o materiales

que fueron empleados para su edificación y acabado. Cada bloque de edificios se inventariará por separado como una unidad que comprenda los terrenos en que está construido, sus instalaciones de agua, electricidad, refrigeración, calefacción, ascensores, instalación de cocinas, lavanderías, garages, estacionamientos, jardines, areas verdes, vías de acceso, uso y servidumbre.

En igual forma se debe tener muy en cuenta que forman parte de los edificios los aditamentos fijos y empotrados tales como las cajas fuertes, calderas, lámparas fijas, persianas etc., en consecuencia no deben ser inventariados como bienes muebles.

No se tomarán en el inventario las carreteras, puentes, parques, calles, plazas y demás bienes de servicio o dominio público.

GRUPO 2 - BIENES INMUEBLES.

Sub - grupo 2-01 - Edificios para uso de oficina.

2-02 - Edificios, Terrenos e instalaciones para fines culturales.

2-03 - Edificios, terrenos e instalaciones para fines de asistencia social.

2-04 - Edificios, terrenos e instalaciones con destino a obras públicas.

2-05 - Edificios, terrenos e instalaciones para fines agropecuarios.

2-06 - Edificios, terrenos e instalaciones para fines industriales.

- 2-07 - Edificios, terrenos e instalaciones para fines de justicia y policía.
- 2-08 - Edificios para alojamiento y fines similares.
- 2-09 - Edificios, terrenos, plantas, instalaciones, estructuras y redes de acueductos públicos.
- 2-10 - Edificios, terrenos, instalaciones, estructuras, plantas y redes eléctricas.
- 2-11 - Edificios, terrenos, estructuras, instalaciones plantas y redes de telecomunicaciones.
- 2-12 - Edificios, terrenos e instalaciones de aeródromos y aeropuertos civiles.
- 2-13 - Edificios, terrenos e instalaciones portuarias.
- 2-14 - Construcciones y estructuras de ferrocarriles.
- 2-15 - Edificios, terrenos, estructuras, e instalaciones de otros servicios públicos.
- 2-16 - Edificios, terrenos e instalaciones para fines militares.
- 2-17 - Otras construcciones o estructuras no especificadas.
- 2-18 - Construcciones en proceso.
- 2-19 - Predios urbanos.
- 2-20 - Terrenos rurales.
- 2-21 - Minas, salinas y yacimientos.

2-01 EDIFICIOS PARA USO DE OFICINA.

Se hallan comprendidos los edificios públicos destinados

principalmente al servicio de la administración, con sus te
rrenos y anexidades, aunque en ellos funcionen ocasionalment
e dependencias distintas de oficinas.

2-02 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES PARA FINES CULTURALES.

Incluye los edificios de escuelas, colegios, liceos, acade-
mias, institutos de educación con todas sus anexidades.
Igualmente se debe incluir bajo esta sub agrupación los teat
ros, estadios, museos, casas y campos históricos, jardines
botánicos y zoológicos, escuelas y granjas experimentales
y otros con fines educativos.

2-03 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES PARA FINES DE ASISTEN-
CIA SOCIAL.

Se registran en esta sub agrupación los hospitales, orfana-
tos, asilos, manicomios, casas cuna, casas de maternidad,
puestos o centros de salud, asimismo los comedores popula-
res y otros con fines de protección y asistencia social.

2-04 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES CON DESTINO A OBRAS PU-
Blicas.

Incluye las edificaciones, estructuras y predios al servi -
cio de las obras públicas, tales como los depósitos, talle-
res, garajes y las instalaciones para la producción y explo-
tación de materiales de construcción,

2-05 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES PARA FINES AGROPECUARIOS.

Se toman en cuenta, las haciendas, estancias, **granjas**, viveros

y estaciones de aclimatación, debiendo tomar en cada caso como una sola unidad de explotación todas sus anexidades.

2-06 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES PARA FINES INDUSTRIALES.

Incluye los establecimientos en que prime la actividad industrial, así sea de extracción, producción o transformación, tales como las fábricas y talleres de manufacturas o de artes y oficios. Se excluye los pequeños talleres de mantenimiento dependientes de entidades en que no prime la actividad industrial, los cuales se incluirán en el inmueble correspondiente en la agrupación respectiva.

2-07 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES PARA FINES DE JUSTICIA Y POLICIA.

Contempla las edificaciones, instalaciones fijas y predios con destino a los establecimientos carcelarios, penitenciarios y de readaptación de menores, inclusive granjas y talleres anexos.

2-08 EDIFICIOS PARA ALOJAMIENTO Y FINES SIMILARES.

Se registran bajo esta agrupación los hoteles, restaurants, las casas de hospedaje del gobierno, inclusive las ocupadas por las misiones diplomáticas en el exterior y las destinadas a fines similares.

2-09 EDIFICIOS, TERRENOS, PLANTAS, INSTALACIONES, ESTRUCTURAS Y REDES DE ACUEDUCTOS PUBLICOS.

Se incluye las construcciones, plantas, e instalaciones re-

ferentes a la captación, tratamiento y distribución de aguas para el servicio público.

Se excluye los pequeños acueductos e instalaciones de agua para servicio interno de los edificios o fincas oficiales.

2-10 EDIFICIOS, TERRENOS, INSTALACIONES, ESTRUCTURAS PLANTAS Y REDES ELECTRICAS.

Comprende los edificios, terrenos, estructuras, plantas hidroeléctricas, o de otra clase, las redes de conducción y de distribución; las subestaciones y demás anexidades propias de la empresa de electricidad.

2-11 EDIFICIOS, TERRENOS, ESTRUCTURAS, INSTALACIONES, PLANTAS Y REDES DE TELECOMUNICACIONES.

En esta sub-agrupación se insertan las edificaciones, plantas, estructuras, instalaciones y predios propios de las empresas de servicios telegráficos, radiocomunicaciones, telefónicas, televisión y similares. Comprende las redes aéreas, terrestres y submarinas, estaciones, sub-estaciones, torres y demás anexidades.

Quedan excluidos los aparatos móviles o desmontables de telegrafía, telefonía, radiotelefonía, televisión etc., que figuran como bienes muebles.

2-12 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES DE AERODROMOS Y AEROPUERTOS CIVILES.

Se registran los edificios, predios estructuras e instalaciones fijas de los aeropuertos civiles, inclusive las estaciones de pasajeros, hangares, talleres, maquinaria fija, torres

de control, pistas de aterrizaje y rampas, vías de acceso y demás anexidades. Podrían ser clasificados por su extensión y clase así por ejemplo la clase, 2da. clase y 3ra. clase.

2-13 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES PORTUARIAS.

Incluye los puertos marítimos, fluviales y lacustres con todas sus anexidades, inclusive muelles, terminales de pasajeros, almacenes, cámaras frigoríficas y patios, vías ferreas internas, grúas, básculas y demás maquinaria fija.

Excluye las bases y demás instalaciones navales dependientes del Ministerio de Defensa. (Caracter Reservado).

2-14 CONSTRUCCIONES Y ESTRUCTURAS DE FERROCARRILES.

Incluye los edificios, vías ferreas y sus estructuras así como todas sus anexidades y zonas, plantas, estructuras y estaciones. Excluye el material rodante que debe inventariarse como bienes muebles.

2-15 EDIFICIOS, TERRENOS, ESTRUCTURAS E INSTALACIONES DE OTROS SERVICIOS PUBLICOS.

Incluye los correspondientes a otros servicios públicos, tales como mercados cubiertos, mataderos, hornos crematorios etc.

2-16 EDIFICIOS, TERRENOS E INSTALACIONES PARA FINES MILITARES.

Incluye los edificios, terrenos, estructuras e instalaciones fijas para comandos, cuarteles, campamentos, colegios y liceos militares, casas para residencia de oficiales, campos

haciendas, granjas y zonas militares en general. La formación de este inventario es reservado para el Ministerio de Defensa.

2-17 OFRAS CONSTRUCCIONES O ESTRUCTURAS NO ESPECIFICADAS.

En este sub grupo se deben incluir los inmuebles, estructuras, instalaciones y sus correspondientes terrenos que no pueden clasificarse momentaneamente en ningun de los subgrupos ya establecidos; por lo tanto su inclusión será provisional mientras la Contraloría General de la República estudie la conveniencia de crearles un sub grupo separado o de clasificarlos por analogía en uno de los ya existentes.

2-18 CONSTRUCCIONES EN PROCESO.

Debe incluir los edificios y estructuras en pleno proceso de construcción. Una vez concluidas las mismas deben ser registradas en las sub agrupaciones correspondientes.

2-19 PREDIOS URBANOS.

Deben ser clasificados en este sub grupo los lotes urbanos que no se hallan delimitados cercados o nó y que no tengan edificaciones.

2-20 TERRENOS RURALES.

Deben corresponder a este subgrupo los predios demarcados de propiedad nacional que no se encuentran en explotación. Excluye las reservas territoriales de la Nación, terrenos bal

díos, playas y bosques no demarcados específicamente, cuya extensión y valor son inponderables.

2-21 MINAS, SALINAS Y YACIMIENTOS.

Incluye los edificios, terrenos e instalaciones de las minas salinas, canteras y yacimientos de propiedad nacional que es tán en explotación o que hayan sido explotadas. Si existiera la evaluación técnica de la mina o yacimiento, se registrará su valor, caso contrario se harán figurar en el inventario con valores convencionales estimados.

Para un mejor orden en el inventario, las minas, salinas y yacimientos pueden agruparse en la siguiente forma: Las minas pueden clasificarse por la clase de mineral que contienen o se extraen en:

De minerales y otros organismos

De minerales preciosos

De minerales radioactivos

De Minerales metalíferos

De Minerales no metálicos

De Sal (vertientes de agua salada)

Los yacimientos son capas en el seno de la tierra en las que se hallan naturalmente una roca mineral o fósil, estos pueden dividirse como las minas agregando los de: Gas Natural y Petróleo.

SISTEMA CONTABLE PARA BIENES NACIONALES

Y SU REGISTRO

Es un fenómeno curioso algo que ya se anotó anteriormente y que se relaciona con el escaso o ningún control que se ejercita sobre los bienes inventariables, es curioso porque mientras los organismos de control se preocupan por una activa fiscalización en cuanto a la entrada y salida hasta el último centavo en las arcas fiscales, éste se vé completamente disminuido en cuanto los desembolsos se transforman en adquisiciones sobre todo en bienes inventariables. No se explica el por qué de esta situación, pues no existe justificativo alguno para que dicho control disminuya cuando el dinero se transforma en especies, ya que de todos modos siempre estamos en presencia de valores.

La razón o razones que inducen a tomar esta actitud podrían ser encontradas en varios campos. Uno de ellos podría ser el que sustentan algunos economistas en cuanto a la escasa significación que tiene el patrimonio (con exclusión del dinero) para la obtención o respaldo de créditos. Otra de las razones podría ser el argumento de que los gobiernos generalmente no obtienen recursos de la administración de su patrimonio. Indudablemente esta posición no carece de verdad, pero frente a ella se puede igualmente argumentar también en forma muy valedera que los entes públicos están obligados a precautelar, conservar y a vigilar la correcta utilización de los elementos que conforman el patrimonio nacional.

Fundamentalmente debe preocupar al Organismo Fiscalizador con respecto al patrimonio, su contabilización fiel e integral, con las siguientes finalidades:

- a) Conocer exactamente lo que el Estado posee, para procurar la mejor forma de conservarlo y de aprovecharlo.
- b) Efectuar una distribución racional de los bienes fiscales, permitiendo agilizar la acción de la Administración mediante la utilización total de los mismos.
- c) Evitar que se malgasten los dineros públicos por adquisiciones innecesarias en cantidades y en momentos inoportunos.

En consecuencia el Organismo Fiscalizador debe pretender colaborar en forma activa y directa con la Administración, a objeto de que el patrimonio en cuanto se refiere a bienes muebles e inmuebles sea aprovechado en la mejor forma posible. Asimismo debe preocupar el dar a conocer en forma oportuna el grado de participación del sector público en la capitalización del país.

Si se tiene en cuenta que el patrimonio estatal, que forma parte del acervo nacional, no se registra ni contabiliza en forma oportuna con los valores que realmente representa, mal se puede informar cual es el grado de participación del Estado en la capitalización del país.

Es desde todo punto de vista necesario que la Nación disponga de

Es desde todo punto de vista necesario que la Nación disponga de un registro permanente y cierto de sus bienes, donde se ante su naturaleza, ubicación y distribución para de este modo tener una eficaz acción administrativa en cuanto a la política de fijación de precios para las compras del gobierno por zonas geográficas; para efectuar la distribución o el traslado de los bienes de una zona a otra ó finalmente para informar a la ciudadanía del destino que se dá a gran parte de los dineros con que ella contribuye al sostenimiento del Estado.

Por otra parte se deja claramente establecido que un inventario por muy bueno que sea, si no se establecen los sistemas contables adecuados que garanticen la información oportuna sobre el movimiento ya sea de sus incorporaciones o desincorporaciones de manera de mantenerlo actualizado, será preferible no realizar el esfuerzo de hacerlo por cuanto se perdería a corto plazo.

También será necesario tener muy en cuenta que no se debe caer en los extremos de la fiscalización, es decir ni producir un control exhaustivo de bienes de escaso valor y fácilmente perecibles, ni tampoco dejarlos librados a que desaparezcan o se usen indebidamente por falta absoluta de control. Entre ambos extremos ha de existir siempre un término medio, una especie de solución ecléctica en que sin abandonar el control, no se destine tampoco a él un esfuerzo demasiado grande.

1.- NOMENCLATURA DE CUENTAS.

A continuación se propone la nomenclatura de cuentas a emplear se para el control y registro de los bienes nacionales; asímis mo se señalan los conceptos por los cuales debe registrarse el movimiento de los bienes nacionales, para los efectos de com - probación, rendición de las cuentas y consolidación de datos ya sea de muebles o inmuebles.

Conceptos de Incorporación (Débitos)

- 01 - Inventario inicial
- 03 - Incorporación por traspaso
- 05 - Compras
- 07 - Construcción de inmuebles
- 09 - Adiciones y mejoras
- 11 - Producción de muebles
- 13 - Suministro de bienes
- 15 - Devolución de bienes suministrados
- 17 - Nacimiento de semovientes
- 19 - Reconstrucción de equipos
- 21 - Donaciones
- 23 - Permutas
- 25 - Adscripción de bienes
- 27 - Omisiones de inventario
- 29 - Valorización
- 31 - Incorporación por cambio de sub-agrupación
- 33 - Corrección de desincorporaciones
- 35 - Incorporaciones por otros conceptos.

Nota.- Se usan dígitos impares para las incorporaciones.

Conceptos de desincorporación (Créditos)

- 02 - Desincorporación por traspaso
- 04 - Bajas por ventas
- 06 - Suministro de bienes a contratistas
- 08 - Suministro de bienes a otras entidades
- 10 - Desarme
- 12 - Inservibilidad
- 14 - Deterioro
- 16 - Demolición
- 18 - Muerte de semovientes
- 20 - Pérdidas
- 22 - Permutas
- 24 - Donaciones
- 26 - Desincorporación por adscripción
- 28 - Depreciación
- 30 - Desincorporación por cambio de sub-agrupación
- 32 - Corrección de incorporaciones
- 34 - Desincorporaciones por otros conceptos.

Nota.- Se usan dígitos pares para las desincorporaciones.

2.- INCORPORACION DE BIENES.

Las incorporaciones de bienes nacionales se registrarán por los siguientes conceptos:

01 - INVENTARIO INICIAL.

Se entiende por inventario inicial el practicado en fecha 2 de enero de 19 con verificación física de las exis -
tencias. Los inventarios anteriores se tomarán solamente
como referencia informativa.

03 - INCORPORACION POR TRASPASO

Son los bienes recibidos de otras oficinas nacionales, siempre que tengan inventario y rindan cuenta, así sea de Depósitos, Proveedurías u otras dependencias. El comprobante de ingreso será la relación de traspaso.

05 - COMPRAS.

Son las incorporaciones por compras locales o por importación. Los comprobantes constituyen las facturas comerciales, pólizas y las planillas de liquidación de las mercancías importadas que deben efectuarse por todos los elementos de su costo. La incorporación debe ser registrada en el momento de su recepción así hayan sido pagados o nó.

07 - CONSTRUCCION DE INMUEBLES.

Toda vez que se termine la construcción de un inmueble, que deba ser inventariado, se obtendrán los datos sobre su costo de la entidad gubernamental, de la entidad o persona constructora. Periódicamente se hará una confrontación con el objeto de verificar que todos los inmuebles e instalaciones construidas estén registrados.

09 - ADICIONES Y MEJORAS.

Son las construcciones adicionales y nuevas instalaciones correspondientes a los bienes ya registrados en el inventario que aumentan el valor de los mismos.

No se consideran como adiciones y mejoras los gastos de

reparaciones y mantenimiento.

11 - PRODUCCION DE MUEBLES.

Cuando existan talleres nacionales que produzcan, transformen o manufacturen artículos, una vez ingresados éstos deben ser incorporados por este concepto, a su precio de costo en base a la orden de fabricación o del documento que haga sus veces.

13 - SUMINISTRO DE BIENES.

Se registrarán las incorporaciones por entrega de bienes que sean producidos por otras personas o entidades ajenas al Estado, inclusive de Instituciones o establecimientos autónomos, para diferenciar esta operación de la "Incorporación por Traspaso" de oficinas nacionales, que serán motivo de cruce contable entre dependencias despachadoras y destinatarias.

15 - DEVOLUCION DE BIENES SUMINISTRADOS.

Este concepto se utilizará en las dependencias que tengan que entregar elementos tales como equipos, herramientas, semovientes u otros bienes confiados al cuidado de personas que no tienen inventario ni obligación de rendir cuentas al Estado, mientras los devuelvan a la misma dependencia. Se utiliza para dar entrada a los bienes reintegrados que se descargan por el concepto 06 - "Suministro de Bienes a Contratistas" que se registrará en libros o kardex especiales, los cuales deben ser motivo de control y

verificación periódica.

17 - NACIMIENTO DE SEMOVIENTES.

Especialmente para uso de las fincas, haciendas y granjas oficiales; deberá llevarse registro de nacimientos de los animales.

19 - RECONSTRUCCION DE EQUIPOS.

Se utiliza para dar de alta por su nuevo valor incorporado a las máquinas o equipos que han sido reconstruidos o transformados en tal forma que hayan aumentado su valor, para lo cual se han empleado materiales provenientes del desmantelamiento de bienes inservibles o con utilización de repuestos nuevos, a los cuales debe darse salida correspondiente.

21 - DONACIONES.

Se emplea para registrar las entradas de bienes por donación u obsequio a título gratuito, expresamente autorizados por la ley, procedentes de personas o entidades, en este último no estatales.

23 - PERMUTAS.

Las incorporaciones por este concepto deben ir acompañadas de la respectiva autorización escrita y se desincorporarán simultáneamente los bienes entregados, utilizando para esta operación el concepto 22.

25 - ADSCRIPCION DE BIENES.

Se emplea para registrar las adscripciones o las agregaciones que se efectúan de bienes que figuraban en un Ministerio y que pasan al servicio de otro.

27 - OMISIONES EN INVENTARIO.

Se utiliza cuando se produce la aparición de bienes de cualquier naturaleza que no se registraron en los inventarios iniciales.

29 - VALORIZACION.

Este concepto se utilizará en los casos que ocurran valorizaciones autorizadas por ley por motivo de regulaciones en la política monetaria del país. La valoración periódica de los semovientes es algo importante que debe ser tomado en cuenta con el proceso natural de su desarrollo y engorde.

31 - INCORPORACION POR CAMBIO DE SUB AGRUPACION.

Es una operación de simple registro dentro del inventario de cada oficina, en que por errores de clasificación de los bienes se hacen aparecer en agrupaciones que no les corresponden, para lo cual se dá entrada y salida simultáneamente por el concepto 30.

33 - CORRECCION DE DESINCORPORACIONES.

Se utiliza en los casos en que por error se hubieran desincorporado en cuentas rendidas anteriormente bienes de

cualquier clase y por lo tanto deberán ser nuevamente incorporados.

35 - INCORPORACIONES POR OTROS CONCEPTOS.

Se emplea en los casos que no se haya previsto específicamente su inclusión, por tanto se trata de casos imprevistos los mismos que luego de un análisis de parte de la Contraloría General de la República serán clasificados en cualquiera de los conceptos anteriores por su grado de afinidad o crearles otros.

3.- DESINCORPORACION DE BIENES.

La desincorporación de bienes nacionales se registrará por los siguientes conceptos:

02 - DESINCORPORACION POR TRASPASO.

Se utiliza este concepto cuando una dependencia cualquiera entrega a otra oficina o servicio gubernamental, bienes que figuraban a su cargo. En estos casos debe mediar la respectiva orden administrativa para el traspaso y obtenerse el recibo de recepción.

04 - BAJAS POR VENTAS.

Este rubro comprenderá las desincorporaciones por venta de bienes efectuados conforme a disposiciones legales en vigencia.

06 - SUMINISTRO DE BIENES A CONTRATISTAS.

Este concepto de desincorporación es de carácter transito-

rio y se emplea en los casos en que por contratos suscritos sea necesario entregar máquinas, herramientas, equipos u otros bienes nacionales a contratistas, terceras personas o entidades. Debe producirse simultáneamente el descargo de la oficina cuentadante y mantenerse en la cuenta "Suministros de Bienes".

08 - SUMINISTRO DE BIENES A OTRAS ENTIDADES.

Son los que se hacen en virtud de una disposición legal o convenio contractual, a los gobiernos locales o municipales e Instituciones autónomas.

10 - DESARME.

Se utiliza para registrar la desincorporación de máquinas, equipos, aparatos etc., cuando en virtud de una orden administrativa y autorización de la Contraloría General de la República, sea necesario desarmarlos para aprovechar las partes utilizables, dándoles a estas entrada simultánea en la respectiva cuenta.

12 - INSERVIBILIDAD.

Este concepto de desincorporación incluye la avería total por inservibilidad u otras causas similares. A tal efecto es necesario previamente la expresa autorización escrita de la Contraloría General de la República.

14 - DETERIORO.

Se utiliza en los casos de daños o avería parciales y en el que haya un valor residual. Se afectarán las cuentas por el valor total de los bienes deteriorados, con los mismos requisitos exigidos en el concepto anterior, y al valor residual será cargado a la cuenta correspondiente.,

16 - DEMOLICION.

Se utilizará para registrar las desincorporaciones de edificios y demás instalaciones fijas que sean demolidos. Debe hacerse referencia a la entidad que ordenó, las causas y otros antecedentes de la demolición. Esta demolición igualmente deberá ser autorizada por la Contraloría General de la República.

18 - MUERTE DE SEMOVIENTES.

Se registrarán las bajas por muerte de los semovientes, las mismas que deben ser acompañadas de las actas y registros de defunción.

20 - PERDIDAS.

Los bienes nacionales se hallan confiados al custodio y administración de los funcionarios públicos y por lo tanto son estos los responsables de su conservación y mantenimiento, pero sucede que se producen pérdidas por diversas circunstancias, por consiguiente su desincorporación se

efectúa mediante esta cuenta. La desincorporación debe estar debidamente justificada y verificada por la Contraloría General de la República.

22 - PERMUTAS.

Las desincorporaciones por este concepto, se acompañarán de la correspondiente autorización escrita e intervención de la Contraloría General de la República. Se incorporaran simultaneamente los bienes recibidos utilizando para esta última operación el concepto 23.

24 - DONACIONES.

Se registrarán por este concepto las donaciones que se hagan con fines educativos o benéficos, expresamente autorizadas por los organismos correspondientes y con la intervención de la Contraloría General de la República.

26 - DESINCORPORACION POR ADSCRIPCION.

Se utiliza este concepto para registrar las desincorporaciones por agregación de bienes en servicio de una unidad gubernamental a otra; debiendo para ello exigirse las autorizaciones legales correspondientes.

28 - DEPRECIACION.

Los bienes de la nación serán motivo de justiprecios o de una permanente actualización de valores, consiguientemente

cuando ocurran disminuciones en el valor de los bienes por las razones anotadas, se descargará la diferencia por medio de este concepto.

30 - DESINCORPORACION POR CAMBIO DE SUB-AGRUPACION.

Esta es una operación interna de registro, que debe corresponder al respectivo cargo por el concepto 31 "Incorporación por cambio de Sub-agrupación" dentro de la cuenta de la misma oficina y se la emplea para los casos en que un bien haya sido mal clasificado en una sub-agrupación que no le corresponde; consiguientemente será necesario incorporarlo y desincorporarlo simultaneamente.

32 - CORRECCION DE INCORPORACIONES.

Si por algún motivo se cometió un error en cuentas rendidas anteriormente, al incorporar bienes en exceso sobre los realmente recibidos, se tendrán que desincorporar por medio de este concepto indicando los casos en los cuales se cometió el error y la fecha.

34 - DESINCORPORACIONES POR OTROS CONCEPTOS.

Las desincorporaciones que deban registrarse por conceptos distintos de los mencionados anteriormente, se anotarán por este rubro, debidamente justificados.

4.- RENDICION, TRAMITACION DE INVENTARIOS Y RESPONSABLES DE LOS BIENES.

Las entidades y organismos enumerados a continuación que tengan, usen, custodien o administren en el país o en el exterior bienes muebles e inmuebles de propiedad de la Nación, deberán rendir cuenta a la Contraloría General de la República en fechas 30 de junio y 31 de diciembre de cada año, inventario valorizado de ellos ciñéndose a disposiciones, normas, técnicas, coodificación y reglamentación dispuesta por el organismo fiscalizador:

- a) Presidencia de la República
- b) Ministerios y otras dependencias oficiales
- c) Oficinas del poder judicial y Ministerio Público
- d) Oficinas dependientes del poder Legislativo
- e) Establecimientos públicos y empresas oficiales
- f) Finalmente, toda persona natural o jurídica que tenga, use, custodie o administre bienes de propiedad de la Nación.

A.- OFICINA DE BIENES NACIONALES.

A fin de coadyuvar en la función fiscalizadora de la Contraloría General de la República y conseguir el objetivo del control eficiente de los bienes nacionales, deberá establecerse en cada unidad o repartición gubernamental oficinas de Bienes Nacionales, las mismas que deben llevar los siguientes comprobantes, documentos y registros contables:

- a) Una copia del inventario inicial
- b) Comprobantes de incorporaciones y desincorporaciones por gestiones.
- c) Resúmen del movimiento anual.

- d) Un Manual de cuentas
- e) Indice o coodificación de inventarios
- f) Un libro Mayor y demás libros y registros auxiliares que fueren necesarios.

Los jefes de las oficinas de Bienes Nacionales de cada unidad gubernamental u otros empleados que hacen las veces de éste, como ser: almacenistas, proveedores etc., rendirán inventario general de todos los bienes en las fechas ya indicadas en la forma y bajo los procedimientos que les señale la Contraloría General de la República.

En los sitios o dependencias donde no existan Departamentos de Bienes Nacionales o no actúen funcionarios con las responsabilidades ya señaladas, harán las veces de tal, los siguientes:

- El funcionario ordenador que autoriza los pagos.
- El empleado de mayor jerarquía.
- El almacenista o proveedor.

Las mencionadas oficinas o funcionarios responsables despues del corte y cierre al 30 de junio y 31 de diciembre deberán elevar a la Contraloría General de la República el inventario y movimiento de los bienes muebles e inmuebles con las modificaciones que sufran sus valores por causas de reparación, deterioro o pérdida ó su aumento o disminución expresados en numerario, por concepto de compra, venta, permutas o donaciones.

B.- ENTREGA DE BIENES A SUBALTERNOS.

El Jefe de Bienes Nacionales de cada unidad o dependencia gubernamental hará entrega a los funcionarios, empleados y obreros de cualquier categoría, de los bienes necesarios para el desarrollo de su trabajo, los mismos que son confiados para su uso, servicio, administración o custodia.

Esta entrega la hará inmediatamente sea posesionado el funcionario, empleado o trabajador y deberá hacerlo mediante inventarios individuales firmados por ellos en original y copia, o en el número de ejemplares que requiera la organización administrativa de la entidad, de los que debe quedar el original en poder del jefe de Bienes Nacionales de la dependencia en cuestión, y la copia en poder de la persona que los recibe, a objeto de que conozca que bienes quedan bajo su exclusiva responsabilidad.

De estos inventarios no debe remitirse copia alguna al organismo fiscalizador, pues solo bastará que el jefe de la oficina de Bienes Nacionales de la dependencia gubernamental remita un certificado en el que conste que el personal en su integridad ha recibido los bienes necesarios para el desenvolvimiento de sus labores los mismos que quedan bajo exclusiva responsabilidad individual.

Cuando algunas de estas personas cese en sus funciones deberá devolver los bienes que le fueron suministrados y si la entrega fuere correcta se le expedirá un certificado por el cual conste que no tiene cargo alguno por concepto de bienes nacio-

nales y que fueron recibidos a satisfacción; de lo contrario se le otorgará un recibo de los que devolvió con constancia de los faltantes o de los que se hallen en mal estado, documento que será suficiente para proseguir acción judicial coactiva para la reposición, reparación o recuperación de los bienes por intermedio de las reparticiones del organismo fiscalizador.

C.- ELABORACION DE INVENTARIOS.

Elaborar un inventario es registrar ordenada y detalladamente los elementos o bienes que existen en un determinado lugar, oficina o dependencia, los que componen una cosa con anotación de las especificaciones de identidad, clase y uso, cantidad, valor y estado de conservación o de funcionamiento, clasificándolos según su naturaleza, uso o destino en el grupo y sub grupo específico que les corresponda de acuerdo con la organización establecida para los inventarios nacionales.

El primer inventario debe elaborarse cuidadosamente para que los posteriores que se produzcan no requieran mas que su actualización mediante la verificación física de las existencias, su confrontación con el anterior y la observación del estado en que se encuentran los bienes constatando si las nuevas entradas o las devoluciones fueron registradas correctamente.

Para facilitar la elaboración de los inventarios se ha propuesto un sistema práctico conforme al cual los datos que se piden están a la vista de la persona que los elabora, por tanto es sumamente fácil la clasificación porque el título de los gru-

pos u sub-grupos indica claramente la clase de los elementos en que cada uno debe incluirse; por tanto no habrá dificultades para la valorización pues además se señalan las diversas fuentes a que puede recurrirse para establecerla.

Consiguientemente la relación del movimiento de bienes deberá ser elevada sin mayores demoras en el lapso prudencial a la re -
partición especializada del organismo fiscalizador para su exa -
men y centralización contable. Para mayor facilidad se propone el uso de los formularios guías insertos en la sección Anexos.

=====

SISTEMA DE CONTABILIDAD CENTRAL DE
PARTIDA DOBLE PARA LOS BIENES NACIONALES

Para los fines de la contabilidad centralizada de los bienes nacionales se propone el siguiente catálogo de cuentas que puede ser utilizado igualmente por aquellos Ministerios u organismos de gran magnitud donde se imponga una primera centralización, antes de pasar a la Contraloría General.

A C T I V O

<u>Cuentas Mayores</u>	<u>Sub - cuentas</u>
BIENES MUEBLES	- Por Ministerios - Por oficinas o dependencias y dentro de estas por sub agrupaciones.
BIENES INMUEBLES	- Por Ministerios - Por Sub-agrupaciones

P A S I V O

HACIENDA NACIONAL (BIENES)

Cuenta representativa del Patrimonio Nacional por este concepto.

1.- EXPLICACION DE LAS CUENTAS MAYORES.

A.- BIENES MUEBLES.

Esta cuenta representa el valor de los bienes de caracter permanente o semi-permanente que se hallan en servicio.

La cuenta BIENES MUEBLES se debita inicialmente por el monto de los inventarios, con abono a la cuenta HACIENDA NACIONAL (BIENES). Posteriormente y a partir del inventario, se debitará por el valor de las incorporaciones y se abonará por las desincor-

poraciones, con cargo a la cuenta HACIENDA NACIONAL (BIENES).

Las operaciones de cargos y abonos se registrarán en el siguiente orden:

- 1.- Por unidades de trabajo, o sean las oficinas y dependencias cuentadantes.
- 2.- Dentro de cada unidad de trabajo por sub-agrupaciones de inventario.
- 3.- Dentro de cada sub-agrupación por secciones y dentro de éstas los bienes muebles en orden alfabético.

Los saldos de estas cuentas, discriminados en la forma que acaba de indicarse, deben mostrar el valor total de los bienes muebles en los respectivos Ministerios y dependencias gubernamentales.

B.- BIENES INMUEBLES.

Esta cuenta representa el valor de los terrenos, edificios e instalaciones fijas de propiedad nacional, definidas anteriormente siempre que tengan valor contable, se exceptúa lo siguiente:

- a) Las construcciones y obras de uso y dominio público, que carezcan de valor contable, tales como carreteras, caminos, puentes, obras hidráulicas de regularización de ríos navegables; plazas, vías públicas y similares.
- b) Las reservas territoriales de la Nación y sus derechos de propiedad sobre el subsuelo, cuyo valor es imponderable. En este caso se hallan los terrenos baldíos, bosques, playas, reservas petrolíferas, mineras y similares.

La cuenta BIENES INMUEBLES debe debitarse inicialmente por el total de inventarios, con abono a la cuenta HACIENDA NACIONAL (BIENES). Posteriormente y a partir del inventario se debita por el valor de las incorporaciones y se abona por las desincorporaciones, con cargo a la cuenta de HACIENDA NACIONAL (BIENES).

La cuenta mayor está formada por las sub-cuentas correspondientes a los diversos Ministerios que tengan inmuebles adscritos. En cada Ministerio o dependencia gubernamental se llevarán clasificados por sub-agrupaciones los registros de todos y cada uno de los inmuebles con indicación de su ubicación, área y demás características y correctamente justipreciados.

C.- HACIENDA NACIONAL (BIENES).

Esta cuenta representa el patrimonio de la Nación en cuanto a los bienes muebles e inmuebles.

Se acredita por todas las incorporaciones u operaciones que incrementen el valor de dichos bienes y se debita por las desincorporaciones u operaciones que impliquen disminución de su valor.

CONTROL VIGILANCIA Y FISCALIZACION DE LOS BIENES
NACIONALES.

1.- EN EL PAIS.

Para una adecuada vigilancia fiscal de los bienes nacionales se requiere como ya se ha señalado repetidas veces, de inventarios generales uniformes y completos, a la par que de sistemas sencillos de cuentas y su comprobación en forma periódica.

El control sobre los bienes y su administración es tan importante o mucho mas que el que se relaciona con los fondos y valores, no solo por razón de su cuantía, sino por el hecho de hallarse diseminados en una gran cantidad de dependencias oficiales en la amplia extensión geográfica del país, los mismos que se encuentran expuestos a pérdidas, malos usos y robos.

La fiscalización sobre los bienes debe comenzar desde la etapa en que se inicia su adquisición, velando de que sus precios sean los adecuados y sus calidades las que convenga al uso del Estado. En este sentido la Contraloría mediante sus representantes en las Juntas de Almonedas y Comités de Adquisiciones debe propender ante todo a velar por la calidad y no sacrificar ésta por la ilusión de los precios bajos, actitud adoptada en más de las veces con resultados negativos para el fisco.

En cuanto concierne a la adquisición de bienes inmuebles para la Nación así como la construcción de obras, debe merecer por parte del organismo fiscalizador el mas exhaustivo examen y control por intermedio de sus reparticiones técnicas con el fin de evi-

tar peculados y constatar los avances y calidad de materiales empleados conforme al pliego de especificaciones. Igualmente la recepción de los materiales y suministros adquiridos por el Estado deben ser previamente verificados por los funcionarios responsables de las unidades gubernamentales con intervención de la Contraloría General de la República, constatando la cantidad y calidad de los mismos. En esta etapa resulta de gran importancia verificar que los registros de entrada en las cuentas de las dependencias respectivas se realicen automáticamente en la fecha de ingreso de los bienes.

Por otra parte las operaciones de traspaso de una dependencia a otra del gobierno, así como la producción y transformación de materiales, desmantelamiento y reconstrucción de equipos, las donaciones y permutas autorizadas, las bajas por deterioro, la destrucción de inservibles, el nacimiento y defunción de semovientes etc, para no mencionar sino algunos de los conceptos más frecuentes del movimiento de bienes, deben merecer especial interés y cuidado en su comprobación contable y verificación física.

Una frecuente verificación de inventarios físicos de bienes muebles en las dependencias oficiales y sobre existencias de Almacenes, es muy saludable y constituye un factor que contribuirá a mantener orden y una elevada moral en el manejo de los bienes del Estado.

En lo referente al control de los bienes adscritos a las Instituciones y organismos descentralizados deben ser fiscalizados

bajo una modalidad distinta, ya que ellos se rigen con normas administrativas semejantes a las que se acostumbran en las empresas del sector privado para lograr la necesaria agilidad en su gestión financiera. En tal virtud, el manejo de sus bienes no debe estar sujeto a las disposiciones fiscales ordinarias sino a sus propias leyes de creación, sus estatutos y reglamentos internos.

2.- EN EL EXTERIOR.

En Bolivia y es de dominio público que los bienes nacionales son escasamente controlados y vigilados, la fiscalización de la Contraloría aún no ha llegado a este campo en la forma técnica que fuera de desear. Si se tiene este panorama en el contorno geográfico del país, es fácil de imaginar el control fiscal que se ejerce sobre los bienes que posee la Nación en el exterior con destino al uso de sus representaciones diplomáticas.

Lo que actualmente se conoce de los bienes nacionales en el exterior son simples listados o detalles copiados año tras año con cambio de fechas, pero preocupación de verificarlos físicamente para comprobar su existencia real y valores actuales, hasta el momento no ha existido; por tanto se hace necesario que el Organismo Fiscalizador, proyecte un plan de control fiscal y financiero en el caso de nuestras representaciones diplomáticas en el exterior e incluido en él naturalmente debe hallarse la comprobación de inventarios y su verificación física en forma periódica.

PERDIDAS, TRANSFERENCIAS, DONACIONES, PERMUTAS,
PRESTAMOS Y DESTRUCCION DE BIENES NACIONALES.

Se ha señalado en un capítulo anterior que el afán principal del Organismo Fiscalizador debiera ser imprimir mayor agilidad a la Administración Pública y propender al ahorro en los gastos del Gobierno; en este sentido debe interesarse por hacer que las operaciones de transferencias, permutas y préstamos se conviertan casi en actos regulares, pues en el momento actual dichas transacciones son poco usuales en razón de no existir un control adecuado de los bienes y cierta flexibilidad en el sistema de fiscalización; por consiguiente si se pretende conseguir una mayor eficiencia administrativa y un rendimiento total de los bienes estatales, el Organismo Fiscalizador Superior tendrá que dejar de lado su estática fiscalización que no reporta beneficio alguno y adoptar una posición mucho más dinámica que le permita cooperar con la Administración, el Gobierno y la ciudadanía misma. Para ello debe conseguir la aprobación de una legislación adecuada sobre el manejo, control y vigilancia de los bienes nacionales acorde con la época, que le sirva de respaldo legal para proceder conforme a las crecientes necesidades de la administración gubernamental.

A continuación se proponen algunos aspectos que se consideran importantes y que deben ser tomados en cuenta en una posible legislación y reglamentación sobre la materia en cuestión :

1.- PERDIDA DE BIENES:

(a)

A.- Hurto o Robo de Bienes.-

Cuando se haya producido pérdida de bienes y la misma hubiera sido causada por hurto o robo y en ningún caso por culpa o dolo del responsable de ellos, debe exigirse el cumplimiento de los siguientes requisitos para su baja:

- a) Constancia de aviso escrito sobre la pérdida, firmada por la autoridad superior de la unidad responsable.
- b) Acta de la inspección ocular realizada por personeros responsables del Organismo Fiscalizador.
- c) Comprobada la pérdida sin culpa o dolo del responsable, previa autorización de la Contraloría se procederá a dar de baja de los inventarios, produciéndose además los correspondientes asientos contables.
- d) Sí de la investigación de los hechos procede la acción de exoneración o sí de ella se desprende juicio por peculado, la baja de los inventarios y la responsabilidad de la persona que los tenía bajo su custodia no podrá producirse mientras el juicio no haya sido definitivamente fallado.
- e) Si como consecuencia de la investigación, ó posteriormente, aparecieren bienes que se hubiesen dado de baja por considerarlos perdidos, deberá producirse las altas correspondientes, previo consentimiento o autorización de la Contraloría.

B.- Pérdida de Bienes en Poder del Personal.-

Cuando se producen pérdidas de bienes en poder de funcionarios, empleados o trabajadores a quienes se hayan entregado para el desenvolvimiento de sus actividades inherentes a sus cargos, debe

requerirse el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Relación pormenorizada de los bienes por sub-grupos de inventario con las características, cantidades y valores que figuren en el mismo.
- b) Cotización comercial o avalúo de los bienes por funcionarios del Organismo Fiscalizador.
- c) Orden de descuento al cajero o habilitado emanada de la Contraloría para reponer la pérdida y facultar a los mismos la compra del bien para su reposición.

C.- Pérdida de Bienes en Poder de los Transportadores.-

Los bienes despachados por los almacenistas y perdidos por los transportadores, requieren para registrar su baja los siguientes requisitos:

- a) Constancia de aviso escrito sobre la pérdida firmada por la autoridad superior de la unidad responsable.
- b) Guía, recibo o planilla que ampare el cargamento, expedido por el transportador.
- c) Verificación de la pérdida y cotejo con la documentación procesada por los funcionarios del Organismo Fiscalizador.
- d) Si el cargamento se hallare asegurado, los correspondientes documentos de la compañía aseguradora.
- e) El valor de los bienes perdidos en poder de los transportadores no puede ser descargado de las respectivas cuentas, mientras existe reclamación pendiente a ellos o a los aseguradores.

2.- TRANSFERENCIAS:

A.- Transferencia de Bienes.-

Se entiende por transferencia la cesión de derechos que tiene una entidad sobre un bien en favor de otra, en el mismo sector centralizado ó de éste hacia el sector descentralizado o privado.

Las transferencias generalmente se efectúan en razón de obtener ahorros y un mejor aprovechamiento de los bienes, evitando la compra de los ya existentes sin uso destinado ó con rendimiento por debajo de su plena capacidad. Para efectuar estas transferencias deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Autorización legal sobre la transferencia, emitida por la entidad fiscalizadora.
- b) Relación pormenorizada de los bienes con todas sus características, cantidades y valores con los cuales figuran en los inventarios.
- c) Certificación del responsable de la unidad gubernamental, de que los bienes no son necesarios en la entidad ó de que si son necesarios hay disposición que ordene la transferencia. Si se trata de semovientes debe acompañarse certificado de la repartición técnica de la entidad sobre la conveniencia de la transferencia.
- d) Acta de entrega de los bienes con intervención de un representante de la Contraloría.
- e) Orden de baja con respaldo en el acta y la autorización de la Contraloría.
- f) En caso de transferencia de inmuebles a título gratuito, debe requerirse la disposición legal que autorice dicha cesión; relación del inmueble de acuerdo a inventario, acta de la

entrega a la entidad o persona de la titulación, firma y registro de la escritura pública respectiva y asiento de diario para descargar el valor de la cuenta de inmuebles de la entidad que hace la cesión.

3.- DONACIONES:

Se entiende por donación, cuando por libre voluntad de una persona natural o jurídica se transmite gratuitamente el dominio de una cosa que le pertenece a favor de otra persona ó institución descentralizada o privada.

A.- Bienes para donaciones.-

La donación de bienes nacionales en sus diferentes elementos debe estar sujeto al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Ofrecimiento escrito de la unidad donante con detalle de los bienes y condiciones que se exige sobre el uso y destino que debe dárseles.
- b) Autorización del Organismo Fiscalizador.
- c) Acta de recepción de los bienes donados con intervención de un representante de la Contraloría.
- d) Ordenes de baja y alta de la entidad donante y beneficiaria.

B.- Bienes para premios en concursos y similares.-

Para efectuar la entrega de bienes como ser: herramientas, máquinas, aparatos, equipos etc., se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Disposición legal que autorice la entrega de tales bienes, con determinación expresa sobre las condiciones y requisitos que deben ser llenados por los beneficiados.
- b) Relación detallada de los bienes por sub-grupos de inventario con cantidades y valores registrados en él y firmado por autoridad superior de la unidad donante.
- c) Acta elaborada por la junta o comisión calificadora.
- d) Acta de entrega de los bienes firmada por los miembros de la junta calificadora, beneficiados y representantes de la Contraloría.
- e) Autorización de baja de dichos bienes refrendado por la Institución Fiscalizadora.

4.- PERMUTAS:

A.- Permutación de bienes.-

Existe permuta de bienes cuando se cambia uno por otro, sin que en el cambio intervenga el dinero a no ser el necesario para igualar el valor de los cambiados y siempre que se transfieran los contratantes recíprocamente el dominio de ellos. Para efectuar la permutación de bienes deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Disposición legal que autorice la permutación de bienes.
- b) Autorización expresa del Organismo Fiscalizador.
- c) Relación detallada de los bienes con cantidades y valores con que figuran en el inventario.
- d) Si la permuta de bienes se efectúa con el sector descentralizado ó privado, será necesaria la evaluación de los bienes por el Organismo Fiscalizador.

- e) Sí de la evaluación realizada resultara diferencias de valor a favor de la entidad gubernamental, se exigirá el recibo de Caja por el importe emposado, en cambio si la diferencia fuera en contra de aquella se requerirá la existencia de la apropiación presupuestaria y disponibilidad para cubrirla.
- f) Acta de entrega y recepción de los bienes con intervención de un representante de la Contraloría.
- g) Orden de baja expedida por la repartición correspondiente de los bienes entregados y orden de alta por los recibidos.
- h) En el caso de permuta de bienes inmuebles se requerirán los mismos requisitos además de los siguientes: consecución de la titulación completa de los inmuebles y opinión favorable sobre su permuta por el abogado asesor del Organismo Fiscalizador.
- i) Elaboración del inventario del inmueble que se recibe.
- j) Facción de asientos de diario por la oficina correspondiente para registrar el descargo del valor del inmueble entregado y el cargo del inmueble recibido en las respectivas cuentas.

5.- PRESTAMOS:

A.- Préstamos de bienes.-

Se entiende por préstamo de bienes cuando se entrega uno a otra unidad o persona, para que por algún tiempo tenga el uso de él, con la obligación de restituirlo.

Los préstamos pueden darse en los siguientes casos:

Préstamo entre entidades gubernamentales

Préstamo entre dependencias de la misma entidad.

Préstamo de entidades gubernamentales a otras entidades, de derecho público o personas naturales o jurídicas.

Para los préstamos de bienes entre entidades gubernamentales se deben exigir los siguientes requisitos:

- a) Disposición legal que autorice el préstamo emitida por la entidad gubernamental prestataria.
- b) Autorización del Organismo Fiscalizador.
- c) Manifestación escrita de la entidad que necesita los bienes en préstamo, con indicación del destino que se les dará, plazo del préstamo, nombre y cargo de la persona que debe recibirlos.
- d) Garantía de la entidad solicitante sobre la devolución de los bienes en el mismo estado de conservación ó su reparación ó reposición de los mismos en caso de daño, inutilización o desaparición, dentro del plazo convenido.
- e) Relación pormenorizada de los bienes con detalle de cantidades y valores con que figuran en el inventario.
- f) Certificación del Jefe de Bienes Nacionales de la entidad prestataria de que los bienes no son necesarios en la entidad, de que no hay solicitud de compra de los mismos, ó que siendo necesarios existe disposición que ordena el préstamo.
- g) Acta de entrega de los bienes con intervención de un representante de la Contraloría General de la República.
- h) Los bienes en préstamo deben entregarse siempre por Almacenes de la entidad prestataria y no se darán de baja en los inventarios, donde continuarán figurando como bienes en préstamo.

En los siguientes casos restante de préstamos, deben cumplirse mas o menos los requisitos señalados con ligeras variantes según las circunstancias.

6.- DESTRUCCIONES Y DESMANTELAMIENTOS:

A.- Destrucción de inservibles y sacrificio de semovientes.-

Quando se tenga que proceder a la destrucción de bienes inservibles o sacrificio de semovientes que se encuentran en malas condiciones o por motivos de investigación científica, se debe exigir el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Declaración de la unidad gubernamental responsable de tales bienes señalando su inservibilidad, que no son aprovechables y que no tienen valor comercial que haga aconsejable o posible su venta.
- b) Relación pormenorizada de los bienes con características , cantidades y valores que figuren en los inventarios.
- c) Acta de la destrucción física de los bienes o sacrificio de los semovientes con intervención de un representante de la Contraloría.
- d) Orden de baja en base a la autorización del Organismo Fiscalizador.
- e) Las entidades docentes o científicas que tengan que sacrificar semovientes para sus experimentos, deberán elaborar mensualmente una relación pormenorizada por especies, cantidades y valores de los sacrificados con la firma del Jefe de Laboratorio o profesor respectivo, más la firma del Jefe superior administrativo.

B.- Bienes inservibles en uso.-

Cuando se trata de bienes inservibles en uso como vestuario y equipo, ropa de cama, elementos de comedor y cocina, artículos de farmacia, laboratorio y sanidad; llantas, neumáticos herramientas y otros similares que por vencimiento en el tiempo calculado para su duración o que por su trajín, desgaste por el uso o causas semejantes requieran de su baja, se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que los usuarios o las personas que tienen a su cargo tales bienes presenten lo que reste de esos bienes ó demuestren su total destrucción, a excepción de las prendas de vestir que en uso hayan cumplido el tiempo fijado para su duración o para su nueva dotación.
- b) Acta levantada con relación detallada de los bienes con cantidades y valores con los que figuran en inventarios y constancia de su destrucción.
- c) Si los bienes son aún utilizables en otra actividad deberán darse estos de alta en Almacén. Podrá asimismo prescindirse de la destrucción de las piezas de ropa devuelta cuando puedan destinarse a servicios de aseo en dependencias de la entidad.

C.- Desmantelamiento de máquinas, equipos, aparatos etc.

Cuando su estado, posible pérdida total o parcial, costo de sostenimiento o vigilancia, inutilidad o grave daño hagan aconsejable adoptar la medida de desmantelar un bien, deben sujetarse al

cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Solicitud escrita de la entidad interesada al Organismo Fiscalizador, señalando los motivos para su desmantelamiento e indicando en forma detallada las características y su valor en inventario.
- b) Nombramiento de una Comisión con participación de un representante de la Contraloría, encargada de la vigilancia de su desmantelamiento.
- d) Elaboración del acta respectiva de la diligencia del desmantelamiento.
- e) Expedición de la orden de baja.
- f) Expedición de la orden de alta por las piezas, accesorios o repuestos utilizables.

C O N C L U S I O N E S

Génerales:

1.- En la última década se han producido cambios económicos-sociales que han determinado la aparición de nuevos entes u organismos estatales con una complejidad administrativa y financiera no conocida hasta ahora, los mismos que se hallan encargados de promover el desarrollo económico.

El Estado simplemente policial ha sido desplazado por otro más dinámico, al que ha encargado la sociedad tareas de carácter económico y la responsabilidad de administrar una mayor justicia social.

2.- Frente a este impulso nuestras entidades jurídicas y entre ellas las que dicen relación con la fiscalización, han quedado rezagadas, cuyos sistemas de control en algunos casos en la práctica han llegado a ser inoperantes por no tener las características esenciales de la precisión y oportunidad que permita a la Administración ser más ágil y eficiente.

Control Financiero:

3.- Los regímenes de administración financiera de los sectores centralizado, descentralizado y local, son distintos y el sistema de control financiero en la actualidad no se adecúa a sus modalidades, entorpeciendo de tal modo la agilidad de la

administración y entorpeciendo los fines del Estado.

4.- Expedido el documento presupuestario, se espera su ejecución total para luego efectuar su análisis y evaluación. Esta política no es conveniente, pues durante su ejecución fiscal se presentan factores importantes que determinan situaciones anómalas, que de no ser prevenidas oportunamente influyen en la situación financiera conduciendo a la liquidación de déficits.

5.- El control financiero actualmente no recae sobre las unidades físicas de medida y mas bien se presta preferencia por el control de los gastos en valores monetarios, lo cual no es un indicador de que se hayan cumplido los fines o metas trazadas. En el presupuesto el gasto no es sino un medio para alcanzar el fin que no es otro que el de realizar una obra por ejemplo.

Control Fiscal:

Control Previo.-

6.- La creciente complejidad de los actos económico - financiero del Estado y su intervención en el desarrollo económico ha determinado la conformación de un aparato administrativo de tal naturaleza que la falibilidad humana se ha visto acentuada y los resultados previstos muchas veces no se pueden cumplir, de ahí que sea preferible prevenir interviniendo antes de que se consuma la acción.

- 7.- El control previo es absolutamente necesario, cuyos propósitos son medir la exactitud, legalidad y eficiencia en las operaciones financieras.
- 8.- En Bolivia el Organismo Fiscalizador, presta atención secundaria a la fiscalización de los ingresos, sucediendo lo contrario con los gastos, en los que a veces llega a duplicarse su control.
- 9.- El control fiscal ejercido por la Contraloría es innecesariamente rígido e ineficaz en el sector descentralizado y local.
- 10.- La fiscalización ejercida por la entidad fiscalizadora no es apropiada ya que no es conducente hacia un equilibrio entre la oportunidad del control, su detalle y precisión, así como la justa ejecución entre la fiscalización y la administración eficiente ágil y con iniciativa propia.
- 11.- El control previo en Bolivia es llevado a cabo en forma duplicada, por el Ministerio de Finanzas y la Contraloría. Ambos controles se extienden a las rentas y gastos, pero su duplicación es mayor en cuanto se refiere a las obligaciones y gastos.
- 12.- La duplicación de funciones en el control previo se debe a las disposiciones contenidas en la ley de 5 de mayo de 1928 y el D.S. 08321 de fecha 9 de abril de 1968, mediante

las cuales se atribuyen estas funciones a la Contraloría General de la República y al Ministerio de Finanzas. Esta duplicación trae consigo el enervamiento de la administración ejecutiva y la elevación de costos del control fiscal.

13.- El resultado incierto del control previo en Bolivia, se debe a los pésimos sistemas de control interno existentes en las entidades gubernamentales y la falta de complementación y coordinación oportuna entre el control preventivo y a posteriori.

14.- En Bolivia no se ejercita el control previo jurídico en todo su vigor y en el momento oportuno; el ejercido hoy en día tiene más el carácter de un control jurídico a posteriori, por referirse solo a la acción de hacer cumplir las disposiciones legales.

Control Perceptivo.-

15.- El control perceptivo o concomitante en nuestro país no se halla instituido, su falta hace que las distracciones de fondo se sucedan con relativa frecuencia.

16.- El control abstracto o documentario no es permanente y sistemáticamente complementado por el control perceptivo a través de la inspección y la auditoría continua para confirmar las declaraciones o disposiciones que se adjuntan a los comprobantes de pagos revisados.

Control A posteriori.-

- 17.- El control a posteriori, en la década de 1950 a 1960, debido a la falta de personal técnico fue llevado a cabo por la Contraloría, Ministerio de Finanzas, las propias unidades gubernamentales y finalmente por firmas de auditores independientes.
- 18.- El control a posteriori tiene un elevado costo, sin una compensación o reacción positiva de la administración fiscal a las recomendaciones efectuadas por el Organismo Fiscalizador.
- 19.- Los factores coadyuvantes para la elevación de costos del control a posteriori son:
- a) Falta de registros contables adecuadamente llevados en las entidades gubernamentales.
 - b) Desorganización y pésimo control en las unidades gubernamentales.
 - c) Incapacidad de funcionarios improvisados.
 - d) Irresponsabilidad en el manejo y custodio de los fondos públicos.
- 20.- El problema fundamental y crítico del control a posteriori radica en:
- a) Falta de una unidad en el Organismo Fiscalizador encargada de estudios de organización y auditoría operativa.

- b) Realización de auditorías periódicas inoportunas.
- c) Falta de auditorías de resultados o control por el resultado.

21.- El Organismo Fiscalizador lleva a cabo auditorías periódicas de unidades gubernamentales y entidades descentralizadas de gestiones pasadas en dos, tres o mas años atras, lo cual no contribuye a la organización y moralización de la administración pública.

22.- Las auditorías son efectuadas en períodos de tiempo demasiado prolongados, este hecho puede deberse a la desorganización de las unidades gubernamentales, y la falta de una adecuada planificación en el control fiscal. Las auditorías deberían ser programadas de tal modo que estas sean llevadas a cabo en el menor tiempo posible a fin de ser oportunas en sus recomendaciones.

Auditoría de Resultados.-

23.- Una auditoría propiamente de resultados o control por el resultado no es llevada a cabo por el Organismo Fiscalizador, simplemente se concreta a efectuar un análisis frío de los números informando de cuanto se gastó y si fué bien o mal hecho. En cambio no dá a conocer sobre lo fundamental, es decir si los fondos fueron invertidos en el fin y montos propuestos ó por el contrario no se pudieron cumplir y cuales fueron las razones; los informes en este sentido seguramente serán de mayor utilidad para

el Poder Ejecutivo.

24.- La Contraloría no ejercita el control sobre la compatibilidad de los programas presupuestarios, es decir no establece la prioridad racional en sus ejecución, ya que en determinados casos están íntimamente ligados unos a otros ó su cumplimiento presupone que deben ser realizados simultáneamente.

La Fiscalización Superior y el Conocimiento Técnico.-

25.- La necesidad de los conocimientos técnicos no se ha sentido en Bolivia en razón de que la entidad fiscalizadora en sus funciones se ha limitado a la verificación de las cuentas finales del Estado y descubrir deficiencias e irregularidades. Pero para el presente y futuro ya no se puede concebir una fiscalización superior completa, sin el conocimiento de la dirección de distintas empresas públicas y, técnicas profesionales de especialidades tales como Ingeniería civil, agricultura etc, mucho más si se viene insistiendo últimamente en la investigación de la economía, eficiencia y aptitud en la dirección de obras públicas.

Métodos y Procedimientos de la Fiscalización Superior.-

26.- La intervención cada vez mayor del Estado en campos que hasta ahora no fueron motivo de sus preocupaciones y la multiplicación de entidades complejas creadas por él, han determinado que el "control a distancia" se haya rebela

do e inadaptado.

27.- La fiscalización "in situ" es imprescindible en las empresas, no así en las agencias o entidades gubernamentales.

28.- Existen varias posibilidades de coordinar mutuamente la fiscalización a distancia y la fiscalización "in situ", una de ellas puede ser efectuar ambas de una sola vez una tras otra; en este caso los dos exámenes forman parte de una sola fiscalización en la que el primero sirve de base para el segundo.

Examen sobre la economía y la eficacia.-

29.- Nuestro sistema de fiscalización no toca el aspecto de la economía y la eficacia de los gastos ejecutados por las entidades gubernamentales y empresas públicas. Este examen que es una evaluación de ejecución operacional no es practicado por la máxima institución fiscalizadora; consiguientemente no se determina el fiel cumplimiento de las responsabilidades **fijadas a éstas** y el grado económico o **antieconómico** de su operación.

Inventario Nacional.-

30.- El control fiscal de los bienes se halla librado al buen criterio y honestidad de los funcionarios que los custodian; por tanto no existe un control técnicamente establecido del patrimonio. Esta situación implica que el Estado no conozca lo que realmente posee y aproveche en la

mejor forma posible la integridad de sus bienes.

31.- El país no cuenta con un inventario nacional y en la actualidad el Organismo Fiscalizador se halla incapacitado de informar sobre la conformación del patrimonio nacional, su valor actualizado en términos monetarios, su distribución geográfica, institucional y funcional.

Sistema Contable para Bienes Nacionales y su registro.-

32.- Mientras los organismos de control se preocupan en una activa fiscalización en cuanto a la entrada y salida hasta el último centavo en las arcas fiscales, éste se vé completamente disminuido en cuanto los desembolsos se transforman en bienes inventariables. Esto no tiene explicación ya que de uno u otro modo siempre estamos en presencia de valores.

33.- Las entidades de derecho público sujetas a fiscalización no cuentan en su integridad con oficinas de Bienes Nacionales encargadas del control del patrimonio.

Control, Vigilancia y Fiscalización de Bienes Nacionales.-

34.- Una adecuada vigilancia fiscal de los Bienes Nacionales, requiere de inventarios generales uniformes y completos a la par que de sistemas sencillos de cuentas y su comprobación en forma periódica.

35.- Los bienes que posee la Nación en el exterior con destino

a sus representaciones diplomáticas no son técnicamente controlados.

Pérdidas, transferencias, donaciones, permutas, préstamos y destrucción de bienes nacionales.-

- 36.- La rígida y estática fiscalización y la falta de una legislación hacendaria que regule el manejo, control y vigilancia de los bienes, hace que el Estado adquiera en ciertas oportunidades bienes que ya posee y que los tiene almacenados sin destino alguno.
- 37.- Las donaciones, pérdidas y destrucción de bienes nacionales, no se hallan estrictamente legisladas y su regulación es llevada a cabo por el Organismo Fiscalizador en base al criterio de sus funcionarios.
- 38.- Las transferencias, permutas y préstamos de bienes son operaciones que igualmente carecen de regulación legal, por tanto estas no son corrientes y comunes, lo que determina en más de las veces que el Estado se vea imposibilitado de obtener ahorros.

R E C O M E N D A C I O N E S

Generales:

1.- Frente al impulso socio-económico que ha tomado nuestro país en las últimas décadas, donde el Estado se ha convertido en uno de los principales empresarios, se impone la necesidad prioritaria de renovar los sistemas de control, haciéndolos mas funcionales y eficientes acordes con el avance de las técnicas modernas de administración, permitiendo el equilibrio entre la oportunidad del control su detalle y precisión así como la justa ecuación entre la fiscalización y la administración eficiente, ágil y con iniciativa propia.

Control Financiero:

2.- Siendo distintos los regímenes de administración financiera de los sectores centralizado, descentralizado y local, el sistema de control financiero debe armonizar con las características propias de estos sectores, tratando de adaptarse a sus modalidades específicas y coadyuvar en el caso de las empresas estatales hacia el logro de una mayor agilidad y eficiencia que les permita competir con fines de regulación con las empresas privadas que son mucho mas ejecutivas.

3.- El control financiero de acuerdo con la técnica económica moderna, debe llevarse a cabo mediante el análisis basado

en las reclasificaciones presupuestarias de tipo funcional y económico y la auditoría de resultados que comprende un estudio de las unidades físicas como elemento vital de control

Control Fiscal:

Control Previo.-

- 4.- El Organismo Fiscalizador debe propender a fortalecer y tecnificar con mayor intensidad el control previo a fin de lograr asegurar la legalidad de un acto administrativo. Un buen sistema de control previo resultará sumamente beneficioso, pues los juicios de cuentas se verán reducidos a las operaciones que no fueron ejecutadas de acuerdo a los términos en que el control previo las sancionó.
- 5.- Debe prestarse mayor atención a la fiscalización de los ingresos por constituir la fuente generadora que sustenta la actividad empresarial del Estado.
- 6.- Hasta donde sea posible debe eliminarse la duplicidad del control previo, que en la actualidad es llevado por la Contraloría General de la República y el Ministerio de Finanzas.
- 7.- Para evitar la duplicidad de funciones en cuanto al ejercicio del control previo, debe someterse a estudio y análisis jurídico la Ley de 5 de mayo de 1928 y el D.S.No.

08321 de 9 de abril de 1968.

- 8.- Se obtendrán resultados positivos del control previo cuando la máxima Institución Fiscalizadora logre la complementación y coordinación oportuna entre el control previo, perceptivo y a posteriori, soslayando toda contradicción entre ellos.
- 9.- El Organismo Fiscalizador debe cumplir plenamente su función ejerciendo el control previo jurídico, tomando conocimiento oportuno de los Decretos y Resoluciones para su estudio u opinión sobre la legalidad y constitucionalidad de los mismos.

Control Perceptivo.-

- 10.- Con la finalidad de llenar el vacío dejado por el control previo y a posteriori, debe instituirse el control perceptivo o concomitante. El hecho de que tanto la fiscalización preventiva como a posteriori se verifiquen a través de papeles o documentos, hace que ninguna de ellas ofrezca la seguridad absoluta de los resultados, ya que siempre cabe la posibilidad de que los documentos por error o malicia no correspondan a la realidad; de ahí que sea necesario constatar físicamente en el terreno las realizaciones de obras, adquisiciones y saldos de cuentas mediante la auditoría continua. En estas condiciones el Organismo Fiscalizador se hallaría en la

posibilidad de contribuir al establecimiento de una administración técnicamente organizada y moralmente sana .

Control A posteriori.-

11.- Para impedir la elevación de costos del control fiscal, debe adoptarse la medida de establecer adecuados sistemas de control interno en las entidades sujetas a fiscalización y conformar una unidad en el organismo contralor, que se encargue del estudio organizativo permanente y de la auditoría operativa de las mismas.

12.- El Organismo Fiscalizador debe proceder a una apropiada y coordinada planificación del control fiscal, de tal forma que las auditorías periódicas se lleven a cabo en el menor tiempo posible a fin de que sean oportunas en sus recomendaciones y reduzcan el costo del control a posteriori.

13.- La Contraloría General de la República debe observar una tendencia marcada a realizar auditorías de gestiones recientes. Revisar operaciones financieras con antigüedad de dos, tres o más años atrás no reporta resultados positivos en el sentido nato de la fiscalización, pues en más de las veces los daños irrogados al Estado son irreparables en razón de que los culpables dejaron de existir o se hallan fuera del país.

Auditoría de Resultados:

14.- La Contraloría General de la República como una de sus funciones importantes y de mayor dimensión debe proceder a la auditoría de resultados determinando el costo de las metas obtenidas a través del presupuesto por programas que tiene los dos elementos necesarios: el valor monetario y la unidad física de resultado.

15.- Debe ejercitarse un control estricto sobre la compatibilidad de los programas presupuestarios, estableciendo la racionalidad en su ejecución de tal modo que el cumplimiento de un programa se halle integrada con sus programas complementarios, tal sería por ejemplo el caso de los programas de construcción de escuelas y preparación de maestros; si solamente se cumple uno de ellos se habrá determinado una situación en la que el Estado ha desperdiciado recursos ocasionados por las obras inconclusas.

La Fiscalización Superior y el conocimiento Técnico.-

16.- El personal fiscalizador debe poseer conocimientos técnicos básicos suficientes para comprobar y confirmar los hechos y documentos relativos a los asuntos técnicos sujetos a fiscalización, así por ejemplo en ingeniería civil, arquitectura, maquinaria y agricultura que están tomando gran parte en las actividades del Estado.

Métodos y Procedimientos de la Fiscalización Superior:

- 17.- En control "in situ" frente al control a distancia o en la sede del organismo fiscalizador, ofrece mayores ventajas en razón de que se evita un intercambio anodino de correspondencia y acumulación de archivos en la sede. Asimismo facilita establecer la verdadera condición financiera por el contacto directo con los personeros y el fácil acceso a la documentación e información verbal que aceleran y completan la naturaleza de los documentos justificativos, lo que permite ahorrar tiempo y obtener mayor cantidad de evidencias.
- 18.- En las empresas públicas y otros grandes organismos de derecho público, se debe reconocer la necesidad de que su control se lleve a cabo en el lugar o "in situ" por la facilidad que ofrece en la revisión de documentos y particularmente sobre el patrimonio que es realizado mediante exámenes de las inscripciones registradas en los libros contables, así como sus documentos que no pueden salir de la entidad controlada.
- 19.- Los métodos de fiscalización en el propio lugar o "in situ" y la fiscalización a distancia, pueden ser llevadas a cabo por el organismo fiscalizador ya separadamente o juntas según dicte la necesidad, de manera que se consiga el específico objetivo de la fiscalización con el mínimo de trabajo personal y gasto.

Examen sobre la economía y la eficiencia:

20.- El Organismo Fiscalizador debe llevar a su realización el examen sobre la economía y la eficacia de los gastos e incursionar de tal modo en este nuevo campo de la fiscalización, a fin de evaluar la economía de la operación de las empresas y agencias gubernamentales y no satisfacerse con la verificación numérica de los registros contables.

21.- En el examen sobre la economía y la eficacia se recomienda un mayor énfasis sobre los siguientes aspectos:

- i) Evaluación de los actos impropios o negligencia . del deber.
- ii) Exceso o deficiencia presupuestaria.
- iii) Cumplimiento del programa administrativo.
- iv) Grado económico ó antieconómico de las operaciones.
- v) Efectividad de la administración y comparación con sus similares.

Inventario Nacional:

22.- Reestructurar las unidades del Organismo Fiscalizador en cargadas de controlar el patrimonio nacional, dotándoles de técnicas modernas en cuanto a la tasación, vigilancia y fiscalización de los bienes del Estado.

23.- Conformar estas unidades, con personal debidamente capacitado y adiestrado para la planeación y levantamiento

del inventario nacional.

24.- Adoptar la medida que disponga el levantamiento del inventario nacional, el mismo que debe sujetarse a las condiciones básicas técnicas de la universalidad, simultaneidad, unidad procedimental, verificación física, clasificación uniforme, descripción adecuada y valuación real actualizada de los bienes.

Sistema Contable para Bienes Nacionales y su registro:

25.- Es desde todo punto de vista necesario que la Nación disponga de sistemas contables adecuados que garanticen la información oportuna sobre el movimiento de los bienes, esta necesidad se hará mucho más patente cuando se haya levantado el inventario nacional.

26.- Las entidades del sector centralizado y descentralizado deben contar con oficinas de Bienes Nacionales, a fin de coadyuvar a la función fiscalizadora de la Contraloría General de la República y de tal modo ésta pueda lograr el objetivo del control eficiente.

Control, Vigilancia y Fiscalización de Bienes Nacionales:

27.- El control sobre los bienes y su administración es tan importante o mucho mas que el que se relaciona con los fondos y valores, no solo por su cuantía sino por el hecho de hallarse diseminados en una gran cantidad de

dependencias oficiales en la amplia extensión geográfica del país, los mismos que se encuentran expuestos a pérdidas, malos usos, robos etc.

28.- Se hace necesario que el Organismo Fiscalizador proyecte un plan de control fiscal y financiero en el caso de nuestras representaciones diplomáticas en el exterior, incluido en él naturalmente debe hallarse la comprobación de inventarios y su verificación física en forma periódica.

29.- La máxima Institución Fiscalizadora, debe sustituir su rígida fiscalización actual que no reporta mayores beneficios a la administración, al gobierno y a la ciudadanía, por otra, que sea mas flexible y efectiva; para ello deberá proyectar una legislación relativa al manejo de bienes en la que naturalmente tiene que contemplarse el aspecto relativo a las transferencias, permutas y préstamos, haciendo de ellas operaciones regulares que contribuyen a obtener ahorros en los gastos del Estado.

30.- La legislación hacendaria mencionada debe contemplar igualmente aspectos como pérdidas, destrucciones prematuras y mal uso de los bienes en especial de los motorizados.

=====

A N E X O S
=====

MOVIMIENTO DE BIENES NACIONALES

Hoja N° _____

- 1.- Servicio..... 4.- Departamento.....
 2.- Ministerio de Unidad Gubernamental..... 5.- Provincia
 3.- Unidad de Trabajo o Dependencia..... 6.- Cantón
 Fecha

En el presente mes se ha registrado el siguiente movimiento en los bienes a cargo de esta dependencia:

CLASIFICACION. (Código)					Concepto de movimiento	N° de Identificación	NOMBRE Y DESCRIPCION DE LOS BIENES, REFERENCIA DE LOS COMPROBANTES Y DE LOS PRECIOS UNITARIOS.	Incorporaciones. \$b.	Desincorporaciones. \$b.
Grp. po.	Sub. Grp. po.	Sec. cion.							
			02	1	57	Escritorio metal, 5 gavetas, "Roneo", de 1,10 x 0,80.s/. relación de traspaso N° 741 de 25/1/62 del Depósito N° 1 del M. de E.	400.---		
			03	2	58/59	Máquinas de escribir de 11", "Victoria", mod. 52, series 53271 y 82724, por compra s/. factura N° 27 del 26/1/74, a \$b. 3.000,00 c/u.	6.000.---		
			51	1	12	Calculadora eléctrica, "Labor", serial B-5973, s/.relación de traspaso N° 16 de 9/1/74 al Depósito N° 3 del M.deE.		700.---	
			56	4	22/25	Sillas metálicas, giratorias, s/marca. Sg.acta del 5/1/74, autorización Contraloría Of. N° 235, 12/1/74, a Bs. 50,00 c/u.		200.---	
						Resumen	6.400.---	900.---	
						Existencia inicial	22.000.---		
						Incorporación en el período de la cuenta	6.400.---		
						Desincorporación en el período de la cuenta		900.---	
						Existencia final		27.500.---	
							28.400.---	28.400.---	

Firma del Jefe responsable de la Unidad de Trabajo o dependencia: _____

Sello de la Oficina:

INVENTARIO DE BIENES INMUEBLES

1.- Servicio _____
2.- Clasificación _____

3.- Ministerio e Unidad Gubernamental _____
4.- Unidad de Trabajo o Dependencia Y _____

CARACTERISTICAS DE IDENTIFICACION

Nombre del Edificio, casa o finca _____
Dirección Calle y Nº _____
Ubicación (Urbana o Rural) _____
Departamento _____
Provincia _____
Cantón _____

Extensión:

Area del Terreno en m2. _____
Area de la Construcción en m2. _____

INFORMACION DE ORDEN JURIDICO LEGAL

Titulación:

Fecha de adquisición _____
Forma de adquisición _____
Escritura Nº _____
Notario _____

Nº y fecha inscripción en DD.RR. _____
Nombre del custodio de los títulos _____

O b s e r v a c i o n e s :
.....
.....
.....
.....

INFORMACION DE ORDEN TECNICO

Empresa Constructora o Constructor _____

Material Predominante:

Paredes _____
Techos _____
Pisos _____
Número de pisos _____
Número de habitaciones _____

Valor o Avalúo del inmueble:

Catastral _____
Avalúo _____
Comercial _____

Cuenta con planos Sí No
Cuenta con fotografías Sí No

INFORMACION GENERAL

Objetivos de la Construcción _____

Uso Actual:

Usado por: _____

Para los siguientes usos: _____

Locación:

Locación parcial-total _____
Locatario _____
Cánón mensual alquiler _____

BIBLIOGRAFIA

Ponencias presentadas por Argentina, Colombia, Chile, Nicaragua y Puerto Rico al primer Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras, celebrado en Caracas en 1963.

Informe al Congreso Nacional, presentado por la Contraloría General de la República de Venezuela (1965).

Memoria de la Contraloría General de la República de Chile 1970.

Propuesta de Programa de Trabajo para Mejoramiento de la Administración Financiera en Bolivia (Public Administration Service).

La Contabilidad Gubernamental en Venezuela (publicación de la Contraloría General de Venezuela).

Finanzas Públicas de: Manuel Matus Benavente

Instrucciones sobre Control Interno (publicación de la Contraloría General de Chile).

Constitución Política del Estado (promulgada el 2 de febrero de 1967).

Leyes Orgánicas de las Contralorías Generales de las Repúblicas de : Bolivia, Costa Rica y Chile.

La Administración Concierne a Todos (publicación de la OEA 1972).

Administración de Compras y Suministros de: Enrique Fiora del Fabro (publicación de la OEA 1971).

Contabilidad Gubernamental de: Manuel L. Rodriguez

Resumen del Manual de Contabilidad de Activos Fijos del Estado de California (proporcionado por Public Administration Service).

Manuales de Inventarios de: Y.P.F.B. y COMIBOL .

El Presupuesto del Estado de: Luis Britto García.

Clasificador por Objeto del Gasto del Ministerio de Finanzas.

Manual de Programación Presupuestaria por Programas del Ministerio de Finanzas.

Manual para la Clasificación de las Transacciones del Gobierno Según su Caracter Económico y su Función (publicación de Naciones Unidas).

Auditoría Operacional o de Efectividad (publicación de la Asociación de Auditores - La Paz Bolivia).

Auditoría Administrativa de: E.F. Norberck.

Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos Diciembre.1972.

Manuales de Contabilidad de: SENAC, S.A.I. B.A.B. y Min. Economía.

Disposiciones sobre el régimen de Juntas de Almonedas y Leyes fundamentales que norman el desarrollo financiero y de control de la Hacienda Pública (publicación de la Contraloría General de Bolivia).

Normas que regulan las Juntas de Almonedas : recopilación de J.F.R.S. autorizada por R.M. N° 77/69 de 13/5/69 del Ministerio de Gobierno Justicia e Inmigración (hoy Min. Interior).

Formularios de Control de Inventarios SENAC, Y.P.F.B. C.N.S.S. y COMIBOL.