

PN. ABCO- 245 - 77
95 271



INFORME SOBRE LA SITUACION ACTUAL
DE LA
CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
DE HONDURAS
7 de Mayo de 1987

AGENCY FOR INTERNATIONAL DEVELOPMENT

Contrato No. 522-0269-0-00-7166-00



INFORME SOBRE LA SITUACION ACTUAL DE LA
CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE HONDURAS

CONTENIDO

SINTESIS DEL INFORME

INTRODUCCION

Página

Antecedentes.....	1
Antecedentes Históricos de la Contraloría General.....	1
Organización y Funcionamiento.....	4
Términos de Referencia.....	4
<u>ALCANCE DEL ESTUDIO Y PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS.....</u>	<u>6</u>
Metodología del Trabajo.....	6
Entidad No Comprendida en el Estudio.....	8
<u>SITUACION ACTUAL DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL Y LA CONTRALORIA</u> <u>GENERAL DE LA REPUBLICA (CGR).....</u>	<u>10</u>
Marco Legal.....	10
Estructura del Control Fiscal en Honduras.....	14
El Control Previo.....	18
El Control Posterior	19
El Concepto de Control Preventivo	20
Estructura de la Contraloría General de la República	21
Presupuesto de la Contraloría General de la República ...	24
Una Apreciación de la Auditoría Gubernamental	25
- Auditoría Interna	26
- Auditoría Externa por la Contraloría General	29
- Auditoría por Otros Organismos	40
- Auditoría de Préstamos y Asistencia Internacional ..	44
El Informe Anual al Soberano Congreso Nacional	47
El Informe Anual Respecto a las Cuentas Sobre la Gestión de la Hacienda Pública Presentado por el Poder Ejecutivo	48
Otros Aspectos	49
<u>ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACION FINANCIERA DEL</u> <u>ESTADO</u>	<u>51</u>
Secretaría de Planificación, Coordinación y Presupuesto (SECPLAN).....	51
Dirección General del Presupuesto (DGP)	53
Tesorería General de la República (TGR)	56
Contaduría General de la República (CONT)	58
Proveeduría General de la República (PGR)	62
Dirección de Crédito Público (DCP)	63
Centro Nacional de Informática (CENI)	64
Procuraduría General de la República (PRGR).....	66
Dirección General de Asesoría y Asistencia Técnica Municipal (DGAATM)	68
<u>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</u>	<u>70</u>



ANEXOS

1. Organigrama de la Contraloría General de la República según Artículo 3 del Reglamento de la Ley Orgánica
2. Contraloría General de la República - Organigrama Actual (informal)
3. Organización y Funciones Principales de las Unidades Administrativas de la Contraloría General de la República
4. Análisis del Trámite para la Determinación de Responsabilidades
5. Cuadro Comparativo de los Presupuestos 1981-1986
6. Cuadro Comparativo de Remuneraciones del Personal de la Contraloría General de la República (CGR) con el de Ciertas Instituciones Autónomas
7. Comparación de las Principales Funciones Legales de Control de las Entidades de Control Central del Gobierno
8. Reparos Impugnados a los Informes Provisionales
9. Reparos Impugnados a los Informes Finales



RESUMEN DE LAS SIGLAS UTILIZADAS EN EL INFORME

AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
AID	Agencia para el Desarrollo Internacional
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BIRF	Banco Mundial
CENI	Centro Nacional de Informática
CGR	Contraloría General de la República
CONSUPLANE	Consejo Superior de Planificación Económica (ahora SECPLAN)
CONT	Contaduría General de la República
DCP	Dirección de Crédito Público
DGP	Dirección General de Presupuesto
IFAC	Federación Internacional de Contadores
ILACIF	Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras
INTOSAI	Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OSC	Organismo Superior de Control (Contraloría General, Oficina de Auditor General o Tribunal de Cuentas)
PGR	Procuraduría General de la República
SECPLAN	Secretaría de Planificación, Coordinación y Presupuesto
TGR	Tesorería General de la República

INFORME SOBRE LA SITUACION ACTUAL
DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA
REPUBLICA DE HONDURAS

por

Price Waterhouse

SINTESIS DEL INFORME

La Contraloría General de la República de Honduras fue establecida en 1957 al abolirse el antiguo Tribunal Superior de Cuentas. A pesar de la aparente intención legislativa de establecer una institución responsable de efectuar el control fiscal a través de la observancia de las "normas de general aceptación en las prácticas corrientes de auditoría" y el reconocimiento de aspectos profesionales importantes tales como la necesidad de programas de auditoría, el seguimiento de hallazgos y recomendaciones de auditorías anteriores, el empleo de pruebas selectivas, etc., la metodología de control fiscal actualmente aplicada por la Contraloría General resulta ser una mezcla de la función antigua y obsoleta de revisión de cuentas con algunas actividades de verificación e inspección típicas de la auditoría. Su enfoque es netamente negativo estando orientado casi exclusivamente hacia la formulación de reparos. Se preocupa de informar lo incorrecto, pero no de subsanar las causas de los problemas para evitar errores parecidos en el futuro.

La metodología actual de control fiscal está anticuada e ineficiente, y sus costos actuales no justifican los resultados producidos. El control fiscal actual es inoportuno, ineficaz y de muy poca utilidad práctica, debido principalmente a los obsoletos procedimientos que se aplican, no concordantes con la moderna metodología aplicada por auditores en muchos otros países latinoamericanos, ni con las normas y prácticas de aceptación general en la profesión de la contaduría pública. Solamente se observa una de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Las funciones de auditoría interna en las entidades públicas consisten casi exclusivamente de funciones de control previo en vez de auditoría y no merecen la confianza de la Contraloría General. No se han fomentado mejoras en el control interno y los sistemas financieros y administrativos de las entidades públicas que permitan a la Contraloría efectuar la auditoría profesional en forma selectiva por medio de la revisión y evaluación de dichos sistemas y la formulación de recomendaciones de mejoras en los mismos.

Las disposiciones constitucionales y legales vigentes respecto a la Contraloría general son en general adecuadas pero existe una confusión respecto a las responsabilidades de auditoría de otras entidades centrales de control y también respecto a la función de auditoría interna en general. La independencia funcional y administrativa de la Contraloría parece adecuada excepto en lo que respecta al financiamiento de sus actividades. Los presupuestos anuales no han sido suficientes para cubrir sus necesidades y están sujetos a aprobación de funcionarios auditados. A veces se ha aceptado viáticos de entidades auditadas, dañando de ese modo la independencia de la Contraloría General.

Las principales recomendaciones presentadas son las siguientes:

- o Establecer nuevos objetivos institucionales y una nueva metodología basada en la auditoría profesional.
- o Eliminar atrasos en el control fiscal.
- o Implantar un programa de supervisión y control de calidad de la auditoría.
- o Garantizar la independencia de los auditores de la Contraloría General y de los auditores internos.

- o Estimular, en coordinación con los demás organismos correspondientes, el establecimiento de un Sistema Integrado de Administración y Control en el Sector Público.
- o Establecer en la Contraloría General un moderno, adecuado y atractivo sistema de administración del personal con un plan de carrera que incluye requisitos obligatorios de capacitación y experiencia práctica e iniciar un masivo programa de capacitación técnica para los auditores gubernamentales a todo nivel.
- o Crear un Departamento de Normas, Sistemas y Procedimientos de Auditoría responsable de la planificación y normatividad para implantar la nueva metodología de auditoría profesional y eventualmente establecer un organo de capacitación en auditoría profesional.
- o Elevar el bajo status e imagen de la Contraloría General frente del resto de la administración pública.

INFORME
SOBRE LA SITUACION ACTUAL DE LA
CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
DE HONDURAS
INTRODUCCION

Antecedentes

Este informe resume el trabajo realizado en la Contraloría General de la República de Honduras (CGR), entre el 26 de Marzo y el 6 de Mayo de 1987, para efectuar un diagnóstico de la situación actual en lo que respecta a las funciones y responsabilidades de la CGR, incluyendo una revisión de los instrumentos legales que rigen su funcionamiento. La consultoría fue solicitada por el Contralor General de la República en 1986, financiada por la Agencia para el Desarrollo Internacional (AID), y ejecutado a través de la contratación de los servicios de Price Waterhouse.

Uno de los propósitos básicos del trabajo realizado es formular conclusiones y recomendaciones dirigidas hacia la modernización de las funciones de auditoría. El estudio realizado tiene un alcance limitado y está orientado básicamente a lograr una visión panorámica de la situación actual de la CGR y de sus principales actividades como Organismo Superior de Control (OSC) en Honduras.

Antecedentes históricos de la Contraloría General

De acuerdo a la Constitución de la República vigente, la CGR es el único organismo auxiliar del Poder Legislativo "encargado exclusivamente de la fiscalización a posteriori de la Hacienda Pública" (énfasis añadido). El Contralor y Subcontralor son

Únicamente responsables de sus actos ante el Congreso y "solamente podrán ser removidos por éste." Asimismo, es claro que la CGR es el máximo organismo de la fiscalización o control del Estado. En efecto, la Constitución otorga a la CGR "independencia funcional y administrativa" y con este mismo criterio el Presupuesto General ubica el programa de la CGR en segundo lugar después del Congreso Nacional denominándolo "Fiscalización a Posteriori de la Administración Pública."

El organismo antecesor a la CGR, el Tribunal Superior de Cuentas, establecido, según su Ley Orgánica de 1928, "para fiscalizar la administración del Tesoro Nacional" tenía deberes de control previo y posterior. Calificó las ordenes de pago y examinó las cuentas de los administradores de fondos. Además, tramitó los juicios de cuentas de la manera tradicional. Una atribución de interés especial del Tribunal era "Procurar, de acuerdo con la Oficina de Centralización de Cuentas, la unificación del sistema de contabilidad en todas las oficinas que rinden sus cuentas ante el Tribunal."

Al abolirse el Tribunal Superior de Cuentas con la emisión el primero de enero de 1957 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República que sigue vigente, es obvio que la intención fue crear un Organismo Superior de Control (OSC) sobre la Hacienda Pública con un enfoque moderno de auditoría posterior profesional. A pesar del hecho de que ni la Constitución, ni la Ley Orgánica utiliza el término "auditoría", es claro que aún en 1957 se contempló efectuar la "fiscalización a posteriori" a través de la auditoría profesional, tanto por incluir disposiciones en la Ley Orgánica que posibilitan la auditoría, su independencia, acceso a documentos, colaboración de servidores públicos, etc., como por el empleo en la Ley Orgánica del término "auditor" para describir al funcionario de la CGR responsable de efectuar esta labor.

El Reglamento de la Ley Orgánica del 29 de agosto de 1957, también vigente, define al "Auditor" como "Funcionario de la Contraloría encargado de la práctica de actividades fiscalizadoras" y establece los cuatro Departamentos de Auditoría para áreas específicas "a efecto de crear, hasta donde sea posible, la especialización y la uniformidad de sistemas de auditoría." Asimismo, el Reglamento indica que "Los sistemas, métodos y procedimientos de examen que sigan los Auditores deben...estar de acuerdo con las normas de general aceptación en las prácticas corrientes de auditoría" (Art. 50, énfasis añadido).

El énfasis, tanto en la Ley como en su Reglamento sobre el rol de la CGR como "organismo creado con el objeto de fiscalizar con carácter a posteriori la administración del Tesoro Público" indica que la intención del Congreso fue crear un Organismo Superior de Control (OSC) exclusivamente responsable del control posterior en el sector público. En la década de los '50 este concepto fue sumamente moderno.

Merece destacar que la filosofía de la legislación todavía vigente con pocos cambios durante los años es aun hoy en día sumamente moderna y practica. En nuestra opinión dicha legislación es mucha mejor de aquella similar de varios otros países latinoamericanos. Por supuesto, hay posibles mejoras que discutiremos en más detalle. Sin embargo, creemos que las disposiciones constitucionales y legales vigentes son adecuadas en general para un moderno OSC. Lastimosamente la mentalidad de trabajo de la CGR no ha sido tan positiva como sus disposiciones básicas.

No obstante es notorio que la intención legislativa de crear un organismo sólido de control externo sobre la administración pública nunca ha sido plenamente llevado a cabo sobre los 30 años de la existencia de la CGR. Por lo tanto, a pesar de una buena base legal, la CGR es un organismo de control relativamente insignificante con escasos recursos humanos, financieros y

materiales que tiene poco impacto sobre la moralidad y la buena administración financiera en el sector público hondureño.

Organización y Funcionamiento

La CGR ha mantenido una estructura administrativa de funcionamiento básicamente conservadora y adecuada, sin mayores modificaciones desde la promulgación del Reglamento de la Ley Orgánica en 1957 hasta la fecha. En el anexo No. 1 de este informe se presenta el organigrama de la CGR, que resume la estructura vigente desde 1957. No se dispone de manuales que describan las actividades y responsabilidades de las distintas dependencias, así como sus procedimientos.

Términos de Referencia

Los términos de referencia del proyecto financiado por la AID incluyen los siguientes puntos:

- Analizar el flujo de documentos e información;
- Revisar los documentos pertinentes;
- Llevar a cabo entrevistas con los funcionarios apropiados de la USAID/Honduras y el Gobierno de Honduras (GDH);
- Analizar el marco legal de acuerdo a la Constitución de Honduras;
- Revisar la estructura del control fiscal y la administración financiera del Estado;
- Examinar las funciones actuales de los sistemas de control y las actividades relacionadas de:
 - Secretaría de Hacienda y Crédito Público
 - Consejo Superior de Planificación Económica (CONSUPLANE, ahora SECPLAN)
 - Superintendencia de Bancos
 - Contraloría General de la República (CGR)
- Revisar en la CGR:

- la organización administrativa
- la administración del personal
- las políticas
- los procedimientos operativos
- las funciones y responsabilidades legales
- el grado de autonomía
- la organización técnica, personal y funciones de auditoría
- las normas y procedimientos de auditoría
- el contenido de los informes de auditoría y el informe anual
- identificar los problemas y soluciones alternativas
- Formular conclusiones y recomendaciones dirigidas hacia la modernización de las funciones de:
 - auditoría interna
 - auditoría externa de la CGR

Price Waterhouse fue requerida por AID mediante contrato No. 522-0269-0-00-7166-00, para realizar la consultoría de acuerdo a los términos de referencia anteriormente mencionados. El equipo de consultores estuvo integrado por James P. Wesberry, Jr., Mario Andrade, Remigio Durán, Regis Cunningham y Reynaldo Rodríguez. El Subcontralor General de la República, Luis Alonso Barahona sirvió como funcionario de coordinación con el equipo de consultores. El trabajo se llevó a cabo, básicamente en las oficinas de la CGR entre el 26 de Marzo y 6 de Mayo de 1987. El informe que resume la labor realizada por los consultores se presenta conforme con el contenido siguiente:

- o Alcance del Estudio y Procedimientos Utilizados
- o Situación Actual de la Auditoría Gubernamental y la CGR
- o Organización y Funcionamiento de la Administración
- o Conclusiones y Recomendaciones
- o Anexos

ALCANCE DEL ESTUDIO Y PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS

Nuestro estudio tuvo el propósito básico de analizar la situación actual en lo que respecta a las funciones y responsabilidades de la CGR e incluyó una revisión de los instrumentos legales que rigen su funcionamiento; todo ello orientado hacia la presentación de conclusiones y recomendaciones a implementarse a fin de modernizar las funciones de auditoría en el sector público.

Metodología del Trabajo

Una breve descripción de los procedimientos utilizados por los consultores se resumen a continuación:

- o Obtuvimos del Contralor General y el Subcontralor General
.....
ambos funcionarios asumieron.
meses nos proporcionaron una visión objetiva de la situación encontrada y sus principales preocupaciones a base de sus primeros meses de servicio.
- o A base de entrevistas con los Jefes de Departamento, obtuvimos información de la estructura orgánica de la CGR y las funciones y procedimientos de cada repartición.
- o Revisamos las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias pertinentes a la CGR, el control fiscal, la administración pública en general y la administración financiera en especial.
- o En base de lo anterior, elaboramos un plan para efectuar el diagnóstico incluyendo un Programa de Trabajo como guía para los consultores en el estudio detallado.

o Visitamos a las siguientes entidades y reparticiones entrevistándonos con los funcionarios de las mismas para conocer el ámbito de sus funciones, sus responsabilidades y evaluar el grado de coordinación que existe con los procedimientos de control que utiliza la CGR en el ejercicio de sus funciones:

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público

- Dirección General de Presupuesto
- Contaduría General de la República
- Tesorería General de la República
- Proveduría General de la República
- Centro Nacional de Informática
- Dirección de Crédito Público
- Superintendencia de Instituciones Autónomas

- Secretaría de Planificación, Coordinación y Presupuesto

- Superintendencia de Bancos

- Dirección General de Probidad

- Dirección de Asesoría y Asistencia Técnica Municipal

- Procuraduría General de la República

o Entrevistamos a funcionarios de los organismos internacionales para obtener información de la utilización de los servicios de auditoría de la CGR, su opinión de los mismos, y sus criterios respecto a la calidad de las labores y grado de confianza en ellas, tanto como su interés posible en el mejoramiento de la calidad de la auditoría gubernamental, tanto de la CGR, como de las unidades de auditoría interna.

- o Visitamos varias unidades de auditoría interna en diversas entidades públicas y entrevistamos a los funcionarios responsables para poder evaluar la naturaleza, alcance posible grado de confianza que merecen sus actividades.
- o En la propia CGR efectuamos la mayoría de nuestras labores de análisis y evaluación a través de entrevistas con los funcionarios y servidores a todo nivel, especialmente los jefes de departamentos de auditoría, los auditores jefes de equipos de auditoría y los auditores con diferentes niveles de experiencia. Revisamos la documentación de apoyo y los informes de auditoría de varias entidades auditados por cada Departamento y discutimos los resultados con los auditores visitando a algunos de ellos durante sus labores de campo para ganar una apreciación verdadera de la naturaleza, alcance, calidad y grado de confianza posible que se podría depositar en los resultados de las labores de auditoría.
- o Visitamos dos instituciones autónomas para apreciar sus actividades generales y el grado de control interno y externo efectuado sobre ellas.
- o Discutimos el contenido de este informe con el Contralor General, Subcontralor General y los dos Jefes de Departamentos de Auditoría con largos años de experiencia en la CGR.

Entidad No Comprendida en el Estudio

Durante el curso de nuestras labores nos enteramos de una entidad adicional con actividades pertinentes al mismo que no fue incluida en los términos de referencia, ni contemplada a tiempo para visitarla. Esta es la Contraloría de Proyectos, dependencia de la Dirección General de Presupuesto, que por información del Departamento de Auditoría de Costos...

la CGR, se encarga de controlar la ejecución de diferentes proyectos.

Es recomendable que la CGR estudie su relación con la citada dependencia a fin de precisar sus acciones y las posibles duplicaciones y necesidades de coordinación.

SITUACION ACTUAL DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL Y

LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

Marco Legal

El marco legal que establece el control fiscal en Honduras se encuentra en la Constitución de la República de 1982, las leyes orgánicas de la CGR de 1956, del Presupuesto de 1976, de la Contaduría General de la República de 1980, en la Ley General de la Administración Pública de 1986, y en algunas otras disposiciones legales. A raíz de esta proliferación de legislación sobre 30 años que contiene aspectos sobre el control fiscal, este en Honduras es bastante fragmentado y las responsabilidades en ciertas áreas no son muy claras. En esta sección discutimos el marco legal de la CGR y en la siguiente la estructura del control fiscal en el sector público.

El Capítulo III del Título V de la Constitución de la República establece que la CGR, como el único organismo constitucional de control fiscal, "es un organismo auxiliar del Poder Legislativo, con independencia funcional y administrativa, encargado exclusivamente de la fiscalización a posteriori de la Hacienda Pública." Las dos anteriores Constituciones, de 1957 y 1965 respectivamente, mantuvieron el mismo criterio de independencia y de dedicación en forma exclusiva a la fiscalización a posteriori. Las atribuciones constitucionales de la CGR son:

- o "Verificar la administración de fondos y bienes públicos y glosar las cuentas..."

- o "Fiscalizar la gestión financiera..."

- o "Examinar la contabilidad del Estado y las cuentas que sobre la gestión de la Hacienda Pública presente el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional y rendir a éste el informe correspondiente."
- o "Ejercer las demás funciones que la ley orgánica le señale."

El Contralor y Subcontralor son electos por un período de cinco años por el Congreso Nacional ante el cual son responsables. Solamente pueden ser removidos de sus cargos por éste debido a comisión comprobada de irregularidades graves o delitos. El período del Ejecutivo en Honduras es cuatro años. Sobre los años el período de los máximos funcionarios de control fiscal ha variado según diferentes constituciones desde seis años para los miembros del anterior Tribunal Superior de Cuentas, aumentando a ocho en la época de la creación de la CGR, bajando a seis con la Constitución de 1965 y a cinco con la de 1982. Es claro el intento de la Constitución por fortalecer la independencia de la CGR por fijar un período más largo que aquel del Ejecutivo y estipular su inmovilidad excepto por causas justificadas.

Además del informe ya mencionado sobre las cuentas presentadas por el Poder Ejecutivo, la Constitución dispone un informe anual por la CGR "exponiendo la labor realizada durante dicho año, con exposición de opiniones y sugerencias que consideren necesarias para lograr mayor eficiencia en el manejo y control de los fondos y bienes públicos" y faculta la presentación de otros informes especiales. (Énfasis añadido).

La Ley Orgánica de la CGR, vigente por más de 30 años, se ajusta en lo sustancial a la actual Constitución, vigente desde hace apenas cinco años. En unos cuatro artículos las disposiciones de la Ley no concuerdan con las de la Constitución, prevaleciendo aquellas de la última. La más importante de estos se refiere al período de los dos máximos funcionarios de la CGR que ya hemos discutido.

Tal vez el artículo más importante de la Ley Orgánica de la CGR es el Artículo 2 que define el propósito básico de la fiscalización a posteriori, "la cual deberá efectuarse en las propias dependencias," en los siguientes términos:

"...determinar si en el manejo de los fondos o bienes públicos hubo aplicación correcta de la ley, principalmente para determinar si existe menoscabo o pérdida en el manejo del patrimonio del Estado, recomendando las medidas adecuadas para corregir las irregularidades que se encuentran y fijando, a la vez, de manera definitiva las responsabilidades pecuniarias e informando a quién corresponda de aquellas de otra índole que deban deducirse."

Para lograr dicha finalidad la Ley Orgánica faculta a la CGR para:

- o Efectuar inspecciones y verificaciones;
- o Vigilar la custodia y movimiento de bienes;
- o Citar testigos y realizar investigaciones;
- o Ejercer discreción para evitar entorpecer las actividades;
- o Dar publicidad a sus informes;
- o Reglamentar su organización interna; y
- o Otras atribuciones inherentes a sus propósitos.

Es notable que estas dos disposiciones hondureñas básicas sobre la CGR reflejan una total dedicación de sus esfuerzos a la fiscalización o auditoría a posteriori, sin facultar a la

institución ninguna atribución o actividad inconsistente o que afecte su independencia como auditor externo del Estado. Tampoco le dan ninguna atribución que distraiga al OSC hondureño de su misión principal y exclusiva de efectuar la auditoría a posteriori. Estos aspectos de la legislación vigente son muy favorables y consideramos que la Ley Orgánica de la CGR es una de las mejores leyes vigentes hoy en día en latinoamérica en este sentido.

El Reglamento de la Ley Orgánica de la CGR, vigente desde agosto de 1957 sin modificación sustancial alguna, principalmente establece la organización interna de la CGR, las disposiciones básicas sobre nombramientos, requisitos y prohibiciones de personal, las sobre cauciones, su cuantía y trámite, algunas disposiciones más detalladas sobre la auditoría, disposiciones sobre el finiquito y disposiciones generales. Las únicas disposiciones del Reglamento que no parecen tener base firme en la Ley Orgánica son aquellas pertinentes a las cauciones. Mientras es importante al control fiscal tener la seguridad de que existen cauciones o pólizas de fidelidad, no es necesario que la CGR administre la función y esta situación aparentemente no fue contemplada en la Ley Orgánica. La administración de las cauciones tiende a desviar la atención de la CGR de su función principal y es su única actividad ajena de la misma.

Las disposiciones del Reglamento respecto a la fiscalización o auditoría por la CGR en general son tan válidas hoy como fueron en 1957. De hecho, el requisito de observar las "normas de general aceptación en las prácticas corrientes de auditoría" merece mención como un objetivo muy loable incluido en el Reglamento, especialmente por su origen en el año 1957, ya que algunas OSC todavía no han reconocidos estas disposiciones básicas e indispensables de la auditoría profesional. Desafortunadamente parece que tal objetivo nunca se ha podido lograr por motivos a ser discutidos más adelante.

También el Reglamento reconoce aspectos de auditoría profesional muy importantes tales como la necesidad de programas de auditoría, el seguimiento de hallazgos y recomendaciones de auditorías anteriores, y el empleo de pruebas selectivas en vez del examen exhaustiva de toda transacción. Tampoco se ha podido realizar sobre los últimos 30 años los beneficios de estos elementos importantes de auditoría que fueron contemplados por los autores del Reglamento. Las 20 comprobaciones señaladas a ser efectuadas durante las auditorías también siguen válidas como procedimientos de auditoría.

Por supuesto, podrían ser incorporadas al Reglamento, la Ley Orgánica y la Constitución algunos aspectos para mejorar su contenido. Estos consisten en especial en el empleo de la palabra "auditoría" en lugar de "fiscalización" con una interpretación más positiva de esa función como mecanismo para evitar irregularidades y mejorar la administración, la sistematización del control fiscal con énfasis sobre sistemas sólidos de control interno en cada entidad, y el fortalecimiento de la independencia económica de la CGR como Organismo Superior de Control (OSC). Nuestras recomendaciones tratarán dichos aspectos de posibles reformas legales. Sin embargo, reconocemos la continuada validez de casi la totalidad de las disposiciones vigentes, siempre que se las observen para efectuar la auditoría profesional en el sector público.

Concluimos que el esfuerzo efectuado en los años 1956 y 1957 que resultó en las disposiciones vigentes respecto a la CGR fue un verídico paso adelante enorme para tal época. Sugerimos que se debe proceder adelante en busca de lograr las metas ambiciosas sembradas en las disposiciones por sus autores en beneficio de la responsabilidad financiera en el sector público hondureño.

Estructura del Control Fiscal en Honduras

A pesar de la vigencia de disposiciones legales de gran validez sobre la CGR, la estructura del control fiscal en

Honduras en general es muy fragmentada y la responsabilidad de la misma en ciertos aspectos no esta claramente definida. Existen varias duplicaciones de responsabilidad en las disposiciones legales y a la vez vacíos o ausencias de control en la realidad. Además esta sumamente malentendida la función de auditoría interna que tiene que aclararse como función de control posterior, no de control previo. No existe una sistematización lógica del control fiscal en el sector público hondureño. Consideramos que hay varias causas de dicho fenómeno.

En primer lugar la CGR nunca ha logrado ser un organismo realmente fuerte y profesional de auditoría como fuera contemplada en la legislación y reglamentación formulada en 1956-57. Lógicamente otros organismos públicos tambien han tenido interés y preocupación sobre el fortalecimiento del control sobre los recursos públicos. La debilidad de la CGR, sin duda, ha dado lugar a otras disposiciones bien intencionadas, pero no sistematizadas que establecen mecanismos de control en otros organismos. sin la debida coordinación con el Organismo Superior de Control, por ejemplo:

- o La propia Constitución vigente en algunos de sus últimos artículos incluye lo siguiente respecto al control de los recursos públicos:
 - "Para el control y vigilancia de la propiedad estatal, mueble e inmueble, habrá una oficina de bienes nacionales.
 - "La fiscalización preventiva de la ejecución del Presupuesto...será a cargo del Poder Ejecutivo.
 - "La fiscalización preventativa de las instituciones descentralizadas y de las municipalidades, se verificará de acuerdo con lo que determinan las leyes respectivas."

- o La Ley Orgánica del Presupuesto faculta a la Dirección General de Presupuesto (DGP) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuar la fiscalización preventiva de la ejecución del presupuesto indicando que "En el ejercicio de estas funciones se podrán ordenar visitas de control, vigilancia y auditoría a cualquiera..." entidad pública (énfasis añadido). Se refiere a los "Auditores" de dicha Dirección en el Artículo 83. En el siguiente artículo se habla de informes de cada "intervención fiscalizadora" y "los reparos correspondientes." En el Artículo 85 se trata de intervenciones por parte de los pagadores de las Pagadurías Especiales y en el siguiente artículo se habla en general de las intervenciones que practiquen "los organismos fiscalizadores" aparentemente con referencia a la DGP y las Pagadurías Especiales.

- o El Decreto que aprueba el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República para el ejercicio fiscal 1987 dispone la "fiscalización a priori" de las oficinas recaudadoras de los ingresos fiscales por la DGP, que en cumplimiento de sus funciones de "preintervención" podrá practicar "auditorías preventivas periódicas" de dichas oficinas. Los fines de dichas auditorías preventivas indicadas en el Artículo 5 son actividades típicas de auditoría posterior indicando que el término "auditoría preventiva" se refiere a la prevención de desviaciones de la debida aplicación de la ley y de irregularidades en la recaudación y depósito de los ingresos, una función normal de la auditoría a posteriori. También el Decreto faculta la DGP a "practicar auditorías especiales."

- o La Ley Orgánica de la Contaduría General de la República contiene un capítulo entero sobre el "Servicio de Auditoría Interna" que aparentemente establece dicho Servicio, una dependencia de la Contaduría General, como un organismo de auditoría a posteriori con alcance a toda entidad pública

menos los Poderes Legislativos y Judiciales, y con las facultades, entre otras, de "dictaminar" sobre los registros contables de las dependencias del Gobierno Central y "verificar" los estados contables presentados por la propia Contaduría General aplicando "normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados." Además debe coordinar y fijar normas, procedimientos e instructivos para los servicios de auditoría interna del Gobierno Central.

- o La nueva Ley General de la Administración Pública dispone que la "fiscalización preventiva de las operaciones financieras de las instituciones autónomas corresponderá a las auditorías internas de las mismas"; que el auditor a cargo de dichas dependencias será nombrado por la CGR pero recibirá su remuneración de la institución y no durará más de dos años en la misma; que los informes se remitirán en forma simultánea a la autoridad superior de la entidad, la CGR y el Congreso Nacional; y que los auditores serán solidariamente responsables con los autores de decisiones objeto de reparos de la CGR "si ellos, en la fiscalización preventiva, no los hubieren hecho," asimismo implicando que la "fiscalización preventiva" es un control previo o aprobación por el auditor de dichas decisiones.

Como se puede apreciar, en las disposiciones legales vigentes respecto al control fiscal, la variedad de términos utilizados produce ciertas inconsistencias con su significado técnico la diversidad de organismos con deberes o facultades de control fiscal y la falta de coordinación de las disposiciones vigentes, han contribuido a crear confusión respecto al organismo realmente responsable de una determinada parte del control fiscal. La función de control externo ha sido confundida con la función de control interno, el control previo ha sido asociado con el control posterior que debería ser independiente, y el concepto de control preventivo ha sido introducido con dos enfoques

diferentes en dos leyes. La Contaduría y la Contraloría tienen facultades de auditoría profesional similares y la única diferencia en el alcance de las mismas es que la Contaduría no puede efectuar auditorías de los Poderes Legislativos y Judiciales, en efecto constituye un auditor interno del Poder Ejecutivo.

En la realidad ningún organismo esta fielmente cumpliendo las disposiciones de control fiscal citadas. La DGP y la Contaduría aparentemente no estan efectuando auditorías similares a las de la Contraloría. Las unidades de auditoría interna no estan efectuando la auditoría interna, sino el control previo. Y la Contraloría no esta efectuando la auditoría profesional. En resumen el control fiscal es sumamente confuso y débil.

Además de lo mencionado, existen varios otros organismos con fines de control de recursos o instituciones específicos como la mencionada Oficina de Administración de Bienes Nacionales, dependiente de la Contaduría General; la Dirección de Probidad, organismo auxiliar del Poder Legislativo; las Superintendencias de Bancos y de Instituciones Autónomas y la Dirección de Asesoría y Asistencia Técnica Municipal. Estos organismos, con algunas excepciones, tienen sus facultades y actividades bien definidas y al momento no tienen conflictos con las actividades de la CGR pero es evidente que no existe comunicación y coordinación entre todos los organismos mencionados en esta sección a fin de evitar posibles duplicaciones de esfuerzos o interferencia en sus respectivos ámbitos legales.

El Control Previo

El control previo es aquel control que se realiza antes que el acto administrativo surta su efecto. El control posterior es aquel que se realiza después del mismo. En Honduras la CGR no tiene ninguna facultad legal de efectuar el control previo. La

intención de la Constitución y la legislación de establecer la CGR como organismo de control posterior es muy enfatizada.

Asimismo, el control previo queda como, y debe ser, facultad de cada entidad pública, con excepción de las disposiciones de control previo centralizado en el Poder Ejecutivo.

La función principal de control previo a nivel central consiste en la aprobación de la Orden de Pago por la DGP. Existen otras formas de control previo centralizado, tales como sobre el proceso de contrataciones, préstamo, etc. Estos controles centralizados a menudo causan demoras en las actividades públicas muy costosas en relación con sus verdaderos beneficios.

La exclusión de la CGR de toda función de control previo es profesional y técnicamente correcta y debe ser mantenida y celosamente guardada para evitar que este Organismo Superior de Control no se convierta en juez y parte y observe el máximo grado de independencia de las actividades públicas sujetas a su auditoría.

El Control Posterior

Como se ha indicado, es claro que la CGR es el Organismo Superior de Control del país responsable de la fiscalización a posteriori o auditoría como el mejor instrumento disponible al Estado para asegurar el control adecuado de los recursos públicos. La auditoría profesional, sea interna o externa, es una acción de control posterior. Por lo tanto, debería de existir dos niveles de control posterior en el sector público: el de la CGR y el de las unidades de auditoría interna ubicadas dentro de las entidades públicas. Este forma de control posterior permitiría a la CGR mantener un pequeño, pero selecto cuerpo de auditores profesionales los cuales concentrarían sus esfuerzos limitados de auditoría sobre las áreas más críticas de la administración pública. Además se evitaría que la CGR se

convierta en una gran burocracia difícil de controlar. Los auditores de la CGR revisarían las labores de los auditores internos, de tal forma que la CGR podrá lograr confiar en cierto grado en dichas labores. Esta relación entre la auditoría interna y la externa existe actualmente en la mayoría de los países latinoamericanos y ha sido recomendado en las políticas del ILACIF.

Desafortunadamente, la función de auditoría interna en Honduras ha sido confundida con la función de control previo. Casi la totalidad de los auditores internos en el sector público efectúan labores de control previo y no de auditoría profesional. Por efectuar tales labores no son independientes para efectuar la auditoría y consecuentemente no pueden ser confiables para la CGR. Es urgente establecer la función de auditoría interna como una función profesional exclusivamente de control posterior.

El Concepto de Control Preventivo

Las disposiciones que hablan de fiscalización, intervención o auditoría "preventiva" confunden los conceptos anteriormente discutidos. Si el término "preventivo" se refiere a algún acto o desaprobación que evita directamente la ejecución de un acto administrativo antes que surta su efecto, se refiere a un control previo que es totalmente incompatible con la auditoría profesional. Por el contrario, si se adoptan recomendaciones resultantes de una auditoría que vienen a mejorar los controles internos con la finalidad de evitar futuras irregularidades específicas, no sería algo incompatible con la auditoría. No obstante, en la literatura de auditoría profesional no se utiliza el término auditoría preventiva precisamente para evitar confundir a las personas que podrían pensar que el auditor revisa con anticipación y aprueba o da visto bueno a algún acto. Consideramos muy important aclarar la confusión vigente respecto al control preventivo. La mejor manera es evitar el termino,

utilizando el de "control previo" para acciones previas de control y "auditoría" para acciones de control posterior.

Estructura de la Contraloría General de la República

El Reglamento de la Ley Orgánica de la CGR establece su organización de una manera inflexible debido al requerimiento de la propia Ley de que el Congreso Nacional apruebe el Reglamento. Por lo tanto la misma estructura oficial ha durado por 30 años. La estructura es lo básico para un OSC y la inflexibilidad del Reglamento ha tenido la ventaja de evitar cambios estructurales por capricho, que a menudo aumenta la burocracia con unidades innecesarias. Por otro lado sobre los años ha resultado una estructura informal con otras unidades no contempladas en el Reglamento.

Las dependencias establecidas por el Reglamento incluyen, además de las oficinas de los dos máximos funcionarios de la CGR, cuatro Departamentos de Auditoría con ámbitos de responsabilidad definidos para "crear, hasta donde sea posible, la especialización y uniformidad," un Departamento Legal y un Departamento de Secretaría y Servicios Administrativos.

Actualmente existen dos reparticiones adicionales al margen del Reglamento: la Comisión Supervisora de Análisis de Impugnaciones y la Sección de Estadística y Contabilidad de Reparos, con un total de tres profesionales y tres secretarías entre ambas, que desempeñan funciones repetitivas y carentes de oportunidad como se demuestra de la acumulación de más de 400 impugnaciones no atendidas por la Comisión a la fecha de nuestro informe. Creemos que estas dos unidades bien podrían ser incorporadas dentro del Departamento Legal para crear equipos interdisciplinarios que conozcan las impugnaciones y a la vez disponer de información estadística completa sobre los reparos.

En la actualidad las actividades de administración financiera y de personal dependen directamente del Contralor General, y sería conveniente establecer dichas unidades formalmente para reconocer su importancia funcional.

Unicamente existen dos disposiciones oficiales además de la Ley Orgánica y su Reglamento: el Reglamento de Personal de 1960 y el Manual de Clasificación de Puestos y Administración de Salarios, los cuales no han sido actualizados y se cumplen parcialmente. No existen otros tipos de disposiciones como manuales de procedimientos que orienten las funciones asignadas a las diferentes unidades administrativas ni otras clases de disposiciones normativas.

De hecho el gran vacío que observamos en la organización de la CGR es la ausencia de una unidad responsable de la elaboración de un plan anual de auditoría, formulación de políticas de control fiscal, normas de control interno y de auditoría profesional, manuales administrativos internos, manuales de auditoría profesional, cuestionarios de control interno, programas modelos de auditoría, y otras disposiciones sobre la planificación, coordinación y ofrecimiento de la capacitación continuada para los auditores.

Por el tamaño actual de la CGR, creemos que una sola unidad con un personal compuesto de auditores profesionales experimentados podría cumplir esas funciones. Eventualmente la función de capacitación podría separarse, especialmente si se extiende a los auditores internos y eventualmente a funcionarios financieros y otros responsables del control interno.

Para ser Jefe de un Departamento de Auditoría según el Reglamento se requiere poseer título de Perito Mercantil y Contador Público (un título a nivel medio) y experiencia profesional, igual requisito deben cumplir los auditores. Consideramos que los requisitos establecidos para estos cargos no responden a

las necesidades actuales de la función debido principalmente a que las instituciones autónomas y empresas públicas realizan negocios complejos y el 90% han modernizado sus sistemas de información financiera, disponiendo en la actualidad de equipos de procesamiento electrónico de datos. Igual situación sucede con el Sector Bancario, el que de acuerdo a la Constitución también es objeto de auditoría por parte de la CGR, sin que haya incurrido en esta área debido a sus limitaciones técnicas. En general, las técnicas de auditoría y la tecnología de sistemas han evolucionado tanto en los últimos años, que se requiere cada vez mejor nivel académico y profesional por parte de los auditores junto con una capacitación continuada.

El ámbito de auditoría asignado a cada Departamento de Auditoría de acuerdo al Reglamento, que probablemente fue adecuado en 1957, no ha sido objeto de un estudio actualizado que considere el número de entidades, volumen y complejidad de operaciones, sistemas de contabilidad y control interno vigentes, etc., y resulta ser seguramente, hoy en día desproporcionado y de poco equilibrio.

Actualmente 104 auditores están asignados al Departamento de Auditoría del Gobierno Central pero laboran en forma efectiva en dicha dependencia 122. En el de Establecimientos Gubernamentales están asignados 73 pero laboran 80, en el Poder Judicial las cifras similares son 25 y 17, y en Municipios, 34 y 17 respectivamente.

Parece que se debería considerar dos Departamentos de Auditoría para el Gobierno Central y la fusión de los Departamentos de Poder Judicial y Municipios en uno solo porque la administración del personal y la cobertura del ámbito asignado a cada Departamento actualmente se torna complejo por la desigualdad de la distribución y la rotación poco técnica del personal. Sin duda esta situación ha tenido sus efectos sobre los problemas de

cobertura de auditoría en forma oportuna de las entidades bajo el ámbito de los Departamentos que se discuten en las secciones siguientes.

Presupuesto de la Contraloría General de la República

A pesar de las disposiciones constitucionales y legales en favor de la independencia de la CGR como el organismo responsable de la auditoría externa del sector público, la CGR en la realidad no posee el factor más importante que es la independencia financiera para llevar a cabo su cometido. La independencia funcional y administrativa dada a la CGR no son suficientes por que en lo financiero dicha institución depende de la bondad de lo asignado en el Presupuesto General de la República, de cuyos recursos participa como cualquier entidad pública para realizar sus actividades, a través de transferencias que en forma trimestral efectúa la DGP, a través de la TGR. En efecto, una unidad sujeta a la auditoría por la CGR tiene responsabilidad de determinar el monto de su presupuesto y en los últimos años se han efectuado disminuciones de hasta más de 50% de lo solicitado para financiar la auditoría del sector público.

Los aumentos presupuestarios de año a año han sido directamente relacionados con los aumentos de nuevo personal de tal forma que no se ha realizado ningún efectivo aumento salarial en la CGR hace muchos años quedando las remuneraciones de los auditores muy por debajo cuando comparamos con aquellas de los servidores del sector bancario gubernamental, los auditores internos y los empleados de las instituciones autónomas como indicado en el anexo No.6. También observamos que cuando los auditores tienen que movilizarse a realizar trabajos fuera de Tegucigalpa, cobran sus viáticos de las propias entidades sujetas a auditoría por lo inadecuado de la partida destinada a este propósito, dañando absolutamente su independencia profesional. Cuando no es posible obtener este financiamiento el valor que entrega la CGR a los auditores es inferior al que establece el Reglamento General de Viáticos para todo el sector público.

El presupuesto de gastos de capital es menos del 1% del presupuesto total, lo que parece inadecuado para mantener las necesidades normales de reemplazar los equipos dañados por equipo moderno. El edificio donde funciona la CGR es bastante retirado de la mayoría de las instituciones sujetas a auditoría, el vecindario lo conforman bares y otros sitios que no son los más recomendables para crear un ambiente propicio de trabajo profesional. El espacio físico es inadecuado para la labor desempeñada y no hay lugares para reuniones del personal, clases de capacitación, etc. El edificio, sin duda, es uno de los peores edificios de un OSC en toda latinoamérica. Los equipos de transporte, de oficina y el mobiliario en casi su totalidad están obsoletos, dañados o inadecuados.

Es de esperarse, en vista del bajo nivel presupuestario que la CGR tenga una imagen pobre en el sector público, sus auditores esten desalentados y que los mejores no puedan ser retenidos, siendo difícil además reclutar profesionales de un mayor nivel profesional.

Una posible causa de esta situación en el pasado es que la propia CGR ha actuado en forma pasiva, y no ha planteado con suficiente firmeza y con respaldo documentado las reales necesidades y proyecciones técnicas de la institución para poder cumplir con eficiencia y efectividad las obligaciones importantes que le señala la Constitución y la ley. Tampoco se han planteado alternativas a través de reformas legales que posibiliten independencia en su financiamiento del Poder Ejecutivo, principal objeto de sus actividades de auditoría.

Una Apreciación de la Auditoría Gubernamental

A pesar de gozar de un marco legal bueno para el ejercicio de la auditoría gubernamental, ni la CGR, ni las unidades de auditoría interna han logrado cumplir con las disposiciones

constitucionales y legales vigentes, ni con las normas de auditoría generalmente aceptadas promulgadas por la profesión de la contaduría pública, así como las normas publicadas por el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF), las normas del Instituto de Auditores Internos (IAI), y los Lineamientos Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). En efecto la falta de formación profesional a nivel universitario y la ausencia de programas de capacitación continuada para los auditores impiden el cumplimiento de la citada normatividad profesional, lo que da como resultado que la auditoría en el sector público no alcance la jerarquía, importancia y reconocimiento de los diferentes niveles de gobierno y los organismos financieros internacionales.

La Auditoría Interna

Instituciones Autónomas

En base de nuestras visitas a varias unidades de auditoría interna de instituciones autónomas y otra información obtenida en la CGR apreciamos diez unidades de auditoría interna seleccionadas por su representatividad. En cada caso se encuentran dichas unidades adecuadamente ubicadas como nivel de asesoría entre la Junta Directiva y el ejecutivo principal. En lo relativo a su nombramiento hasta la emisión de la Ley General de la Administración Pública fueron nombrados por la Junta Directiva, práctica que es recomendable por las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna del IAI. En el ánimo de reforzar su independencia se ha incorporado en la referida Ley un artículo que dispone que a partir de 1987 el auditor interno jefe debe ser nombrado por la CGR.

Para ser auditor interno de una institución según la Ley debe ser Perito Mercantil y Contador Público, Licenciado en Contaduría Pública y Auditoría, Licenciado en Administración de Empresas o

cualquier otro profesional que además es Perito Mercantil y Contador Público. No establece la Ley los requisitos que debe reunir el restante personal. Encontramos que los diez jefes de las unidades efectivamente poseen título universitario apropiado. En los otros niveles, 77 auditores son Peritos Mercantiles y Contadores Públicos y 24 son profesionales universitarios.

Respecto a las funciones que cumplan las unidades de auditoría interna, nueve realizan funciones de control previo y concurrente y apenas una realiza labores vinculadas con con control previo y posterior. El control previo se cumple a través de revisiones de documentación relativa a las órdenes de pago y comprobantes de ingreso, mediante la consignación de siglas en los formularios respectivos, revisión del movimiento de existencias de bodega, etc.

Gobierno Central

Lo que hasta el momento hemos analizado se refiere a entidades autónomas, sin embargo, la situación relativa al tipo de control no es precisamente diferente en el Gobierno Central, puesto que en el las Secretarías de Estado de Obras Públicas y Transporte, Relaciones Exteriores, y Hacienda y Crédito Público, las funciones que cumplen son fundamentalmente de control previo y su ubicación dentro del organigrama es a nivel operativo, generalmente dentro del área financiera. Merece especial mención la última Secretaría de Estado citada, por cuanto al disponer tres de sus dependencias de unidades de auditoría interna no hacen posible que se cumpla con lo que la profesión señala para la ubicación jerárquica de la Auditoría Interna. Además resulta extraño que una unidad de auditoría interna ubicada a nivel de la Contaduría General de la República, por lo que dispone su Ley Orgánica tenga facultades para convertirse en Auditor Interno del Poder Ejecutivo con alcance a todo el Gobierno Central e Instituciones Autónomas, en franca competencia y posible duplicación con lo que señala la Constitución que dispone como organismo Superior de Control a posteriori a la CGR.

En la práctica esta unidad no ha ejercido las funciones consignadas en la Ley Orgánica referida, sin embargo, la posibilidad de que así opere existe y crea confusión en su alcance. Si consideramos adicionalmente que cuenta con diez auditores de los que uno es Licenciado en Contaduría Pública y Auditoría y nueve son Peritos Mercantiles y Contadores Públicos, por su número de auditores y su formación profesional no está la referida unidad de auditoría interna en condiciones de ejecutar las funciones señaladas. (ver arts. 30 a 34 de la Ley de la Contaduría General de la República). Por otra parte, al ser función principal de la Contaduría la de unidad administrativa y rectora del Sistema de Contabilidad Gubernamental que es justamente la razón de su creación, consideramos como un despropósito que se pueda conservar una disposición legal que contraría criterios técnicos.

La coordinación entre la CGR y las unidades de auditoría interna, ha sido escasa o ninguna, toda vez que los auditores de la CGR al no evaluar el control interno, tampoco han establecido la validez y confiabilidad de la auditoría interna. Su eventual colaboración se ha reducido a comunicar los reparos que habiendo sido formulados por los auditores internos consideran procedente hacerles conocer a los de la CGR para que incluya en sus respectivos informes.

Los informes de auditoría interna generalmente se limitan a relaciones periódicas de sus actividades, destacando el número de órdenes de pago y trámites de ingreso que han sido de su conocimiento. Excepcionalmente se comunican hallazgos de auditoría, recomendaciones y reparos.

En resumen la función de auditoría interna en el sector público no concuerda con las prácticas profesionales internacionalmente aceptadas, por consistir casi únicamente revisiones rutinarias de documentos antes de su ejecución. Asimismo, los auditores internos en vez de efectuar auditorías están haciendo labores no profesionales de control previo que deben ser

responsabilidad de empleados de las unidades de la propia administración financiera. Al no cambiar esta situación se debería dejar de utilizar la denominación de "auditor interno" para tales funciones, que en definitiva no son funciones apropiadas de auditoría, ni de auditores internos o externos.

Auditoría Externa por la Contraloría General

Según el Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público el principal mecanismo para llevar a cabo el control fiscal externo, es decir la fiscalización a posteriori, es a través de la auditoría profesional. Como indicamos anteriormente, es claro que la Constitución y la Ley Orgánica de la CGR contemplan el empleo de la auditoría profesional como el mecanismo de fiscalización a posteriori a ser aplicado en el sector público hondureño por la CGR. Como el Reglamento de la Ley Orgánica dispone que la auditoría de la CGR debe estar de acuerdo con "las normas de general aceptación en las prácticas corrientes de auditoría," hemos ordenado nuestro análisis de dicha función alrededor de estos lineamientos indispensables a la práctica profesional de la auditoría:

Capacidad y Entrenamiento Profesional

La auditoría de la CGR no cumple con esta norma por la falta de requisitos de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría para los Jefes de Departamento de Auditoría y los auditores. Por cuanto el 92% del personal de auditoría no tiene formación universitaria en la disciplina básica, ni tampoco ha recibido entrenamiento a través de capacitación formal especializada, ni educación continuada para su actualización. Resultará muy difícil disponer de personal idóneo para la práctica de las auditorías si no se cuenta con un programa masivo de capacitación básica interna para los auditores combinada con la experiencia práctica en el campo bajo una supervisión adecuada, esta última con una supervisión profesional interina externa mientras los auditores de la CGR ganan experiencia.

Independencia

Las disposiciones sobre independencia administrativa y funcional, la ubicación como organismo auxiliar del Congreso, el período de cinco años del Contralor y Subcontralor, la exclusiva limitación de sus labores a la auditoría a posteriori, la prohibición de participar en actividades políticas y la ausencia de otras actividades o funciones que comprometan la independencia institucional, ponen a la CGR en ventaja frente a muchas otras OSC de América Latina en este aspecto. No obstante, el cumplimiento de esta norma se ve afectada especialmente por las limitaciones presupuestarias antes comentadas.

Esmero Profesional

Los auditores de la CGR no están en condiciones de aplicar el debido cuidado profesional esperado de un auditor profesional por falta de entrenamiento y disciplina en el trabajo. No se observan algunos de los requisitos más elementales e indispensables del esmero profesional que también son requerimientos del Reglamento de la Ley Orgánica tales como las visitas constantes a los auditores y las dependencias auditadas por los Jefes Departamentales (Art. 26), la elaboración de programas de auditoría profesional frecuentemente actualizados (Art. 51), la utilización de la práctica indispensable hoy en día de revisión selectiva (Art. 54), la presentación de recomendaciones de mejoras significativas (Art. 62 y Art. 10 de la Ley), y la preparación de los papeles de trabajo presentando la evidencia de auditoría en forma profesional y ordenada. Estas prácticas divulgan el incumplimiento generalizado de la norma relativa al esmero profesional. La falta de motivación, producto de las remuneraciones bajas, el pobre ambiente físico y de apoyo logístico, el bajo prestigio de la institución, la ausencia de motivaciones no financieras tales como capacitación continuada, plan de carrera, oportunidad de becas en el exterior, y otros aspectos de orgullo profesional que actúen para revitalizar su compromiso institucional, hacen que el

personal de auditoría brinde a la CGR una pequeña parte de su potencial, lo que incide en su rendimiento y frecuentes demoras en su trabajo.

Planeamiento y Supervisión

Estos aspectos tan necesarios para cualquier labor profesional no existen en la auditoría por la CGR y esta norma no se cumple. Las siguientes deficiencias están tan serias que en sí mismas destruyen la efectividad de las labores de auditoría de la CGR:

- o No existe un Plan Anual de Auditoría que establezca políticas y criterios de selección de entidades a ser auditadas de tal forma que se atiende a las más prioritarias primero pero a la vez evita desatender a las otras por mucho tiempo. Algunas entidades nunca han sido auditadas y otras no han sido auditadas por 20 o más años. Los requisitos de personal y otros recursos no están debidamente anticipados. No existe coordinación con las unidades de auditoría interna.
- o Los planes y programas de auditorías específicas que orienten el uso más apropiado de los recursos humanos y las técnicas de auditoría no existen, ni en los formatos que han sido utilizados en la profesión de auditoría por décadas. No se fija objetivos de cada auditoría ni se establece el método más efectivo de efectuarla.
- o La supervisión por otro auditor con más experiencia no existe. Los Jefes de Departamentos no efectúan una supervisión del trabajo de campo y su tiempo para supervisión en la oficina es muy limitada, resultando en una supervisión superficial a nivel máximo. Dos de los Jefes supervisan números de equipos de auditoría muy grandes para la esfera de control de un jefe. No existe la categoría de personal para supervisor o gerente de

auditoría que es tradicional e indispensable para la auditoría profesional. No hay un grado suficiente de supervisión que sirve para asegurar la calidad de la labor, ni para guiar a los auditores en el mejoramiento de su trabajo.

Evaluación del Control Interno

El concepto del control interno parece poco conocido en el sector público hondureño, especialmente en el Gobierno Central. Las disposiciones no utilizan dicho término. El sistema antiguo de rendición de cuentas ante el Tribunal Superior de Cuentas se fundamentó sobre un solo rindente o cuentadante quien se responsabilizó del cobro, custodia, registro, desembolso e informe (por medio de las cuentas) de los recursos públicos bajo su poder y responsabilidad. La administración financiera moderna requiere que existen sistemas de control interno en las unidades financieras que son compuestas de varios funcionarios. Es básico al control interno dividir las funciones anteriormente indicadas de tal forma que ningún individuo sea responsable del flujo de las operaciones financieras desde su principio hasta su fin. Los informes consisten de estados financieros en los cuales se informa sobre todos los recursos de la entidad, los mismos que son bajo custodia de varias personas, registrados por otros, recaudados por otros, depositados por otros y contabilizados por otros, dentro del sistema de administración financiera diseñado especialmente para la entidad.

La administración financiera en el sector público de Honduras esta todavía en el proceso de evolución entre el sistema antiguo de rendición de cuentas con su énfasis sobre la responsabilidad de una sola persona, sin control interno, hacia el sistema moderno con su énfasis sobre la responsabilidad del titular de la entidad por todo el sistema de control interno y la responsabilidad de todo funcionario y empleado para los recursos o funciones directamente bajo su custodia o relacionado con su

función. Debido a la centralización de muchas de las actividades financieras en Honduras el concepto de control interno aparentemente todavía no se aplica en muchas entidades, confiando en responsabilidades individuales de los custodios. Es principalmente en las instituciones descentralizadas donde se encuentra lo que se podría denominar sistemas de control interno.

Por la realidad de la situación expuesta en general los auditores de la CGR no efectúan revisiones y evaluaciones del control interno en el Gobierno Central. Algunos de ellos, sin embargo, por su interés, disponen de cuestionarios uniformes de control interno, los que han sido parcialmente utilizados. Sin embargo, aún es estos casos no se utiliza la revisión del control interno para determinar el alcance y profundidad de las labores de auditoría y diseñar los procedimientos específicos a aplicar en favor de la tradición de examinar 100% de la documentación en aspectos la legalidad y exactitud aritmética. Las recomendaciones presentadas por los auditores raramente son dirigidas a mejorar el control interno de las entidades examinadas, una finalidad muy importante de la auditoría moderna.

En resumen, no se cumple con el propósito de la norma de auditoría generalmente aceptada sobre revisión de los sistemas de control interno en la ejecución de las auditorías por la CGR.

Obtención de Evidencia Suficiente

Es fundamental para sustentar los resultados de la labor de auditoría, obtener evidencia suficiente, competente y pertinente de naturaleza convincente a los usuarios de los informes y para sustentar es proceso de determinación de responsabilidades. Cuando los auditores cumplan esta norma se evidenciará por el bajo volumen de reparos impugnados. Es claro por el hecho de que cerca de 50% de los reparos formulados quedan impugnados que los auditores no están reuniendo la evidencia suficiente. Los documentos que respaldan el trabajo de auditoría generalmente

consisten de fotocopias de registros o documentos acumulados para demostrar el motivo del reparo. Los demás tienen poca información válida y dejan de contener los requisitos elementales y básicos de papeles de trabajo de auditoría profesional tales como título adecuado en la hoja, referencias a otros papeles de trabajo, marcas de auditoría, explicaciones de las labores efectuadas, hojas resúmenes, etc. A veces se acumulan en carpetas voluminosas transcripciones de cifras y otros datos sin vincularlos con los objetivos de la auditoría, ni con los demás papeles de trabajo.

Los auditores de la CGR tiene en su conjunto un escaso conocimiento de las técnicas y prácticas de auditoría y no reciben orientación ni capacitación con respecto. Asimismo, no es de esperar que cumplan con la norma de auditoría respecto a la evidencia. En sí solo, el incumplimiento de esta norma invalida toda la actividad y motivo de ser de la CGR.

Normas Sobre el Informe

Hay cuatro normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables a los informes de auditoría dirigidos a presentar dictámenes profesionales sobre los estados financieros de las entidades auditadas. Normalmente, las instituciones autónomas autofinanciadas en gran medida por los cobros de sus productos o servicios tienen auditorías independientes por firmas de contadores públicos, por lo cual la CGR no efectúa auditoría de sus estados financieros. Las entidades del Gobierno Central no elaboran estados financieros, ni en general otros tipos de informes financieros sobre los cuales la CGR podría dictaminar.

Desde 1980 hasta el fin de 1986 la CGR únicamente ha emitido dictámenes sobre estados financieros en nueve ocasiones, todos por exigencia de organismos financieros internacionales. Dichos organismos requieren la observancia de las normas de auditoría generalmente aceptadas. Examinamos tres de los informes emitidos.

En cuanto a su estructura de presentación los tres informes de auditoría parecen cumplir con las normas profesionales relativas al informe, no obstante la evidente falta de cumplimiento con las demás normas anteriormente discutidas. Representantes de dos organismos internacionales de Tegucigalpa nos indicaron que no están satisfechos con las labores de auditoría de la CGR.

Normas del ILACIF sobre el Informe

Hasta aquí hemos utilizado las normas de la profesión de contaduría pública como criterios para evaluar el desempeño de la función de auditoría por la CGR, especialmente porque son citadas específicamente a ser observadas en el propio Reglamento de la Ley Orgánica de la CGR. Por la no aplicabilidad de dichas normas a los informes de auditoría gubernamental elaborados con fines diferentes de dictaminar sobre estados financieros, discutiremos a continuación los informes de auditoría en comparación con las dos normas de informe de ILACIF publicadas en su Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público:

Contenido del Informe

La norma del ILACIF exige un informe por escrito que contiene comentarios, conclusiones y recomendaciones del auditor, los criterios de evaluación utilizados, las opiniones obtenidas de los interesados y cualquier aspecto adicional relevante para su comprensión completa. La presentación sugerida es similar al presente informe dando énfasis a capítulos por áreas o rubros que contienen comentarios, conclusiones y recomendaciones, con un énfasis especial sobre estas últimas. Las características deseables del informe de auditoría son las siguientes:

- o conciso, pero a la vez claro y completo;
- o preciso, veraz y equitativo en la presentación de los hechos;

- o objetivo en la presentación de los comentarios, conclusiones y recomendaciones, utilizando lenguaje claro y sencillo;
- o basado en hechos reales respaldados por evidencia suficiente, documentada en los papeles de trabajo;
- o énfasis mayor en las mejoras aplicables para el futuro que en críticas de situaciones pasadas que deben presentarse con perspectiva justa.

Los informes provisionales de auditoría de la CGR, observan de manera casi uniforme la siguiente estructura:

GENERALIDADES

- o Descripción de organización, base legal, funcionarios, período de examen, tiempo de trabajo de campo y nombres de los auditores.

DESARROLLO

- o Arqueos de fondos
- o Conciliaciones bancarias
- o Análisis de movimiento presupuestario
- o Liquidación presupuestaria
- o Movimiento de activo fijo y de consumo
- o Investigaciones especiales, normalmente análisis de cauciones y contratos

- o Seguimiento del informe anterior
- o Estudio de aspectos legales (cumplimiento)
- o Control de personal
- o Reparos, señalando los hechos objetados y su monto
- o Observaciones y recomendaciones
- o Anexos

El informe lleva el orden en que se realizan las labores de auditoría, señalando los pasos que siguieron los auditores para efectuar su examen, con el propósito principal de sustentar los reparos formulados. Muy poca importancia se destina a la presentación de recomendaciones que tiendan a mejorar la administración financiera, la contabilidad y el control interno. Las recomendaciones normalmente se refieren a cumplimiento de una disposición legal o dejar de repetir el acto objeto del reparo.

El informe, producto del trabajo de auditoría, responde así a una orientación eminentemente de control fiscal sobre la legalidad y veracidad aritmética de las operaciones financieras. Su enfoque es divulgar e informar la desviación o irregularidad, denominado legalmente un reparo. Es decir, el informe de auditoría tiene un enfoque negativo con todo su contenido dirigido hacia la divulgación y castigo por el desvío, en vez de hacia las sugerencias de correcciones en los sistemas para evitar futuras desviaciones como lo contemplado en la norma del ILACIF.

La causa del enfoque negativo en los informes de auditoría es la tradición desde la época del Tribunal Superior de Cuentas que hace hincapié sobre el error o irregularidad aislado en vez que las deficiencias en los sistemas de administración financiera y control interno. Es un enfoque orientado hacia el castigo del

culpable, más que la prevención de la irregularidad para evitar la necesidad del castigo. Este enfoque es tan profundo que el informe se denomina "provisional" hasta que se ofrece tiempo para impugnar su contenido. El informe "final" está constituido por un oficio de remisión y básicamente la exposición de los reparos que se desvanecen y los que se confirman, señalando la causa para cada caso. Este documento es elaborado por el Departamento Legal y no los auditores. También indica si se confirman las recomendaciones.

Respecto al cumplimiento de la norma de ILACIF, la diferencia de enfoque tanto en la Legislación como en el ejercicio actual de la auditoría gubernamental por la CGR presentan obstáculos inevitables al mismo, hasta que se logre modernizar la función de auditoría de tal forma que no se centraliza todo su esfuerzo sobre el reparo. Los aspectos de mención especial consisten en la falta de recomendaciones positivas, objetividad, presentación de los puntos de vista de los interesados (materia dejado para la impugnación), evidencia documentada, y enfoque hacia mejoras futuras.

Oportunidad

La norma del ILACIF dispone que se comuniquen los resultados de la labor a la administración tan pronto como se haya llegado a conclusiones firmes tanto durante la ejecución de la labor como a su fin, junto con las recomendaciones. La idea básica es comunicación abierta y permanente con el personal de la entidad auditada a todo momento sin esperar redactar el informe. Además, el informe por escrito debe presentarse a pocos días de concluir el trabajo en la entidad.

La comunicación abierta y la documentación y prueba substanciada de los reparos debe eliminar el fenómeno de impugnaciones de los mismos. Si el auditor observa todas las normas profesionales inclusive la comunicación abierta ofreciendo

al interesado la oportunidad de desvanecer el presunto reparo durante el curso de sus labores y no despues de presentar el informe provisional, todo el proceso de auditoría sería menos costoso para el Estado y menos pesado por los funcionarios responsables. Por supuesto, para lograr este nivel de ejercicio profesional del auditor gubernamental es necesario contar con personal de auditoría profesional con una integridad absoluta, bien remunerado y motivado.

En la realidad es raro que los auditores mantengan comunicación con los funcionarios cuya gestión se examina para obtener sus puntos de vista, procurar que se entiendan, ofrecerles la oportunidad de solucionar los posibles reparos por presentar más documentación y presentar y discutir recomendaciones de mejoras. Parece que los auditores creen que es mejor presentar en sus informes más reparos, aun conoedor del hecho que la mitad o más será desvanecido, que cuidar en limitar sus reparos únicamente a aquellos significativos que cuentan con respaldo suficiente.

En la CGR no existe el planeamiento que incluye fechas previstas para entregar informes, por lo cual no es posible evaluar la entrega de informes de auditoría dentro de plazos previstos. Al comparar el último día de trabajo de campo con la fecha de remisión del informe provisional al Contralor, se encuentra como normal una demora de seis meses y en algunos casos hasta dos años. Los 60 días adicionales plazo para impugnar el informe provisional mas 90 para el final confirmando los reparos y recomendaciones, resulta que el producto de la auditoría se torna de poca o ninguna utilidad para la entidad examinada, para el Estado y para la CGR.

Las causas expuestas por los Jefes de los Departamentos de Auditoría para la gran demora en la emisión de los informes de auditoría son las siguientes:

- o La falta de supervisión durante el trabajo de campo resulta que la primera revisión independiente del borrador es por el Jefe.
- o Los proyectos de informe presentados por los auditores jefes de equipo contienen muchas deficiencias.
- o Los Jefes disponen escaso tiempo para atender al trabajo, especialmente los de Gobierno Central y de Establecimientos Gubernamentales que supervisan directamente 40 y 17 equipos de trabajo.
- o Hay muchas dificultades en la reproducción ya que la calidad y cantidad de las máquinas de escribir son inadecuadas, y se requiere sacar el último borrador en matrices para reproducir en mimeógrafo.

En nuestra opinión, todo el proceso deficiente que se sigue para ejecutar e informar del trabajo, más la falta de recursos humanos capacitados y de recursos físicos apropiados, así como la inadecuada distribución de ámbitos para cada Departamento de Auditoría, inciden en los problemas de entrega oportuna de los informes, tanto como la baja calidad y utilidad de su contenido. Aumenta la demora las disposiciones que facultan dos instancias de impugnación a ser conocidas por los mismos miembros de la Comisión de Impugnaciones.

Auditoría por Otros Organismos

Varios otros organismos además de la CGR y las unidades de auditoría interna tienen facultades para efectuar la auditoría o exámenes similares en el sector público como indicamos en la sección de este informe sobre la estructura del control fiscal. Felizmente muchos de ellos no ejercen dichas facultades. El Anexo 7 presenta una comparación de las principales funciones de control de las entidades de control central del gobierno.

En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la DGP y la Contaduría General de la República tienen facultades amplias de efectuar auditorías que aparentemente no ejercen. Estas reparticiones tienen otras funciones importantes y no deben ser facultados a efectuar auditorías.

La Superintendencia de Instituciones Bancarias y Aseguradoras efectúa la auditoría de los bancos de los sectores públicos y privados. Según la Constitución su responsabilidad de fiscalización a posteriori de las instituciones de crédito que reciben fondos del Estado alcanza a la aplicación de tales fondos en operaciones o negocios estrictamente bancarios y en los demás casos será por la CGR. La Superintendencia principalmente se preocupa de la solvencia y liquidez, la administración financiera y de crédito y la administración bancaria en general. Por su parte la responsabilidad de la CGR aparentemente se limita en casos de bancos privados a cualquier fondo público recibido y no utilizado para fines bancarios en su caso, pero en los casos de bancos del Estado abarca toda actividad, con la excepción del Banco Central, en la cual su alcance de fiscalización a posteriori se limita por la constitución al manejo de fondos del Estado.

En base de nuestra breve visita a la Superintendencia concluimos que la naturaleza de la revisiones es tan sustancialmente diferente que no parece existir duplicaciones de funciones. No existe coordinación de funciones entre ambas instituciones. La Superintendencia parece ser el organismo más fuerte, tanto técnico como financiero, a pesar del hecho que es mucha más pequeño de la CGR. Tiene cerca de 50 auditores con nueve jefes. El 30% del personal tiene títulos universitarios. Los demás son Peritos Mercantiles y Contadores Públicos pero están obligados a seguir estudios universitarios. Los sueldos parecen ser mucho más favorables y realistas en la Superintendencia. Además, tiene un programa de desarrollo profesional de tal manera que no tiene

los problemas de frecuentes cambios de personal, desmoralización y pobre imagen que tiene la CGR.

La Dirección General de Probidad tiene funciones similar en algunos aspectos al control fiscal pero no duplica funciones con la CGR ni con otros organismos. En sus funciones de licitación, precalificación y subasta opera a priori, mientras la CGR verifica a posteriori. No hay coordinación con la CGR.

La Superintendencia de Instituciones Decentralizadas tiene la función de supervisar, controlar y evaluar la gestión económica de dichas instituciones. Principalmente se ha dedicado a aspectos de formulación y control presupuestario. Ocasionalmente efectúa estudios denominados "auditorías", pero principalmente efectúa análisis de la formulación presupuestaria y de los informes comparativos de su ejecución. No hay coordinación con la CGR. Parece que una colaboración podría ser útil en el sentido de un seguimiento por la CGR de la implantación de las recomendaciones formuladas por el hecho de que la Superintendencia no tiene poder de insistir en las mismas. Casi todo el personal tiene título universitario y es mejor remunerado que lo de la CGR.

En base de nuestra labor concluimos que a pesar de varios conflictos de jurisdicción aparentes en las disposiciones vigentes, no existen mayores duplicaciones de funciones entre las desempeñadas por la CGR y los demás organismos mencionados. Nuestra conclusión se fundamenta en las siguientes observaciones:

- o Los enfoques de las responsabilidades y actividades de los organismos son, en sí, distintos
- o Las auditorías de la CGR son exclusivamente de carácter a posteriori mientras que muchas de las funciones de control de los otros organismos son a priori

- o La labor de los auditores de la CGR es más detallado respecto de las transacciones financieras pero el análisis de uno u otro de los demás organismos logra una profundidad mayor en el área específica de su interés que no necesariamente es lo financiero.

No obstante, consideramos que la CGR y los demás organismos centrales de control en el sector público podrán lograr una mayor coordinación que existe en la actualidad en el beneficio de bien común del Estado.

Aparte de las actividades realizadas por los otros organismos de control en el sector público, revisamos la formación de su personal que ejerce una función de control y sus sueldos correspondientes.

En general, encontramos que la Dirección General de Probidad tiene criterios no exigentes similares a los de la CGR para el reclutamiento de personal. Las dos instituciones también coinciden en tener niveles de remuneración relativamente bajos y falta de programas de desarrollo profesional. Opinamos que estos factores influyen en las dificultades que ambos organismos enfrentan en cumplir sus objetivos.

Sirve señalar que nos informaron en la Dirección General de Probidad que 60-70% de los funcionarios públicos no entregan sus declaraciones de bienes que a la institución se le encarga su verificación. La Dirección tampoco ha tomado acción alguna en contra de los servidores públicos para enriquecimiento ilícito. Consideramos que estos resultados muestran una similitud a los logros pocos alentadores de la CGR.

La Superintendencia de Instituciones Descentralizadas y la Superintendencia de Bancos coinciden en tener criterios más exigentes para la contratación de su personal. Los niveles de remuneración también son más altos. La Superintendencia de

Bancos se distingue por ser la única institución con un programa de desarrollo profesional. En esta misma se nota también un claro grado de profesionalismo.

En resumen, consideramos que los criterios de selección de personal, la remuneración de los mismos y la existencia de un programa de desarrollo profesional influyen en el desempeño de la institución. La CGR recibiría malas notas en todas estas categorías. Las deficiencias de la CGR señaladas en este diagnóstico en comparación con los otros organismos mencionados se consideran, en parte, una función de las deficiencias en el reclutamiento, remuneración y entrenamiento de su personal. Este es especialmente notable en comparación con las Superintendencias de Bancos y de Instituciones Decentralizadas.

Auditoría de Préstamos y Asistencia Internacional

Para averiguar el papel desempeñado por la CGR en la auditoría de los programas de desarrollo financiados por instituciones internacionales nos entrevistamos con representantes de estas instituciones financieras, revisamos una selección de informes preparados por la CGR y revisamos las operaciones de una institución autónoma, receptora de fondos de la AID y el BID.

Las instituciones internacionales de financiamiento, tales como la AID y el BID desean utilizar la CGR como un mecanismo de control en sus programas de asistencia al país. En las entrevistas con representantes de estas instituciones nos informaron que no piden auditorías de sus programas por parte de la CGR por las siguiente razones:

- o Los auditores de la CGR no tienen una formación adecuada
- o La supervisión de los trabajos de auditoría de la CGR no es adecuada

- o Sus auditorías no se hacen oportunamente
- o Las auditorías de la CGR tardan demasiado tiempo en completarse
- o Las metodologías de auditoría utilizadas no son modernas
- o El objeto de las auditorías no es apropiado.

Para tener confianza que las auditorías de la CGR aportan un control adecuado, los representantes entrevistados nos dijeron que se requerirían los siguientes requisitos:

- o Auditores con títulos universitarios
- o Auditores con varios años de experiencia, preferiblemente en la auditoría externa
- o Cambios en la mentalidad y métodos de trabajo de los auditores de la CGR.

Nuestra conclusión en cuanto a la calidad de las auditorías realizadas por la CGR se basa en una revisión de una selección de informes de auditoría de la CGR de programas financiados por las instituciones internacionales. Coincidimos con los representantes de las instituciones internacionales que difícilmente se puede confiar en las auditorías de la CGR.

Los informes revisados incluyeron auditorías de operaciones concluidas hace años lo que hace inoportuno los informes y de poca utilidad. Los informes también muestran claras deficiencias en la presentación de los estados financieros y otros datos tales que el lector no puede confiar en la información reportada.

El Banco Mundial no mantiene funcionarios en Honduras y los de la Organización de las Naciones Unidas no habían tenido ningún

contacto con la CGR, por lo tanto los puntos de vista de estos dos organismos internacionales no fue disponible durante nuestras labores. Sin embargo, obtuvimos una copia de una carta del Banco Mundial al ex-Contralor General de la República con la fecha del 13 de febrero de 1986 que contiene las siguientes observaciones sobre la CGR en base de una visita por un funcionario de dicho Banco:

- o "El número de personal técnico...resulta claramente insuficiente..."
- o "El presupuesto de operación...no permite mantener un cuadro permanente de técnicos con remuneración competitiva no sólo en comparación con empresas del sector privado sino frente a otras dependencias del sector público. Esta circunstancia ha redundado en la práctica en separaciones continuas de personal con cierta experiencia hacia otras oficinas públicas.
- o "Las propias oficinas...no están ubicadas ni poseen condiciones adecuadas de espacio, distribución y equipo para el eficaz desarrollo de las funciones de control."
- o "...los auditores...si bien están desarrollando una adecuada labor de comprobación documentaria, pruebas aritméticas y revisión de comprobantes y gastos, necesitan urgentemente elevar su actuación técnica, adoptando normas de trabajo que internacionalmente se reconocen como propias de organismos superiores de control."
- o "La adopción...supone previamente mejorar en grado notable el nivel actual de educación y experiencia de prácticamente todo el personal técnico...y la necesidad de incorporar, gradualmente, Licenciados en Contaduría Pública y disciplinas conexas."

- o "...recomendamos...una revisión a fondo de sus objetivos institucionales manteniendo la actual característica de organismo auditor 'a posteriori'...(para)...incorporar a los objetivos...auditoría financiera moderna...precedidos de adecuadas evaluaciones del sistema de control interno..."

En base de estas observaciones concluimos que la opinión del Banco Mundial es similar a la de los otros organismos internacionales entrevistados.

El Informe Anual al Soberano Congreso Nacional

Comparamos el último informe anual para el año 1986 con las disposiciones constitucionales (Art.226). La información presentada sobre la labor realizada es completa y en algunos casos demasiado detallada (por ejemplo los nombres cada cada miembro de cada equipo de auditoría y de cada funcionario auditado, tanto como muchas estadísticas de poca utilidad). No creemos que su contenido se dirige a la obligación constitucional de incluir "exposición de opiniones y sugerencias que consideren necesarias para lograr mayor eficiencia en el manejo y control de fondos y bienes públicos." Si bien se incluye para cada informe de auditoría emitido las "recomendaciones más importantes," nuestra revisión de dichas recomendaciones reveló que casi ninguna es realmente significativa en el sentido indicado en la Constitución.

Como indicamos anteriormente las recomendaciones de los informes de auditoría son muy débiles y casi siempre se relacionan directamente con reparos. En efecto ninguna recomendación que encontramos es de suficiente importancia para comunicarla al Congreso. En la exposición general la única sugerencia notable es de establecer una nueva dependencia para coordinar las actividades de auditoría interna a raíz de las disposiciones de la Ley General de Administración Pública de 1986.

A nuestro modo de pensar la intención constitucional es que el informe anual de la CGR presente, en base de sus experiencias prácticas, sugerencias sustanciales para mejorar la administración financiera y el control interno en el sector público. Es precisamente esta óptica positiva que se encuentra en Art. 226 de la Constitución que es ausente de todos los informes de auditoría de la CGR y consecuentemente también es ausente de su informe anual.

Para poder cumplir el requisito de opiniones y sugerencias para lograr mayor eficiencia en la administración financiera y control del Estado como un conjunto, será necesario que la CGR reformule su enfoque de control fiscal hacia la auditoría moderna dirigida no para castigar y criticar, sino para superar y mejorar. Es claro que existe un fundamento constitucional para efectuar este cambio importante.

El Informe Anual Respecto a las Cuentas Sobre la Gestión de la Hacienda Pública Presentado por el Poder Ejecutivo

El inciso 2 del Artículo 222 de la Constitución de la República incluye como atribución de la CGR "Examinar la contabilidad del Estado y las cuentas que sobre la gestión de la Hacienda Pública presente el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional y rendir a este el informe correspondiente..." Actualmente la CGR no desempeña dicha función, ni aparentemente la ha desempeñado en un pasado.

Los únicos documentos que podemos identificar que parecen reunir la descripción de cuentas sobre la gestión de la Hacienda Pública son (1) el Balance General Integrado del Gobierno, y (2) la Situación Financiera Consolidada del Sector Público, ambos presentados al Secretario de Hacienda y Crédito Público por la Contaduría General de la República según Arts. 55 y 56 de su Ley Orgánica. En la ausencia de otros documentos más apropiados parece que la CGR debería cumplir su deber Constitucional a

través del examen de la contabilidad de la Contaduría General de la República, tanto como la de las demás instituciones que le proporcionan datos con la finalidad de rendir el correspondiente informe al Congreso Nacional.

Para tal efecto, la meta a largo plazo de la CGR debería ser emitir un dictamen de auditoría profesional según las normas de auditoría generalmente aceptadas sobre los dos juegos de documentos mencionados, los cuales constituyen los estados financieros del gobierno y del sector público respectivamente.

Otros Aspectos

La CGR ha asignado a dos empleados que con la denominación de Delegado Fiscal I laboran en forma permanente en el Banco Central y el Centro Técnico Tipolitográfico Nacional. Además, semanalmente designa un auditor para que asista como observador a los sorteos de la lotería nacional. La participación en estas tres funciones compromete en forma innecesaria la independencia de la CGR, no brinda ningún real beneficio a las instituciones, no tiene base legal, y constituyen medidas de control a priori o concurrente que no son competencia de la CGR según la Constitución y la Ley Orgánica de la CGR.

El monto de "Reparos a Cobrar" al 31 de diciembre de 1986 es L.47.440.040, el mismo que viene acumulándose desde la creación de la CGR en 1957. La posibilidad de recuperación de la mayoría de estos reparos es muy dudosa en nuestra opinión, más aún si comparamos el monto de reparos formulados que en 1986 en los informes finales es casi cinco millones de Lempiras versus los pagos recibidos los que apenas alcanzan a L.265.000. o sea un 5.3% de los reparos formulados. Por otro lado los desvanecimientos por impugnación sumaron a L. 2.291.000 o casi 60% de las impugnaciones presentadas en este mismo año. Estas cifras demuestran la poca evidencia con la que se respaldan los reparos, así como la falta de comunicación de los resultados durante el

trabajo de campo. En resumen, la validez de todo el proceso de establecimiento de responsabilidades obviamente es cuestionable.

La fijación y calificación de las cauciones son responsabilidades impuestas por la Ley Orgánica de la CGR y la custodia por su Reglamento. Estas constituyen las únicas funciones legales de la CGR que no constituyen actividades de "fiscalización a posteriori". Los registros de cauciones de la CGR no están actualizados por cuanto no se reciben información completa respecto de empleados incorporados o retirados de la administración de fondos o recursos públicos. Los propios informes de auditoría a menudo señalan la falta de cauciones y buena parte de la responsabilidad por la inexistencia de las mismas asumiría la CGR en el caso que se evalúe el proceso.

Por esto debe considerarse o designar a las propias instituciones la responsabilidad de las cauciones sujeta a la auditoría de la CGR o mejor aun conseguir una póliza global de fidelidad de una compañía aseguradora para cada entidad o para todo el sector público en sustitución de todo el proceso de caución que obviamente no es efectivo, eficiente, económico, ni se puede justificar por su costo.

ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACION

FINANCIERA DEL ESTADO

Secretaría de Planificación. Coordinación y Presupuesto
(SECPLAN)

La actual Secretaría de Planificación, Coordinación y Presupuesto (SECPLAN) es de reciente creación, puesto que el 31 de octubre de 1986 el Congreso Nacional aprueba la "Ley de Planificación" que entró en vigencia el 1o. de enero de 1987.

Con la emisión de esta nueva ley, se deroga la inmediata anterior, con la que funcionó el Consejo Superior de Planificación Económica, como entidad auxiliar de la Presidencia de la República, desde el 7 de octubre de 1975 (ver Decreto Legislativo No.30).

De acuerdo a los criterios emitidos por funcionarios que por varios años consecutivos han laborado en Consuplane y continúan haciéndolo en SECPLAN, en la década del 70 y en lo que va de la presente, se han diseñado estrategias y planes de desarrollo con un relativo contenido técnico, los que no han sido observados por los diferentes niveles de gobierno como orientación fundamental de su gestión.

Según los funcionarios entrevistados las principales causas para el incumplimiento son:

- o Información poco confiable y oportuna como base para la elaboración de los planes, ya que se careció y no existen datos estadísticos y censos de casi todo orden, lo que hace de éste un medio con el que se cumple requisitos legales o

el afán de disponer de algún instrumento que justifique la presencia de los técnicos de este organismo.

- o Escasa decisión política de trabajar bajo modelos definidos de planificación, razón por la que ha existido poco apoyo al trabajo del actual Secplan.

Con la emisión de esta nueva ley, que ubica al SECPLAN en calidad de Secretaría (Ministerio) de Estado, se establece el sistema y proceso nacional de planificación para "fijar objetivos, metas y prioridades del Desarrollo Económico y Social, hacer un aprovechamiento óptimo de los recursos naturales y humanos disponibles, racionalizar las decisiones de la Administración Pública Central y descentralizadas, asegurar la acción coordinada de sus órganos y entidades, la evaluación periódica de lo realizado y el control de sus actividades".

El sistema en referencia está dirigido y coordinado por el Presidente de la República y está integrado por:

- o El Consejo de Ministros
- o El Consejo Superior de Planificación Económica (CONSUPLANE)
- o Consejo Nacional de Planificación (CONAPLAN); y,
- o La Secretaría de Estado de Planificación, Coordinación y Presupuesto (SECPLAN).

Es necesario destacar que la primordial responsabilidad de ejecutar y poner en marcha el sistema de planificación corresponde a la Presidencia de la República, a través de la Secplán.

Como se puede apreciar la estructura organizativa para sostener el sistema de planificación está integrada por funcionarios del más alto nivel, lo que posibilita tener acceso a la más variada fuente de información, así como vigilar con suficiente autoridad el cumplimiento de todas las disposiciones legales, reglamentarias y normativas que se imparten para el efecto.

En este mismo cuerpo legal se determinan otros organismos menores pero muy importantes, que posibilitan una planificación armónica e integral para lo cual funcionarán Juntas de Planificación Departamental y Municipal; Secretarías de Estado como coordinadores sectoriales y unidades de planificación institucional, que tienen la responsabilidad de hacer que el plan nacional de desarrollo se integre en los planes operativos, y éstos en los presupuestos de las entidades, que según la ley en referencia debe ser por programas.

En lo relativo al presupuesto, el Artículo 30 de la Ley de Planificación señala que el presupuesto general de la República y de las instituciones descentralizadas deberán elaborarse sujeta a los planes de desarrollo. Por su parte el Artículo 41 dispone que para cualquier modificación presupuestaria se requiere el dictamen previo de la SECPLAN.

En lo que al control respecta, la Contraloría General de la República tiene un rol importante que cumplir en razón de lo señalado en el Artículo 43 que dice: "La Contraloría General de la República tendrá competencia para formular los reparos correspondientes cuando la ejecución de los presupuestos no se ajuste a los planes operativos aprobados", por lo que es menester preparar planes de acción que permitan a la Contraloría General de la República ejercer con éxito este nuevo enfoque del control.

Dirección General de Presupuesto

La Dirección General de Presupuesto cuenta con 220 servidores, entre funcionarios y empleados, para cumplir con sus responsabilidades no dispone de un organigrama estructural y por tanto no ha definido por escrito las funciones que compete a cada Departamento o Sección.

Para el ejercicio de sus atribuciones, cuenta con la Ley Orgánica del Presupuesto, puesta en vigencia el 13 de diciembre de

1976 a través del Decreto No.407 (Gaceta No.22071 del 16 de diciembre de 1976) y para el período fiscal del presupuesto, se emiten las disposiciones generales de presupuesto.

Aún cuando en la Ley Orgánica de Presupuesto se establece que los presupuestos deberán observar los objetivos a corto y mediano plazo fijados en los planes de desarrollo, existe muy escaso nexo entre estos instrumentos de planificación, por lo que si bien en lo formal (estructura) se utiliza el presupuesto por programas, en el fondo viene a constituir tan solo documentos que resumen los ingresos y gastos estimados.

Consideramos de importancia comentar con suficiente detalle el proceso de ejecución y evaluación presupuestaria.

Ejecución

Con el presupuesto aprobado por el Congreso, la Dirección General de Presupuesto a través de las "Asignaciones" establece el "techo de gasto" para cada trimestre. La fijación de este monto no obedece a criterios técnicos ni requerimientos para desarrollar las actividades de las entidades, sino básicamente a las "disponibilidades del Estado".

Luego de que se ha constituido la asignación y en los casos que exista orden de compra, la reserva de crédito respectiva, la entidad (Ministerio) deberá elaborar la orden de pago en original y cinco copias. El original se destinará a la Tesorería General de la República; la primera copia a la Dirección General de Presupuesto la segunda copia a la Contaduría General de la República, la tercera copia para la Contraloría General de la República y la cuarta y quinta copias quedan en poder de la entidad, junto con una copia de toda la documentación de respaldo.

Antes de que la orden de pago pase a la Tesorería General de la República, la Dirección General de Presupuesto realiza la "fis-

calización preventiva" a través de la Sección de Preintervención, que cuenta con 28 empleados, (6 de los cuales tienen título universitario y los restantes estudios a nivel medio, la mayoría Peritos Mercantiles). La fiscalización consiste en la revisión de los documentos de respaldo que en original se anexan a las Ordenes de Pago, respecto de la legalidad, igualdad aritmética y apropiada afectación presupuestaria.

Las órdenes de pago se emiten para la adquisición de bienes y servicios no personales, como también para sueldos a funcionarios y empleados fijos (30.000), el magisterio (27.000), jornaleros y trabajadores ocasionales; se estima un promedio mensual de 150.000 ordenes de pago, de las que por errores se devuelven aproximadamente un 10% con una hoja de reparos que no da lugar al establecimiento de responsabilidades. Si este número se divide para el de preinterventores, éstos tendrían que analizar diariamente la documentación de aproximadamente 260 ordenes de pago, para que con su visto bueno, la Dirección General de Presupuesto imprima el cheque que será suscrito y entregado a los beneficiarios por el Tesorero General de la República y la Contaduría proceda al registro centralizado, como comentaremos en la sección respectiva.

Esta centralización de funciones ha traído como consecuencia la falta de agilidad en la ejecución de proyectos así como el deterioro de la imagen del Gobierno Central como pagador inoportuno de sus obligaciones, ya que según criterio de las unidades ejecutoras el menor tiempo que se tarda en este trámite es 15 días. De otra parte, las acciones del control posterior por parte de la Contraloría General de la República, se limitan sustancialmente en este sector, toda vez que lo único que se encuentra en las entidades del gobierno central es una copia de la documentación de respaldo y en algunos casos, un registro incompleto de ejecución aritmética del presupuesto. Realizar en esas condiciones auditoría profesional no es posible y teóricamente para completar el proceso de análisis de una tran-

sacción, debería iniciarse por la entidad, pasar por la Dirección General de Presupuesto, la Contaduría y finalizar en la Tesorería General de la República, a fin de establecer de manera más o menos ordenada la propiedad, legalidad, eficiencia, efectividad y economía de una transacción.

A todo lo anterior se tienen que agregar que la unidad ejecutora oficialmente no recibe información de parte de la Dirección General de Presupuesto ni de la Tesorería General de la República acerca del destino que ha tenido su orden de pago, sino hasta cuando a través de algún servidor que aprovechando la ocasión de acudir a ingresar una nueva orden de pago, se informa de lo sucedido con las anteriores.

Evaluación

Las secciones de gastos e ingresos, básicamente hacen un estudio de oficina destinado a determinar el comportamiento de estos componentes presupuestarios, sin que se llegue a establecer en forma cualitativa ni física la forma en que los objetivos y las metas han sido cumplidas. La liquidación del presupuesto presenta retraso, por ejemplo la de 1984 fue entregada en julio de 1985, lo que incide negativamente para que los usuarios de esa información cumplan con sus respectivas funciones.

El presupuesto de las entidades autónomas es controlado por la Superintendencia de Entidades Autónomas y el de los Municipios por la Dirección de Asesoría y Asistencia Técnica Municipal.

Tesorería General de la República (TGR)

Para cumplir sus atribuciones, la Tesorería General de la República no tiene una ley específica. El 90% de los funcionarios y empleados son de formación a nivel medio, Peritos Mercantiles en su mayoría y el restante 10% son estudiantes o profesionales universitarios.

Corresponde a la Tesorería General de la República la administración centralizada de los ingresos y egresos de caja. Para los ingresos, recibe información directa y diaria del Banco Central, clasificada por unidad recaudadora y fuente de ingresos a base de lo que se registra en forma manual en el libro de ingresos de caja, que es similar al que se lleva en Contaduría.

Los egresos, por cualquier concepto, se resumen en el diario de egresos de caja, clasificado por objeto del gasto que también se los lleva en forma manual. En base a estos dos registros se elabora el parte diario de caja que se remite a la Dirección General de Presupuesto, Contaduría General de la República y Dirección de Crédito Público para sus usos respectivos.

Como se dijo en la sección relativa al presupuesto, los cheques se elaboran en la Dirección General de Presupuesto y son entregados a los beneficiarios a través de las pagadurías que dispone la Tesorería General de la República. En las tres ocasiones que fue necesario acudir a esa dependencia, encontramos "colas" bastantes largas de personas que pugnaban por recibir su cheque. Vale señalar que los cheques por sueldos son entregados a un empleado de cada Ministerio para que se encargue de la distribución a nivel nacional, por lo que las aludidas "colas" se forman por parte de beneficiarios que prestaron bienes y servicios no personales a las entidades del Gobierno Central.

Además de este mecanismo, en forma muy reducida se realizan los pagos a través de las oficinas departamentales de recaudación, a las que se les envía cheques generalmente por valores pequeños, para que sean entregados a sus beneficiarios locales. En todo caso, la orden de pago previa la emisión del cheque, sigue igual trámite al que ya quedó descrito.

Otra forma de producirse el egreso es a través de la denominada "Cuenta Centralizada", mediante la que el Tesorero General

de la República a pedido de la unidad ejecutora (Ministerio) autoriza a la Dirección General de Presupuesto para que efectúe una reserva de crédito para un trimestre y al Banco Central para que transfiera de la cuenta general a una cuenta especial que dispone de subcuentas para cada "pagador" autorizado de girar cheques contra esa cuenta. En forma mensual cada subcuenta es objeto de conciliación en la Tesorería General de la República y al finalizar el trimestre, la entidad remite a la Dirección General de presupuesto la orden de pago con toda la documentación de respaldo, para que realice el control que le corresponde como paso previo a la autorización del cupo para el siguiente trimestre. Es conveniente señalar que el original de toda orden de compra, pago y más documentación de respaldo (facturas, cotizaciones, etc.) se archive en la Tesorería General de la República. Sobre el último procedimiento de pago el Tesorero General de la República, considera que evitaría la aglomeración y otra serie de problemas, si es que luego de un estudio se ampliaría su uso a otros conceptos de gasto.

Como se ha comentado, a pesar de que en pequeña escala se ha incursionado en la denominada cuenta centralizada, la responsabilidad de la Tesorería General de la República en el pago es excesiva, más aún si contamos con los riesgos que significa el uso de un sistema mecanizado para la suscripción de los cheques, puesto que, precisamente por su gran volumen personas de "confianza" del Tesorero General de la República, operan una máquina que imprime su firma en los cheques que luego pasarán a las ventanillas de pago que generalmente tienen muchas personas que reclaman de atención oportuna.

Contaduría General de la República (CONT)

Esta dependencia para cumplir sus funciones se ampara en las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica de la Contaduría General de la República, desde la vigencia del Decreto No.1001 del 14 de julio de 1980 y su publicación en la Gaceta Oficial No.23166 del 29 de julio del mismo año. Cuenta con aproximada-

mente 80 servidores, entre funcionarios y empleados, que en su 90% tienen formación de Peritos Mercantiles y Contadores Públicos a nivel medio y el restante 10% son profesionales de diferentes especialidades universitarias o estudiantes de nivel superior. Según el organigrama cuenta con tres departamentos operativos: "El sistema de Contabilidad Integrado", "Servicio de Auditoría Interna" y "Oficina Nacional de Bienes". No se ha definido por escrito las funciones que debe cumplir cada unidad administrativa más que las dispuestas en la Ley Orgánica.

El sistema de contabilidad integrado se guía con la aplicación del manual de contabilidad diseñado e implantado por partida doble y cubre todo el ciclo contable en cuanto a registros e informes financieros básicos. El proceso es manual e incluye únicamente lo que a Gobierno Central se refiere. Para los asientos contables se sirve de la información que en forma mensual remite la Dirección General de Presupuesto mediante los denominados "listados" de ingresos y egresos, que presentan varias clasificaciones. A través de esta información, de manera integrada se controla la ejecución presupuestaria y evolución patrimonial, sin embargo debe señalarse que la documentación de respaldo de los gastos son archivados en la Tesorería General de la República el original y las copias en la entidad, además recibe otra información que remite al Banco Central y la Tesorería General de la República la que sirve para fines de verificación y conciliación con la que produce la Dirección General de Presupuesto.

Cada fin de período, utilizando el método patrimonial, consolida los estados financieros de las entidades autónomas; de las empresas mixtas; de las entidades financieras públicas, no así las que produzcan los Municipios. Los más notorios errores que se puede citar son la falta de oportunidad en la presentación de la información financiera que es de su competencia. La causa principal, según los responsables de su ejecución, es la falta de envío de la Dirección General de Presupuesto de la liquidación presupuestaria.

Lo anterior se demuestra cuando los estados financieros de 1984 recién se publicaron en marzo de 1986, lo que repercute en que su utilidad sea muy reducida o quizá ninguna.

Otro de los problemas es la falta de confiabilidad que presentan los estados financieros de Gobierno Central, principalmente en el rubro activo fijo, que no se conoce su composición y simplemente se partió con un saldo inicial que proporcionó la oficina nacional de bienes.

La Contraloría General de la República no ha efectuado en ningún momento exámenes a esta unidad administrativa, a fin de que emita su opinión sobre la bondad de la información que la contabilidad produce.

Por su parte, la Oficina Nacional de Bienes, procede a incorporar al inventario el valor de los bienes descritos en las órdenes de compra así como acudir a la Proveduría General y/o a la entidad a verificar su existencia, como paso previo a la emisión del cheque por parte de la Dirección General de Presupuesto. En la actualidad, con la emisión del "Reglamento para el Control y Contabilidad de Bienes Nacionales" publicado en la Gaceta Oficial No.24850 del 15 de febrero de 1986, se han iniciado algunos estudios tendientes a buscar codificaciones uniformes, procedimientos para ingresos y egresos de bienes; sin embargo no se ha incursionado con nada oficial y probado.

Lo descrito advierte que ni la Oficina de Bienes Nacionales, ni las entidades del Gobierno Central, cuentan con información adecuada ni confiable de sus activos fijos, lo que se agrava cuando las entidades en el convencimiento que la contabilidad debe llevar la Contaduría, no se interesan por mantener información de orden patrimonial.

La Sección "Servicios de Auditoría Interna", por su parte está compuesta por 13 servidores de los cuales únicamente dos

tienen formación universitaria (uno de ellos jurisprudencia) y los restantes son Peritos Mercantiles y Contadores Públicos. La función que desde su creación han cumplido fue la revisión de los documentos de ingresos, en especial de los denominados "recibos talonarios", que son emitidos y entregados a las oficinas recaudadoras de Rentas y Aduanas por parte de la Contaduría, para luego ser remitidos juntos con los boletines de depósito del Banco Central. Desde hace un año por disposición del Contador General, esta función ha pasado a la sección de contabilidad integrada como parte de su control previo al registro.

Los Servicios de Auditoría Interna, cuyo personal fue nombrado por el Secretario de Estado de Hacienda y Crédito Público, realiza visitas en el campo a las oficinas de Aduanas y Rentas a fin de verificar sus ingresos y depósitos, habiendo presentado varios informes, algunos de los cuales contienen reparos que no han sido objeto de trámite alguno por parte del Secretario de Hacienda y Crédito Público que conoció de los referidos documentos. En estas mismas áreas de Rentas y Aduanas intervienen los Auditores del Banco Central, con quienes han sostenido reuniones de trabajo para coordinar sus actividades. En el plan de trabajo para 1987 se han estimado realizar exámenes a hospitales, organismos de la Secretaría de Recursos Naturales que perciban rentas y además investigar los "Estados Financieros de las Entidades Autónomas" en el rubro de sus ingresos.

De la revisión efectuada al trabajo cumplido por esta unidad de Auditoría Interna, hemos podido determinar que no se cumple a cabalidad con el proceso de la auditoría profesional y que sus actividades se han limitado a verificaciones numéricas en base a los documentos que respaldan las operaciones.

De lo expuesto se desprende que aún cuando en el procesamiento de los registros contables, la contabilidad cumple con la partida doble, la información que produce no es confiable ni oportuna, originada por la falta de información proveniente de la Dirección

General de Presupuesto y la Oficina de Bienes Nacionales. Por su parte la unidad de auditoría interna ni está ubicada en el nivel jerárquico de la máxima autoridad de la entidad (Ministro) ni cumple con las funciones que la profesión dispone para estas unidades administrativas.

Proveeduría General de la República (PGR)

Las funciones de esta dependencia están reguladas por la Ley Orgánica de la Proveeduría General de la República emitida con Decreto No.40 del 28 de abril de 1958 y el Reglamento General de Compras, Suministros y Bienes excedentes vigente desde octubre de 1985. Cuenta con 108 empleados cuyas remuneraciones se cubren con el presupuesto de operación. Las adquisiciones de bienes, (suministros de oficina y limpieza) se efectúan con el aporte global de Lps.1,000.000.00.

En lo que respecta a los controles que sobre lo aproximadamente 250 bienes que conforman su existencia permanente, algunas acciones no se han ejecutado. Las principales son: Falta de programación más técnica de las adquisiciones a base de los requerimientos que en forma anticipada deberán obtenerse de las entidades y ausencia de constataciones físicas periódicas por lo que alrededor del 15% de existencia, se encuentran sin movimiento por un largo tiempo.

Los precios de los bienes existentes son significativamente menos que los que rigen en el mercado, sin embargo, de acuerdo a criterios de los empleados que utilizan sus productos en algunos artículos, la calidad no siempre es de la mejor y otros casos, no existen útiles de uso común, la Proveeduría General de la República, no tiene en existencia a pesar de que consta en el listado de bienes que cada trimestre envía a las entidades. Estos criterios compartieron los servidores de la Proveeduría General de la República, los que aseguran que para la calidad el problema es legal, que hay que seleccionar la oferta más baja que no siem-

pre es la de mejores condiciones cualitativas. Con relación a la falta de existencia, que el origen es la falta de liquidez y que en realidad disponen únicamente de 120 artículos.

Consideramos que la planificación de las compras podría servir para preveer el número y tipo de bienes, así como buscar suplidoras de productos de mejor calidad.

De acuerdo al organigrama vigente, existe una unidad de Auditoría Interna, la que cuenta con ocho auditores, todos de formación a nivel medio, encargado de verificar la exactitud aritmética y legal de las órdenes de compra, factura, así como el cumplimiento de las disposiciones legales. Además el Auditor Jefe participa como miembro en los comités de licitaciones. No se ha realizado funciones de control posterior, por lo que la unidad en su conjunto, cumple funciones de control previo y concurrente tanto para las compras, pagos, ventas y cobranzas así como para el uso del presupuesto de operación.

Dirección de Crédito Público (DCP)

La Dirección de Crédito Público para cumplir con sus funciones no dispone de Ley ni Reglamentos específicos, sus acciones se orientan por lo que al respecto señala la Constitución Política; Ley del Banco Central, Ley de Régimen Monetario y Ley Orgánica de Presupuesto entre otras. Cuenta con 45 empleados y su participación es informativa, por lo que luego de haberse suscrito los contratos de crédito, procede a registrar la ejecución del préstamo a través de su utilización y amortización de la deuda.

A base de la observación general que pudimos realizar, consideramos que la Dirección de Crédito Público procesa la información necesaria sobre la vida de cada préstamo, desde la suscripción del contrato, hasta la amortización de la deuda. A falta de pago comunica el saldo actualizado de la obligación para que

los organismos competentes procedan a tomar las acciones que corresponda. El proceso de la información es a través del computador, y en nuestra opinión es adecuada la función que cumple.

Centro Nacional de Informática (CENI)

El Centro Nacional de Informática fue creado mediante Decreto Ley No.9-22 de abril de 1980 con el fin principal de proveer servicios de informática al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y dar servicios o dictaminar sobre las solicitudes que presenten otras instituciones gubernamentales para la obtención de equipos y servicios de computación.

El CENI cuenta con 79 personas bajo un Director General que reporta al Ministro o Vice-Ministro de Hacienda y Crédito Público. El 33% de su personal técnico tiene nivel universitario. Provee servicios de computación a las siguientes dependencias en forma directa:

- o Dirección General de Presupuesto
- o Dirección General de Aduanas
- o Dirección General de Tributación Directa
- o Tesorería General de La República
- o Dirección General de Crédito Público

Además provee servicios en forma indirecta o a través de solicitudes a:

- o INJUPEMP
- o IMPREMA
- o SECOPT
- o Banco Central de Honduras
- o Organismos Internacionales (OEA, AID, ONU)

CENI también está autorizado para proporcionar servicios al público, para lo cual establece honorarios basados en el costo de tiempo-máquina, tiempo-hombre y papelería y suministros. Estos ingresos se enteran en la Tesorería General de la República.

Actualmente el CENI cuenta con dos computadoras IBM; una 370-138 y otra 43-48, la capacidad de estas máquinas se considera apropiada por el momento.

El CENI cuenta con personal técnico para dar soporte y mantenimiento a los sistemas de sus propios equipos o sea que no depende del soporte de las compañías fabricantes. También tiene un departamento de sistemas que desarrolla el software para las aplicaciones que solicitan las diferentes dependencias usuarias del centro.

Todas las direcciones generales a las que sirve cuentan con terminales conectadas al centro para desarrollar sus rutinas. Los informes que generan los sistemas se presentan en forma preliminar a los usuarios quienes internamente ejercen el control de validación de los datos procesados.

Ni la Contraloría General de La República ni ningún ente de control centralizado del Estado ha tenido relación con el centro en lo que respecta a uso de información o del equipo para propósitos de auditar las diferentes dependencias o bien para desarrollar paquetes programa de auditoría sobre las transacciones procesadas con el mismo fin.

El CENI es una fuente valiosa de datos que puede ser aprovechada por la CGR para hacer auditoría eficiente. Como ejemplo podemos citar que aquí se procesan las siguientes operaciones:

- o planillas de sueldos de Gobierno Central
- o cheques de la Tesorería General de La República
- o detalle de movimiento de la deuda pública

- o análisis de obtención y utilización de la deuda externa
- o servicio de la deuda externa
- o recaudaciones de impuestos
- o ejecución presupuesto

La Contaduría General de La República es usuaria de algunas aplicaciones computarizadas tales como el movimiento de especies fiscales, sin embargo no ha desarrollado las aplicaciones necesarias para producir los informes contables que por ley debe presentar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al Congreso Nacional, aunque es preciso indicar que muchas de las informaciones que presenta la Contaduría General se basan en la información que el CENI produce para otras dependencias tales como DGP, Banco Central de Honduras y DGCP.

Procuraduría General de la Republica (PRGR)

Las funciones de la PRGR estan reguladas por el decreto No. 74 del 30 de junio de 1962 y cuenta con los departamentos de Fiscalía y Consultoría.

Entre otras atribuciones, le coresponde ejecutar "las acciones civiles y criminales que resulten de las intervenciones de la CGR con excepción de la correspondientes al Distrito Central y las Municipalidades".

Para ejercer sus actividades cuenta con 33 abogados y 33 empleados de apoyo, (Secretaría, investigadores de campo, etc.). Según opinión del Procurador, sus remuneraciones son bajas y existe falta de estabilidad en el trabajo, puesto que segun los articulos 17 y 18 de la Ley de la Procuraduría General de la República, los servidores son de libre remoción, hecho que en efecto ocurre cada cuatro años, a propósito del cambio del titular de la dependencia.

Lo comentado afecta su capacidad operativa y según opinión del mismo funcionario, no gozan de suficiente independencia económica, porque su presupuesto figura en el Presupuesto General del Estado, el que generalmente se aprueba sin hacer constar sus aspiraciones y necesidades fundamentales.

Según la memoria anual de la Procuraduría, durante 1986 la CGR ha remitido 73 informes finales con reparos por L.57.570.763, cifra diferente a la de L.3.853.000.00 que consta en el informe anual que la CGR presentó al Soberano Congreso, sin que exista explicación alguna de esta diferencia.

De las cifras anotadas, se ha cobrado únicamente L.9.882 por reparos de 1986 que no resulta ni el 1% de los establecidos, aun comparando con lo que consta en el informe anual de la CGR. Por años anteriores apenas se ha cobrado L. 754.722.

Las causas por este bajísimo monto de recuperaciones en la opinión del mismo Procurador, se debe a:

- o La falta de personal, (los 33 Abogados no sólo conocen los casos de la CGR sino todos los juicios del Estado y atienden además consultas).
- o Los sujetos pasivos de la responsabilidad no tienen bienes sobre los que pueda ejercer acción de embargo alguno puesto que generalmente son empleados de menor jerarquía.
- o La Corte Suprema de Justicia, no atiende con oportunidad, los recursos de amparo interpuestos por los sujetos de reparos.
- o La antigüedad con que la CGR interviene con las instituciones.

Merece destacarse que en opinión del Procurador, no todos los sujetos de responsabilidad son notificados, por lo que las acciones legales que se originan opueden originarse, adolecerían de nulidad. Por lo que considera necesario que la CGR comunique de la forma en que se realizaron la notificación.

Los resultados de las acciones de control de la Contraloría General de la República tienen muy bajo efecto de cobro, por lo que el costo-beneficio de su labor es preocupante y la eficiencia del proceso de control muy cuestionable que afecta a la imagen de las dos instituciones que tienen la responsabilidad de vigilar los recursos del Estado.

Dirección General de Asesoría y Asistencia Técnica Municipal
(DGAATM)

Esta dependencia de la Secretaría de Estado de Gobernación y Justicia, fue creada mediante Decreto No.311 del 18 de mayo de 1960. Sus funciones principales son:

- o Atender consultas formuladas por las Municipalidades
- o Confeccionar y enviar circulares, instructivos, etc.
- o Asesorar a las municipalidades en la elaboracion de sus tarifas impositivas y presupuestos
- o Suministrar a las municipalidades especies para las recaudacion de los impuestos.

Para cumplir con estas atribuciones tiene 65 empleados, la mayoría Bachilleres o Peritos Mercantiles y Contadores Públicos y cuenta con los siguientes Departamentos:

- o Análisis Presupuestario. (Asesora en la elaboración, ejecución y Liquidacion Presupuestaria)

- o Catastros Municipales. (Brinda asesoría en la fijación de impuestos y tasas)
- o Especies Municipales. (Emite especies para entregar a Municipios).

Como se puede apreciar, las funciones que cumple esta Dirección, son fundamentalmente de asesoría, en armonía con lo que dispone el Art.2 del Decreto 311 inicialmente indicado. El Director de esta dependencia considera que una forma de coordinación deseable con la CGR se cumpliría con el envío de las recomendaciones formuladas en los informes de auditoría de los municipios, a fin de posibilitar su implantación.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las siguientes conclusiones y recomendaciones que resultan como consecuencia de nuestro estudio de diagnóstico están dirigidas a los principales problemas que observamos al estudiar la Contraloría General de la República de Honduras y el ambiente en el cual lleva a cabo su misión principal y única de efectuar la auditoría gubernamental en el sector público. Coincidimos plenamente con la necesidad de modernizar la auditoría en el sector público hondureño y con este propósito se ha llevado a cabo el presente diagnóstico. Estamos convencidos al mismo tiempo de concluir este estudio de que no es realmente posible modernizar la auditoría gubernamental en Honduras a menos que existan sistemas modernos de administración para auditar.

Consecuentemente una importante parte de este capítulo está dedicada a conclusiones y recomendaciones globales pertinentes a la modernización de la administración financiera en el sector público que permitiría a la CGR aplicar técnicas y prácticas modernas de auditoría selectiva y oportuna en base a los sistemas en lugar de la actual metodología del examen exhaustivo y eventual de cada documento que apoye cada transacción financiera que por su propia naturaleza nunca puede aspirar a presentar resultados útiles de manera oportuna por el creciente volumen de transacciones en el sector público.

La auditoría gubernamental ha de ser útil al propio gobierno para justificar su costo. Es por este motivo que la auditoría moderna y profesional se dedica a las áreas más críticas, los riesgos mas elevados, las oportunidades más productivas en su afán de mejorar la honestidad, eficiencia, economía y efectividad del Estado.

La Contraloría General de la República de Honduras se encuentra en una encrucijada, puede decidirse por una constante mediocridad como institución "estancada por años" como cita el informe anual de la propia CGR de 1980, obscura e inefectiva entre las masas de la burocracia, o puede buscar convertirse en un verdadero Organismo Superior de Control ofreciendo una acción dinámica como gestor del cambio en los anticuados sistemas y tradiciones de la administración pública.

Nuestras recomendaciones están presentadas en la forma de metas recomendadas para un futuro alcance por parte de la CGR en los años venideros junto con las acciones correspondientes a tomar a corto, mediano y largo plazo en cada caso. Una decisión de mejorar sustancialmente el control fiscal por parte de la CGR, debe ir de ser posible, en forma paralela con una motivación en todo el sector público buscando fortalecer paralelamente los sistemas financieros y de control interno de las entidades públicas.

El tamaño y la complejidad del sector público hace imposible que la CGR en forma unilateral controle en forma detallada sus diversas actividades y transacciones. La única alternativa que hoy en día le queda al Estado moderno es decentralizar el control fiscal de manera sistematizada a cada uno de sus organismos componentes definidos como ente responsable de una o más actividad pública implantando sistemas y mecanismos de autocontrol todos bajo la tutela y normatividad del Organismo Superior de Control, lo cual delinea las responsabilidades de control interno y verifica su cumplimiento según un plan anual de auditoría aplicado de manera selectiva prestando su mayor atención donde existan las principales oportunidades para lograr fuertes mejoras en la administración. La revisión y evaluación del control interno de manera sistemática y profesional permite al OSC dirigir sus recursos profesionales limitados hacia las áreas más problemáticas, más importantes y más riesgosas.

En las siguientes páginas presentamos el camino a seguir si es que la CGR opta por convertirse en un verdadero Organismo Superior de Control. Sugerimos la aplicación de las acciones a tomar:

- corto plazo = dos años (1988-89)
- mediano plazo = tres años mas (1990-92)
- largo plazo = el resto del siglo.

Nueva Metodología de Auditoría

La metodología de control fiscal actualmente aplicada por la CGR es una mezcla de la función antigua y obsoleta de revisión de cuentas en sede, típica de los antiguos tribunales de cuentas, aplicada en situ conjuntamente con algunas actividades de verificación e inspección típicas de la auditoría. Su enfoque es netamente negativo o sea orientado casi exclusivamente hacia la formulación del máximo número y valor de reparos, sin considerar la verdadera validez de los mismos, el costo-beneficio del proceso de su procesamiento posterior, y la importancia de formular recomendaciones positivas para evitar en el futuro los mismos errores que producirán reparos similares futuros.

En otras palabras, la metodología actual se preocupa de informar lo incorrecto, pero no de subsanar las causas de los problemas para evitar errores parecidos en el futuro. El incentivo al funcionario de la CGR es de divulgar todo lo que posiblemente podría estar mal, pero no tiene ningun incentivo de ayudar a la entidad a corregirlo.

Peor aún, a pesar de disposiciones en el Reglamento de la Ley Orgánica de la CGR orientadas hacia una metodología moderna de auditoría en base de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (Art. 50) y el empleo de pruebas selectivas en vez de exámenes exhaustivos de cada transacción (Art. 54) la CGR ha seguido la misma metodología desde la época de su creación, sin

modernizar sus técnicas. En efecto a pesar de haberse establecido en 1957 una Contraloría General se ha seguido adelante estos años con pocas modificaciones con la metodología del anterior Tribunal Superior de Cuentas.

Claro es que la metodología actual de control fiscal está caída en desuso e ineficiente y que sus costos actuales no justifican los resultados producidos. Esta anticuada metodología ha sido abandonada por la mayoría de los OSC del hemisferio occidental, y aquellos que todavía no la han abandonado están en el proceso de considerar reformas.

Concluimos que los métodos y procedimientos de control fiscal que actualmente emplea la CGR para controlar la administración de los fondos y recursos públicos se traducen en un control inoportuno e ineficaz, de muy poca utilidad práctica, debido principalmente a los obsoletos procedimientos que se aplican, no concordantes con la moderna metodología aplicada con marcado éxito en otros países latinoamericanos, ni con las normas y prácticas de aceptación general en la profesión de la contaduría pública. Además, las funciones de auditoría interna en las entidades públicas consisten casi exclusivamente de funciones de control previo en vez de auditoría y no merecen la confianza de la CGR. Dichas funciones no están de acuerdo con las prácticas profesionales internacionalmente aceptadas. No se ha fomentado mejoras en el control interno y los sistemas financieros y administrativos de las entidades públicas que permitirán a la CGR efectuar la auditoría profesional en forma selectiva por medio de la revisión y evaluación de dichos sistemas y la formulación de recomendaciones para mejoras en los mismos. En fin los objetivos institucionales de la CGR no han contemplado mejoras en la administración siendo limitados en la meta de divulgar sus deficiencias.

Meta Recomendada

Establecimiento de nuevos objetivos institucionales basados en los fundamentos de auditoría profesional moderna, y desarrollo en base a ellos de un plan de acción para modernizar la metodología de la auditoría gubernamental, tanto interna como externa, y fomentar el desarrollo de sistemas de control interno dentro de cada entidad pública, posibilitando asimismo el examen y evaluación de dichos sistemas por la CGR para fundamentar la naturaleza, oportunidad, alcance y profundidad de sus auditorías externas dirigiendo sus principales esfuerzos a la auditoría inmediata de los mas grandes flujos de fondos y las áreas de más elevado riesgo.

Metas Secundarias Relacionadas

- o Cumplimiento de toda obligación y función relacionada con la auditoría sin atraso
- o Implantación y mantenimiento de un programa de supervisión intensivo de la auditoría gubernamental y control de su calidad a través del uso de auditores supervisores con amplia experiencia profesional en la auditoría de acuerdo a las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas con el fin de asegurar el esmero profesional, la capacitación en servicio, la obtención de evidencia suficiente, competente y pertinente, y la evaluación de los auditores en base a su habilidad en la presentación y logro de aceptación de recomendaciones para mejoras en los sistemas, así como en la formulación de reparos no impugnables.
- o Desarrollo de un plan estratégico para garantizar la independencia de los auditores internos y fortalecer su actividad como acción de control a posteriori efectuada en coordinación con las acciones de la CGR, sin comprometer la independencia de esta última.

Acciones a Tomar

A Corto Plazo

Determinar en base a la legislación vigente y la realidad institucional y del sector público objetivos institucionales a ser logrados durante el resto del presente siglo. Elaborar un plan de reformas institucionales para la CGR que incluya la modernización de la metodología de control fiscal en base a la auditoría profesional aplicando técnicas modernas. Dotar a los departamentos de auditoría con los recursos humanos y materiales necesarios para efectuar dicha auditoría.

Al establecer los mecanismos y procesos de auditoría asegurar la oportunidad de cada fase, especialmente la comunicación de los resultados.

Implantar medidas interinas para asegurar una supervisión adecuada de las auditorías efectuadas a través de la contratación de auditores supervisores a tiempo parcial hasta que se pueda entrenar a los propios supervisores.

Proporcionar asistencia técnica y supervisión adecuada a los departamentos de auditoría para asegurar que la ejecución de las auditorías que practiquen estén de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Elaborar un plan anual de auditoría y ejecutar auditorías financieras y de cumplimiento legal de las entidades claves del gobierno central, los municipios más importantes y algunas otras entidades seleccionadas.

Fortalecer la auditoría interna a través de disposiciones que aumenten su independencia y faculten la observancia de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna. Extender

la capacitación básica hacia los auditores internos del sector público. Establecer estrechos vínculos de colaboración entre los auditores internos y la CGR.

A Mediano Plazo

Continuar el fortalecimiento de los departamentos de auditoría a través de asistencia técnica en áreas más especializadas de auditoría. Fortalecer los mecanismos de planeamiento anual de las auditorías de la CGR y de las unidades de auditoría interna en colaboración de tal forma que la CGR podría confiar hasta el máximo en la auditoría interna, asimismo concentrando sus esfuerzos de auditoría en las áreas más importantes y problemáticas de la administración pública. Proporcionar asesoría a las unidades de auditoría interna con respecto a su planificación y ejecución de labores.

Vigilar la comunicación oportuna de los resultados de las auditorías verbalmente durante su ejecución y a través de informes presentados según los plazos programados.

A Largo Plazo

Ampliar el alcance de las auditorías hacia la auditoría operacional (de eficiencia, economía y efectividad). Asegurar mecanismos apropiados de control de calidad de las auditorías gubernamentales inclusive revisiones objetivas de los departamentos de auditoría de la CGR y de las unidades de auditoría interna presentado recomendaciones para mejoras.

Administración Financiera Moderna para Auditoría Moderna

Los sistemas financieros son fragmentados, poco coordinados y se caracterizan por una ausencia de consistencia de decisiones vigentes y procedimientos aplicados. El empleo de diferentes criterios sin la debida colaboración ha resultado en labores duplicadas y lagunas en la información.

Meta Recomendada

Fomento, a través de un rol de liderazgo de estímulo, del establecimiento, en coordinación con los correspondientes organismos con funciones centrales de control, de un Sistema Integrado de Administración y Control en el Sector Público, perfeccionando e integrando los sistemas actuales de presupuesto, contabilidad, tesorería y crédito público a nivel central y a nivel de cada entidad y asegurando la solidez de los sistemas financieros y de control interno como responsabilidad de cada titular o autoridad máxima.

Acciones a Tomar

A Corto Plazo

Efectuar un estudio y compilación de toda legislación y otra disposición aplicable a la administración financiera y control en el sector público determinando lo adecuado de su contenido en la actualidad. Elaborar un plan estratégico para la modernización y sistematización de toda disposición sobre una base de colaboración con la participación de todos los organismos centrales de administración financiera y de control.

Elaborar con asistencia técnica experimentada en los aspectos legales y los impactos de tales tipos de reformas, un proyecto de Ley Orgánica de Administración Financiera y Control para el sector público a ser presentado al Poder Legislativo.

Desarrollar en forma paralela planes de mejoras en los sistemas de presupuesto, contabilidad, tesorería y crédito público a ser implantado en base a la nueva legislación.

A Mediano Plazo

Una vez promulgada la nueva legislación, implantar el Sistema Integrado de Administración Financiero y Control de acuerdo a lo planeado. Asegurar la debida coordinación, comunicación, capacitación del personal y diseño de funciones y actividades.

Formular las disposiciones secundarias para cada componente del sistema: políticas, normas técnicas, manuales, etc., y utilizar dichas disposiciones como textos de cursos de capacitación divulgando el propósito y funcionamiento del sistema integrado.

A Largo Plazo

Continuar el fortalecimiento del Sistema Integrado aumentando y profundizando la continua capacitación del personal responsable. Fortalecer cada uno de los sistemas componentes de presupuesto, contabilidad, tesorería y crédito público a nivel central y en las entidades públicas.

Independencia

A pesar de contar con disposiciones vigentes que establecen la independencia funcional y administrativa de la CGR, dicha institución no cuenta con la independencia económica que permita un alto grado de independencia real. Los presupuestos anuales no han sido suficiente para cubrir las necesidades y están sujetos a aprobación de funcionarios auditados. Ha sido necesario a veces aceptar viáticos de entidades auditadas por no contar con medios suficientes, dañando al mismo tiempo la independencia de la CGR frente a algunas de las entidades auditadas.

Meta Recomendada

Formulación e implementación de una estrategia para lograr el máximo grado de independencia del Poder Ejecutivo en los aspectos

financieros y operacionales a través de un financiamiento del presupuesto anual de la CGR sin la intervención o participación de dicho Poder y la prohibición de los funcionarios de la CGR de ubicarse permanentemente en entidades o participar en sus procesos operativos en cualquier forma que podría comprometer la independencia institucional.

Acciones a Tomar

A Corto Plazo

Estudiar las posibles medidas alternativas que puedan ser tomadas para lograr una verdadera independencia financiera para la CGR por medio de (1) excluir la aprobación de su presupuesto anual de revisión y aprobación de dependencia del Poder Ejecutivo dejando esta función únicamente al Poder Legislativo en base de la solicitud de presupuesto presentado directamente a ello por el Contralor General; y (2) diseñar un mecanismo a través del cual cada entidad pública paga el costo de su propia auditoría anual a la CGR en forma directa o en base de un monto presupuestado anualmente calculado sobre un porcentaje del presupuesto anual de cada entidad. Asegurar que la CGR esté en condiciones de pagar todos los costos de sus operaciones sin recurrir a entidades auditadas para pagar viáticos u otros gastos.

A Mediano Plazo

Concretar con disposiciones legales los mecanismos necesarios para asegurar la debida independencia financiera de la CGR. Estudiar en más detalle las necesidades presupuestarias de la CGR para un edificio, oficinas, muebles, equipos, vehículos, etc. modernos y de acuerdo a sus necesidades como Organismo Superior de Control.

A Largo Plazo

Asegurar que ninguna necesidad financiera u otra medida interfiera con la independencia de la CGR.

Personal y Capacitación

Un 92 por ciento del personal de auditoría de la CGR no tiene formación universitaria en la disciplina básica, ni tampoco ha recibido entrenamiento a través de capacitación formal especializada, ni educación continuada para su actualización. Las disposiciones sobre personal no han sido actualizadas y se cumplen parcialmente.

Meta Recomendada

Establecimiento de un moderno, adecuado y atractivo sistema de administración de personal que incluya el diseño e implantación de un plan de carrera con requisitos obligatorios de capacitación y experiencia práctica cuyo cumplimiento esté evaluado como condición de empleo continuado y ascenso, y la implantación de un masivo programa de capacitación profesional continuado de los auditores de la CGR y los auditores internos según lo necesario para lograr la implantación de la nueva metodología de auditoría.

Acciones a Tomar

A Corto Plazo

Organizar los programas de capacitación básica para los auditores de la CGR necesarios para efectuar la auditoría financiera de las entidades públicas. Estos deben incluir un curso básico de orientación al nuevo enfoque de 40 horas para todo el personal de la CGR más cursos básicos de contabilidad gubernamental y auditoría financiera gubernamental para el personal de auditoría. Actualizar las disposiciones internas referentes al personal.

A Mediano Plazo

Extender los cursos básicos de contabilidad y auditoría a los funcionarios financieros de las entidades públicas y los auditores internos. Agregar seminarios y cursos avanzados especializados incluso supervisión y control de calidad de auditoría. Establecer un plan de carrera atractiva para los auditores gubernamentales.

A Largo Plazo

Iniciar un curso básico de auditoría operacional, es decir, de economía, eficiencia y efectividad de las actividades públicas.

Organización y Coordinación

La organización de la CGR establecida oficialmente en el Reglamento de la Ley Orgánica de la CGR ha durado por 30 años requiriendo una estructura informal real con otras unidades no contempladas. No existe una unidad responsable de la planificación, organización, documentación, sistematización y capacitación técnica. El ámbito de auditoría asignado a cada Departamento de Auditoría no ha sido actualizado considerando el número de entidades, volumen y complejidad de operaciones, grado de desarrollo de los sistemas, etc., y resulta desproporcionado en la actualidad.

Meta Recomendada

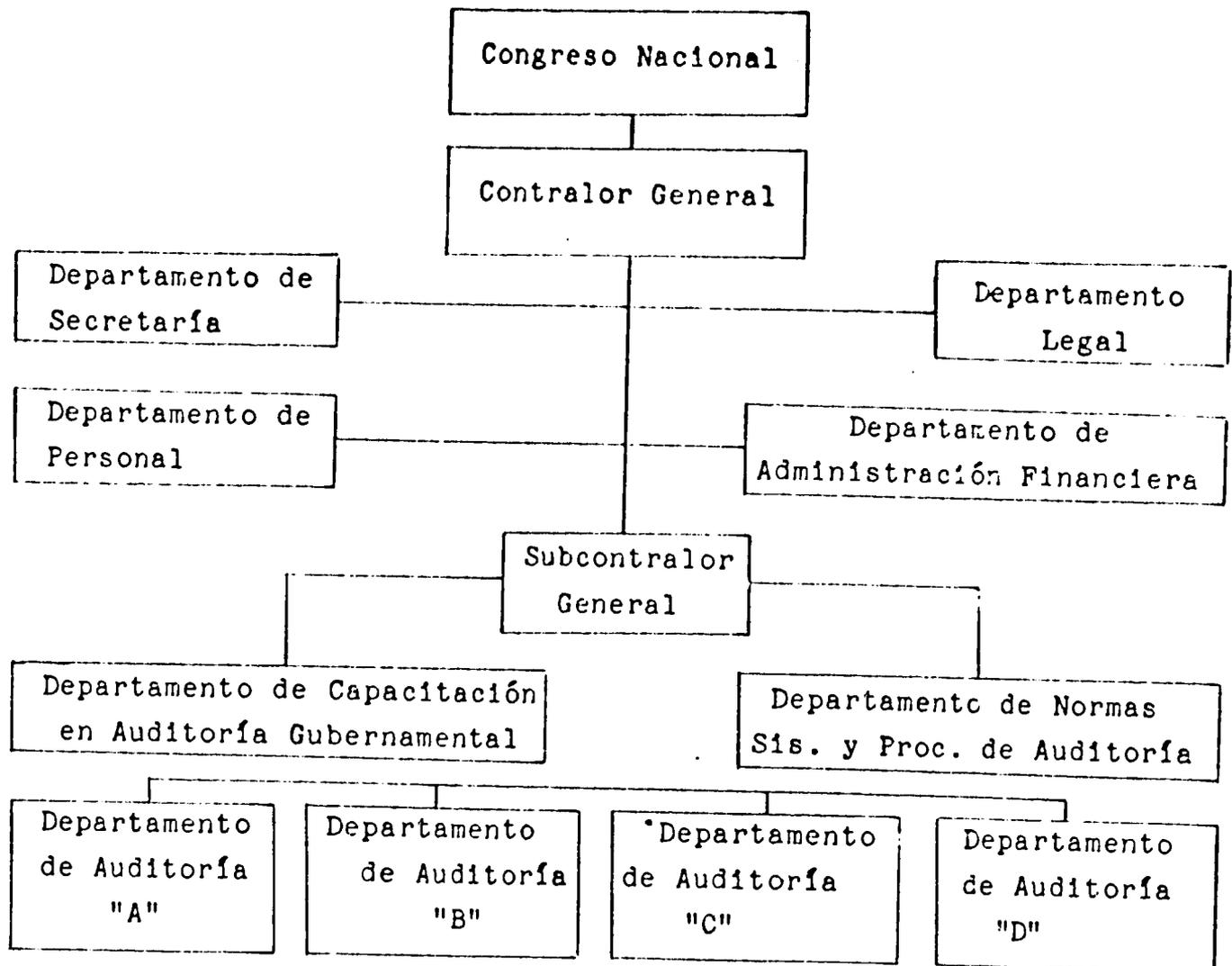
Establecimiento como unidad de asesoría técnica a nivel del Subcontralor y con la misma jerarquía de un Departamento de Auditoría, de un Departamento de Normas, Sistemas y Procedimientos de Auditoría, cuyas funciones incluyen servir como coordinador técnico en las actividades de modernización institucional, capacitación técnica y profesional, planificación norma-

tividad y asesoría técnica interna y externa de manera de asegurar la implementación del plan de acción para la nueva metodología de auditoría y equilibrar y afinar la organización institucional.

Acciones a Tomar

A Corto Plazo

Crear, aún de manera informal de ser necesario, un Departamento de Normas, Sistemas y Procedimientos de Auditoría como órgano planificador y coordinador técnico de las actividades de auditoría profesional. Elaborar un Plan Anual de Auditoría para el próximo año y un Plan Anual de Capacitación de los auditores. Iniciar cursos básicos de capacitación para el personal de auditoría. Tomar medidas para equilibrar los ámbitos de responsabilidad de los Departamentos de Auditoría. La nueva organización de la CGR podría ser la siguiente:



Lo anterior asume que las actuales reparticiones de "Comisión de Impugnaciones" y de "Sección de Estadística y Contabilidad de Reparos" serían incorporadas dentro del Departamento Legal. Sería conveniente responsabilizar el Departamento de Normas, Sistemas y Procedimientos de Auditoría de la capacitación inicialmente, y posteriormente separar dicha función en un departamento propio.

Formular y promulgar normas técnicas de auditoría gubernamental y normas técnicas de control interno aplicables en el sector público.

A Mediano Plazo

Concretar la nueva estructura organizativa en un nuevo reglamento (ver sección siguiente). Desarrollar y promulgar un Manual de Auditoría Gubernamental para el Sector Público. En colaboración con los otros organismos competentes formular las disposiciones secundarias de contabilidad, presupuesto, tesorería y crédito público y los manuales de cada sistema. Sistematizar y fortalecer la función de auditoría interna en todo el sector público.

A Largo Plazo

Mantener actualizadas las disposiciones secundarias pertinentes a la administración financiera y control a través de su constante revisión en coordinación con los organismos competentes. Mantener actualizadas las disposiciones internas de la CGR según sus necesidades reales.

Disposiciones Legales y Normativas

Las disposiciones legales vigentes por más de 30 años contemplan un control fiscal a través de la auditoría profesional y con pocas excepciones podrían considerarse adecuadas. La dedicación exclusiva de los esfuerzos de la CGR a la fiscalización a posteriori consagrados en la Constitución de la República y la Ley Orgánica de la CGR es especialmente comendable. Desafortunadamente, no se ha podido realizar plenamente la ejecución de la auditoría profesional por la CGR de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. La única función incompatible que actualmente es competencia de la CGR es la de la presentación de cauciones. La sistematización de la función de auditoría gubernamental no ha sido contemplada en las disposiciones legales con la excepción de ciertas disposiciones de la nueva Ley General de Administración Pública que intenta coordinar a través de la CGR la auditoría interna de las instituciones autónomas. Sería

preferible establecer un Sistema Nacional de Control para coordinar toda función de auditoría en el Sector Público sea interna o externa, del gobierno central o de las instituciones descentralizadas, estableciendo la CGR claramente como cabeza del dicho sistema y Organismo Superior de Control.

Meta Recomendada

Actualización en lo indispensable de las disposiciones legales vigentes, perfeccionándolas de acuerdo a los criterios profesionales y técnicos más modernos para permitir la introducción en forma completa de la nueva metodología de auditoría como medida interina hasta el eventual diseño e implantación de un Sistema Nacional de Control Gubernamental debidamente integrado y coordinado con los demás sistemas componentes de administración financiera del Estado.

Metas Secundarias Relacionadas

- o Derogación del requisito de aprobación por el Congreso Nacional del Reglamento de la Ley Orgánica de la CGR dejando esta facultad al Contralor General de la República.
- o Formulación de un nuevo mecanismo más apto para proteger los intereses del Estado que la función actual de presentación de cauciones de tal manera que se proteja la independencia de la CGR.

Acciones a Tomar

A Corto Plazo

Preparar y presentar al Congreso Nacional un proyecto de enmienda a la Ley Orgánica de la CGR que sustituya la palabra "auditoría" a la palabra "fiscalización" en todo el contenido de dicha ley y que faculta al Contralor General elaborar y promulgar

el Reglamento de dicha ley. Una vez aprobada por el Congreso dictar un nuevo Reglamento a la Ley Orgánica que, entre otros asuntos, (1) designa a las propias instituciones la responsabilidad de las cauciones sujetas a la auditoría de la CGR dándoles la opción de conseguir pólizas de fidelidad de una compañía aseguradora y, (2) establece la nueva organización de la CGR.

A Mediano Plazo

Elaborar un proyecto de ley para establecer un Sistema Nacional de Control, asimismo, coordinando y sistematizando la auditoría interna en el Sector Público con la auditoría independiente externa por la CGR y aquella efectuada por firmas independientes privadas de auditoría.

A Largo Plazo

Periódicamente, revisar las disposiciones legales vigentes para asegurar su cumplimiento y su plena aplicabilidad presentando cuando considerando apropiado las modificaciones necesarias según las circunstancias para asegurar un control fiscal moderno, técnico y eficiente.

Infraestructura

El edificio de la CGR, tanto como su mobiliario, equipos de oficina y de transporte son inadecuados para un verdadero Organismo Superior de Control y esta situación contribuye a la baja estima de la institución en la opinión pública y su dificultad en reclutar y mantener un cuerpo de auditores profesionales.

Meta Recomendada

Adquirir un local digno y adecuado para un Organismo Superior de Control y el mobiliario, equipos de oficina y de transporte

apropiados de acuerdo a las necesidades y en forma paralela al desarrollo de las actividades de la auditoría moderna.

Acciones a Tomar

El gobierno debe dotar a la CGR con un edificio y los mobiliarios y equipo adecuados para desempeñar sus funciones de auditoría profesional de manera eficiente. La CGR debe elaborar un presupuesto de gastos de capital realístico sobre varios años para mejorar su infraestructura en forma gradual en forma paralela a las mejoras en sus funciones de auditoría profesional.

Informes Anuales

El Informe Anual al Soberano Congreso Nacional del año 1986 contiene demasiado detalle respecto a labores realizadas y poco contenido pertinente a la obligación constitucional de la CGR de incluir "exposición de opiniones y sugerencias que consideren necesarias para lograr mayor eficiencia en el manejo y control de fondos y bienes públicos". No se está cumpliendo el inciso 2 del Artículo 222 de la Constitución respecto al examen e informe al Congreso de la contabilidad del Estado y las cuentas presentadas al Congreso Nacional por el Poder Ejecutivo.

Meta Recomendada

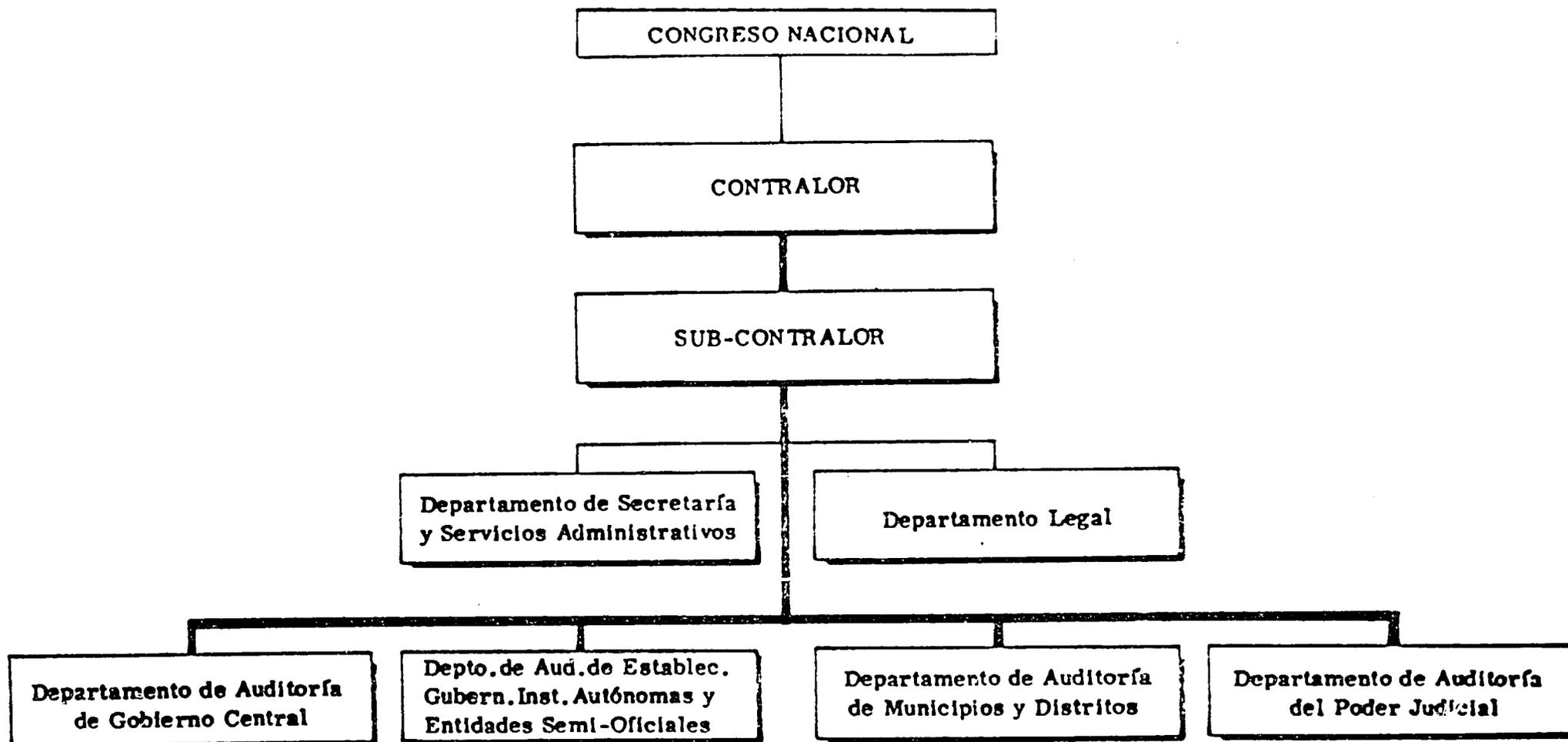
Emitir un dictamen de auditoría profesional según las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas sobre los estados financieros de Estado elaborados por el Poder Ejecutivo y presentar en el informe anual de la CGR un resume de los hallazgos y conclusiones principales de auditoría con las recomendaciones de mejoras significativas producidas durante el año.

Acciones a Tomar

Esta meta puede cumplirse a largo plazo en base de las acciones a tomar ya indicadas en el presente informe siempre y cuando se efectúen las mejoras apropiadas en los sistemas financieros en forma paralela con aquellas recomendadas para la CGR. La ejecución de un plan anual de auditoría profesional por parte de la CGR combinada con la habilidad de confiar a las labores de los auditores internos permitirá a la CGR eventualmente dictaminar sobre los estados financieros del Estado.

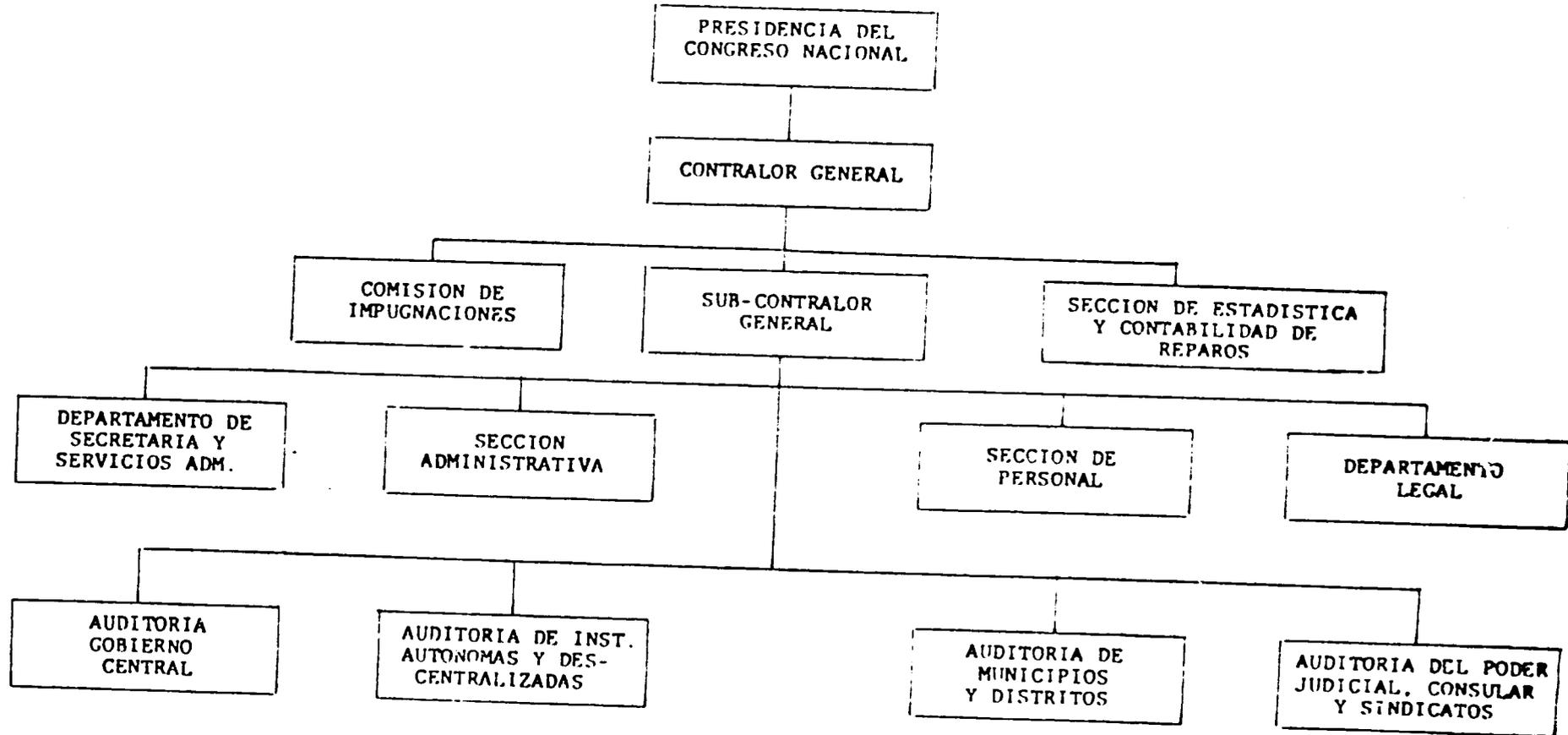
ANEXOS

ORGANIGRAMA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
SEGUN ARTICULO 3 DEL REGLAMENTO DE LA LEY ORGANICA



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

ORGANIGRAMA ACTUAL
(informal)



ORGANIZACION Y FUNCIONES PRINCIPALES DE LAS UNIDADES
ADMINISTRATIVAS DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA
REPUBLICA

De conformidad con el Artículo 3 del Reglamento la Contraloría General de la República cuenta con los siguientes departamentos:

- Departamento de Secretaría y Servicios Administrativos.
- Departamento Legal
- Departamento de Auditoría del Gobierno Central
- Departamento de Auditoría de Establecimientos Gubernamentales Entidades Autónomas y Entidades Semi-Oficiales.
- Departamento de Auditoría de Municipios y Distritos
- Departamento de Auditoría del Poder Judicial

El análisis sobre la organización y funciones de cada departamento, se presenta a continuación:

-1.-Departamento de Secretaría y Servicios Administrativos

Personal Asignado.-Este Departamento está integrado por 33 empleados, cuyo titular labora aproximadamente 18 años consecutivos y el restante un promedio de 10 años.

Funciones Principales

- Ser órgano de comunicación de la Contraloría General de la República. Mantener actualizado el archivo.
- Mantener al día la nómina del personal
- Llevar control sobre las tarjetas de registro de personal y sus expedientes.
- Proveer Carnet de Identificación a los empleados.
- Fijar el monto de cauciones y mantener su archivo.
- Notificar y entregar los informes
- Llevar la Contabilidad Interna

Tipos de Control

Control previo en lo relativo a la determinación de cauciones.

Situación Observada

- En la práctica no lleva ningún control sobre el personal y contabilidad interna, porque de manera informal, han creado dos secciones que cubren estas áreas y reportan directamente al Contralor General.

- El registro de cauciones se presenta desactualizado.

2.- Departamento Legal

Personal Asignado

Tres técnicos, (dos Licenciados en Ciencias Jurídicas y un estudiante de término) y dos secretarías. El promedio de servicio es de 5 años en la Contraloría General de la República.

Funciones Principales

- Elaborar proyectos de los informes finales de auditoría y luego de aprobación del Contralor elaborar y producir el definitivo.
- Atender consultas de los diferentes Departamentos.
- Asistirle al Contralor y Sub-Contralor en asuntos de tipo Legal.
- Elaborar las Resoluciones

Tipo de Control

Básicamente realiza tareas de orden administrativo y de Asesoría.

Situación Observada

- La función de asesoría es muy escasa, debido a que el número de personal es reducido.
- Su labor se destina a conocer asuntos relativos a los reparos en los informes finales.

3.- Departamento del Gobierno Central

Personal asignado

Según nombramiento, 104 auditores, que tienen un promedio de 8 años de servicio en la Contraloría General de la República; 99 son Peritos Mercantiles y Contadores Públicos, 2 Licenciados en Contaduría Pública y Auditoría, 1 Licenciado en Administración de Empresas, 1 Licenciado en Administración Pública y 1 Licenciado en Leyes.

Funciones Principales

- Realizar la fiscalización a posterior de las Secretarías de Estado y Entidades adscritas.
- El ámbito total asciende a 213 entidades.

Situación Observada

- Excesiva concentración de funciones y personal. En la práctica tiene 120 auditores a su cargo.
- Tienen entidades no examinadas así:
 - De 1 a 6 años - 108
 - De 6 a 10 años - 13
 - Más de 10 años - 92
- Falta de Supervisión
- Falta de oportunidad en la Comunicación de resultados.

4.-Departamento de Auditoría de Establecimientos Gubernamentales

Personal Asignado

Según nombramiento 73 Auditores, con un promedio de 10 años de servicio, 62 son Peritos Mercantiles y Contadores Públicos, 6 Licenciados en Contaduría Pública; 1 Licenciado en Administración de Empresas; 1 Licenciado en Administración Pública, 1 Licenciado en Leyes y 2 Licenciados en Economía.

- Realizar fiscalización a posterior de 29 Instituciones Autónomas; 8 Semiautónomas; 19 Establecimientos Gubernamentales y 94 Colegios.

Situación Observada

- Excesiva concentración de instituciones de poca importancia; Ej. Colegios.
- No haber atendido oportunamente:

De 1 a 6 años: 25 Instituciones Autónomas, 8 Semiautónomas y 7 Colegios; Establecimientos Gubernamentales 4.

De 6 en adelante: 2 Entidades Autónomas; y 87 Colegios, Establecimientos Gubernamentales 10.

No examinadas: 2 Instituciones Autónomas; Establecimientos Gubernamentales 5.

5.-Departamento de Auditoría de Municipios y Distritos

Personal Asignado

Según nombramiento, 34 con un promedio de 10 años de trabajo en la Contraloría General de la República y de los que 33 son Peritos Mercantiles y Contadores Públicos y una Licenciada en Leyes (que también es Contador Público).

Funciones Principales

Realizar el Control Posterior de 285 Municipios, de los cuales 174 tienen presupuesto menor de 50.000 y 98 entre 50.000 y 100.000 y 13 superiores a un millón de lempiras.

Situación Observada

- Tiene 3 equipos de trabajo, por disponer realmente de 17 auditores; escasos frente a los otros Departamentos de Auditoría.
- Presenta antigüedad muy significativa de entidades no examinadas.
 - De 1 a 6 años 141 Municipios
 - De 6 a 10 años 63 Municipios
 - Mas de 10 años 79 Municipios
 - Nunca examinadas 2 municipios
- Tiene bajo su responsabilidad muchas entidades poco importantes.

6.-Departamento de Auditoría del Poder Judicial

Personal Asignado

Según nombramiento, cuenta con 26 auditores; con un promedio de 10 años de servicio, 24 son Peritos Mercantiles y Contadores Públicos y 2 Licenciados en Leyes.

Funciones Principales

- Realizan control posterior a 288 Juzgados; 110 Consulados y 171 Sindicatos de Trabajadores.

De estas con varios años de antigüedad han sido examinadas 128 juzgados; 74 Consulados y 74 Sindicatos. Los restantes no han sido examinados nunca.

Situación Observada

- Tiene como responsabilidad examinar Sindicatos de Trabajadores que son financiados por sus aportaciones . No es recomendable intervenir en estas organizaciones.
- Examinar en la sede Consulados, consideramos que podrían ser controlados por la Secretaría de Relaciones Exteriores a través del Departamento Consular y la Contraloría General de la República examinar esta dependencia.
- Tiene 3 equipos de trabajo, excesivamente escasos frente a los dos departamentos de auditoría citados inicialmente
- No ha definido cual es el trabajo que podría lograrse en los Juzgados.
- El titular no reúne requisitos para ser jefe.
- Por el defectuoso ámbito, tiene entidades nunca examinadas y otras con mucha antigüedad.

ANALISIS DEL TRAMITE PARA LA
DETERMINACION DE RESPONSABILIDADES

1. Proceso de Establecimiento de Responsabilidades

a) Informe Provisional:

Como consecuencia del trabajo de los auditores se elabora un "Informe Provisional" nombre que, en esta etapa del proceso, se da al informe de auditoría. El informe viene suscrito por la comisión de auditoría responsable del trabajo, es revisado por el Jefe del Departamento y, una vez aceptado por éste es remitido al Departamento de Secretaría y Servicios Administrativos (DSSA). De efecto, el Jefe del Departamento de auditoría suscribe un Memorandum de remisión. Secretaría reproduce el informe en un número variable de ejemplares, según sea el número de responsables que aparezcan concernidos en el informe y las necesidades de la entidad examinada.

Procede entonces la notificación a los funcionarios, a los que se les hace entrega del ejemplar del informe y se les exige la firma como constancia de recepción.

b) Impugnaciones:

A partir de la fecha de notificación con el informe provisional, los sujetos de las responsabilidades (funcionarios o ex-funcionarios a los que se formulan reparos en el informe) disponen de (60) sesenta días hábiles para presentar su impugnación.

Las impugnaciones se reciben en el Departamento de Secretaría y Servicios Administrativos de la Contraloría, las que remite a la "Comisión Supervisora y Análisis de Impugnaciones", integrada actualmente por un Licenciado en Contaduría y un Licenciado en Administración de Empresas.

Efectuado el análisis de la impugnación, la Comisión prepara un informe que es puesto a conocimiento y decisión del Contralor General. Este puede aceptar el informe, en cuyo caso le pone un aprobado o formula observaciones para que rectifique la Comisión.

Aprobado el informe, el Contralor lo remite al Departamento Legal, para su estudio y análisis.

El Departamento Legal examina el expediente que le remitió el Contralor. Ahora el expediente contiene el informe provisional, las constancias de la notificación, las impugnaciones alegadas, el informe de la Comisión Supervisora de Análisis de Impugnaciones en el que cuenta el aprobado del Contralor.

c) Borrador de Informe Final:

Como consecuencia de la revisión y análisis, el Departamento Legal prepara un borrador de informe final que es enviado nuevamente a conocimiento del Contralor, quien lo revisa y pone su "Visto Bueno" o formula observaciones y lo devuelve al departamento para su emisión.

d) Informe Final:

Por lo que respecta a su contenido, el Informe Final comprende tres partes:

- Reparos - En ella se confirman, desvanecen o modifican los reparos del informe provisional.
- Recomendaciones - En esta parte se confirman las recomendaciones del informe provisional. Por lo común no se modifican las recomendaciones.
- Declaratoria de Solvencia - En esta parte el informe se refiere a las personas que desvirtúan los reparos y aquellas que no fueron sujetos de reparos y que desempeñaron funciones en la entidad durante el período cubierto por el examen. Respecto de tales personas, se concede la declaratoria de solvencia, instrumento requerido para diversidad de trámites y actuaciones en que están interesados los ciudadanos.

Emitido que ha sido el informe final, es objeto de notificación a los interesados.

e) Nueva Impugnación:

A partir de la fecha de la notificación con el informe final, se concede a los funcionarios o ex-funcionarios a los que se hubiere mantenido los reparos, un período de (90) noventa días hábiles para que puedan presentar nueva impugnación.

La nueva impugnación recibida en la Contraloría General de la República, se pasa a conocimiento y estudio de la Comisión Supervisora de Análisis de Impugnaciones, dicho estudio es individual, respecto a cada impugnante.

f) Dictamen de la Comisión:

A base del análisis efectuado sobre la nueva impugnación la Comisión Supervisora de Análisis de Impugnaciones prepara un "Dictamen" que pasa a conocimiento del Contralor General. El dictamen puede ser aceptado u observado por el Contralor. Aprobado o con observaciones el dictamen y todo el expediente se remite al Departamento Legal.

g) Borrador de Resolución:

El Departamento Legal estudia y analiza el expediente y como consecuencia de ello, prepara un "Borrador de Resolución" que también es cursado a conocimiento del Contralor. Este puede aprobarlo o modificarlo y con su Visto Bueno u observaciones lo devuelve al Departamento Legal para seguir el trámite.

h) Resolución:

De conformidad con el Visto Bueno o las observaciones del Contralor, el Departamento Legal prepara finalmente la resolución. Esta resolución puede desvanecer o mantener firmes los reparos respecto de los sujetos pasivos de los mismos o trasladar los reparos de un sujeto anterior a uno nuevo o distinto.

Con la resolución se corre traslado o modifica sujetos del o los reparos. En el evento de que los reparos se hayan confirmado, a partir de la fecha de notificación se cuenta un período de 20 días hábiles dentro de los

cuales el sujeto pasivo del reparo debe cancelar el monto del reparo.

En el evento de que el reparo haya sido trasladado de la responsabilidad de un sujeto a la de otro, el nuevo sujeto pasivo del reparo dispone de 150 días hábiles a contarse desde la notificación de la resolución, para presentar nueva impugnación. En este caso se suma el período de 60 días (plazo para impugnar el informe provisional) con el de 90 días (plazo para impugnar el informe final).

i) Títulos Ejecutivos:

Tanto el informe final que no se haya impugnado dentro de los 90 días hábiles siguientes a su notificación, como la resolución después del término de 20 días hábiles de haberla notificado, adquieren la calidad de título ejecutivo, contentivo, por tanto, de obligación ejecutiva, es decir, con mérito intrínseco suficiente para que a base de ellos se pueda perseguir el cobro contra los responsables.

j) Traslado de la Acción a la Procuraduría General:

Emitidas las resoluciones, y sin que necesariamente se espere el transcurso de los 20 días y aún sin constancia de que hayan sido notificados, se las remite a la Procuraduría General, para que esta entidad inicie la acción civil que corresponde ante la justicia ordinaria para que los jueces civiles en sustancia ordenen el pago en contra del responsable. Se pudo conocer que la Procuraduría, en varias ocasiones celebró conocimientos de pago con los responsables, concediéndoles plazos para el efecto de hasta varios años, o mediante la modalidad de cobros parciales.

Tratándose de las municipalidades, las resoluciones son enviadas a sus correspondientes síndicos, quienes en sus entidades hacen las acciones legales que la Procuraduría cumple con las entidades y organismos de la administración central.

2. Contenido de los Reparos

Los reparos pueden contener observaciones menores y formas que en doctrina configuran la responsabilidad administrativa. En este evento, en vez de sancionarlos de acuerdo a un estatuto disciplinario aplicable a los servidores públicos.

blicos, se formulan reparos que más entrañan responsabilidad civil de indemnizar. Es decir, no se hace distinción entre responsabilidad administrativa y responsabilidad civil, las cuales aparecen, generalmente confundidas.

Es frecuente encontrar que irregularidades que no han producido daño económico o perjuicio, sean objeto de reparo para cobrar por un daño o perjuicio inexistentes.

También los reparos pueden referirse a daño o perjuicio irrogado al patrimonio público, es decir, configuran lo que la doctrina conoce como la responsabilidad civil. En ese caso, el reparo tiene causa y persigue con su cobro el resarcimiento del daño o perjuicio causado. Sin embargo, en estos casos, los reparos sólo se formulan por el daño emergente y no por el lucro cesante. Prueba de ello es que jamás se liquidan intereses por el daño y sólo se formula el reparo por el valor líquido del perjuicio.

También en este caso, es frecuente que se formulen por sumas superiores a las que corresponde el perjuicio irrogado, como sucede por ejemplo: cuando se hace el reclamo por el valor total de un bien adquirido con sobreprecio, en vez de formularlo sólo por el que excede a lo que se considera el precio justo.

Las irregularidades o desviaciones señaladas por la Contraloría, también pueden referirse a conductas cuya tipificación se encuentre dentro de las provisiones de la Ley penal. En este caso, el trámite puesto en vigencia es el del informe especial.

3. Informe Especial

Se formula un informe especial cuando las irregularidades observadas son de tal naturaleza que requieren soluciones inmediatas y no se pueden esperar a la conclusión de un informe provisional. Este es, generalmente, el caso cuando se encuentran irregularidades tipificadas como ilícito penal.

En este evento, los resultados del informe especial son inmediatamente puestos en conocimiento de la Procuraduría General o de los síndicos (en tratándose de municipios), para que ellos formulen la acusación particular en contra de los presuntos responsables del ilícito.

No obstante, en esta materia hay confusiones, pues por otra parte, los resultados del informe especial suelen recogerse en los informes provisionales y seguir el curso nor-

mal de éstos, lo que da como resultado que el mismo acto ilícito sea perseguido como reparo (responsabilidad civil) por la Contraloría y además como ilícito (responsabilidad penal), por los jueces ordinarios ante acusación de la Procuraduría General o de los Síndicos Municipales. Ello implica que, en varios casos, el mismo hecho caiga en la jurisdicción de los jueces civiles y en la de los jueces penales.

4. Recursos Contra las Decisiones del Contralor

A más de la impugnación que se pueda ejercer contra el informe provisional y contra el informe definitivo conteniendo de los reparos formulados por el Contralor General, en la práctica no existe posibilidad alguna de otro recurso en la vía administrativa.

Se considera que tales impugnaciones deberían canalizarse técnicamente como un reclamo administrativo la primera y quizá como un recurso de reposición la segunda.

En la vía jurisdiccional sólo existe la posibilidad de ejercer un Recurso de Amparo Constitucional ante la Corte Suprema de Justicia, en contra de las resoluciones del Contralor, pero exclusivamente por las causales (violación constitucional) que el ejercicio de tal recurso permite. Fuera de aquel recurso, la resolución del Contralor General es definitiva en vía administrativa e inapelable en la vía jurisdiccional.

5. Controles sobre el Establecimiento de Responsabilidades

Para controlar los reparos que se formulan, el Departamento Legal se apoya con una función estadística. Ello supone llevar una tarjeta, persona por persona de los reparos que se hubieran formulado contra un funcionario en los distintos cargos desempeñados, y sí como consecuencia de las impugnaciones se las hubiera desvirtuado o confirmado. En esta tarjeta se anota también los pagos efectuados por concepto de reparos. Sirve como puente de información para otorgar o no los certificados de solvencia y los finiquitos.

Sin embargo, no se lleva un control de las notificaciones efectuadas con informes provisionales, informes definitivos y resoluciones.

Como ya se expresó, las resoluciones se remiten a la Procuraduría General o a los Síndicos Municipales, pero no van acompañadas de las constancias de notificación. Ello impi-

de u obstaculiza que la Procuraduría o los Síndicos inicien inmediatamente las acciones tendientes al cobro de los repa ros, caso de iniciarse, las acciones podrían viciarse de nulidad, en razón de no haber nacido jurídicamente para aquel que no fué notificado.

La falta de seguridad existente en cuanto a la firmeza de las resoluciones que se envían a la Procuraduría General y a los Síndicos Municipales, hace también un tanto más complejo el control que pudiera iniciarse en la Contraloría para asegurarse que toda resolución cuenta efectivamente con las acciones necesarias para perseguir el cobro.

De otra parte, ese control no existe por el momento en la Contraloría.

Se conoce que en la práctica hay dificultades para iniciar las acciones a base de las resoluciones, porque no se conoce la dirección de los deudores y en ocasiones porque hay dificultades para identificarlos, especialmente en el caso de homónimos.

6. Comunicación con la Procuraduría

Expedidas las resoluciones, como ya se expresó antes, éstos se remiten a la Procuraduría para que inicie las acciones de cobro ante los jueces de lo civil. Del mismo modo, se remiten los informes especiales para que esa dependencia inicie la acción penal presentando acusación particular. Como no se acompaña la constancia de notificación, los funcionarios de la Procuraduría se ven en la necesidad de concurrir personalmente a la Contraloría para conocer modo y fecha de la notificación. Por esta causa, las acciones se ven retardadas en la Procuraduría.

Como no es infrecuente que después de las resoluciones se receipten nuevas impugnaciones (no consideradas en la reglamentación existente), éstas afectan también las acciones de la Procuraduría.

Por su parte, la Procuraduría no tiene por costumbre informar de oficio a la Contraloría General de la República, las acciones iniciadas, ni la prosecución del trámite, ni finalmente, la cancelación de las obligaciones de los deudores.

7. Conclusiones y Recomendaciones

La organización eficiente de los entes públicos descansa en un ordenamiento jurídico claro, congruente y armónico que delimite competencias y atribuya funciones y responsabilidades a las distintas unidades de la organización. Tal organi

zación es un imperativo a alcanzar por la Contraloría General de la República.

Dan validez a la conclusión anterior el hecho de que no aparece claramente determinado el ámbito de competencia del Contralor General para el establecimiento de responsabilidades en cuanto a las entidades que integran dicho ámbito como al tipo y naturaleza de las responsabilidades a declarar.

En lo tocante a lo primero, el Departamento Jurídico no tiene claro si el Contralor General está jurídicamente capacitado para declarar responsabilidades en las sociedades de capitales en que es accionista el sector privado. De hecho esas responsabilidades han sido declaradas, pero los sujetos pasivos de las responsabilidades, las han impugnado, aduciendo falta de competencia del Contralor. Como el asunto no ha sido resuelto en un tribunal jurisdiccional, la Contraloría ha mantenido su posición y exigido el pago de los reparos formulados. Los sujetos pasivos, por su parte, han exhibido pruebas de descargo para justificar sus actuaciones, en una especie de sometimiento a las decisiones del Contralor. En todo caso, las dudas subsisten.

En lo tocante a lo segundo, si bien la Ley válida de responsabilidades administrativas, civiles y penales, no especifica que el Contralor al glosar las cuentas o formular los reparos debe declarar la responsabilidad administrativa y también la civil o sólo esta última. No hay duda en cuanto a la responsabilidad penal, en tanto ésta sólo puede ser declarado por un juez o tribunal dependiente del Poder Judicial.

De otra parte es peligrosa la práctica observada de perseguir la responsabilidad por un mismo acto, tanto en la vía penal como en la vía civil, sin que ésta ceda a la primera con la obligación de aquella de liquidar las indemnizaciones (responsabilidad civil) al dictar la sentencia en lo penal.

Los procedimientos conjuntos de tareas concatenadas entre sí, metodología de los pasos a seguir para asegurar el logro de los objetivos, relación de un paso con otro, concebida desde la óptica del tiempo y del espacio, del esfuerzo a realizar y de quien deba llevarlos a cabo, constituyen elementos cuya racionalización se informa en el proceso de establecimiento de responsabilidades de la Contraloría General.

Es preocupante la cantidad de ocasiones que es requerida

la atención personal del Contralor General para revisar, aprobar u observar el informe provisional de auditoría, el dictamen de la comisión supervisora de análisis de impugnaciones, el borrador de informe final y el borrador de la resolución, elementos todos ellos del proceso de establecimiento de responsabilidades.

El tiempo de los altos ejecutivos es generalmente escaso y se recomienda su empleo en los asuntos de la mayor trascendencia dejando a niveles inferiores el conocimiento y decisión de los asuntos de menor importancia, circunstancia ésta en la que los superiores requieren asegurar la factibilidad de controlar el uso que los inferiores hacen de la autoridad delegada.

Es igualmente preocupante la falta de definición de las distintas vías que debe seguir el proceso de establecimiento de responsabilidades, conforme cambia su naturaleza, ora administrativa, ora civil, ora penal.

Dicha preocupación sube de grado cuando rebasando lo puramente procedimental, no hay clara distinción conceptual sobre la naturaleza misma de la responsabilidad.

Un organismo superior de control, como lo es la Contraloría General de la República, está llamado a ser el ejemplo, el modelo de eficiencia y de eficacia del cual aprendan los demás entes públicos. De otra parte, ello es necesario para ejercer no sólo legalmente, sino de hecho la autoridad que posibilite exigirle a los demás. Tal exigencia es aún mayor en tratándose del control.

Mención aparte ha de hacerse sobre la importancia de contar con controles adecuados sobre los distintos pasos del proceso de establecimiento de responsabilidades en forma tal que cada una influya una verificación de la bondad del que la precede.

Es incompatible con la importancia señalada la imprecisión de la dirección domiciliaria o de trabajo del sujeto pasivo del reparo, la falta de identificación plena de dicho sujeto, como requisito indispensable para efectuar notificaciones para iniciar acciones de cobro de los reparos y para asegurarse que la Procuraduría o los Síndicos Municipales, en su caso, están iniciando y siguiendo las acciones que las resoluciones de la Contraloría generan.

Por los hechos cuyo relevamiento precede por las consideraciones que de ellas se hace, se propone adoptar las siguientes acciones:

En el Corto Plazo:

- a) Que los informes provisionales que los departamentos de auditoría someten a trámite, expresen la dirección actualizada, tanto domiciliaria como de trabajo, de los sujetos pasivos de los reparos, en razón de que ese dato, indispensable para cumplir diligencias del proceso, puede ser obtenido en el campo durante el proceso de auditoría.
- b) Que tales informes, además de identificar a los sujetos pasivos por nombres y apellidos, los individualicen de modo inequívoco consignando el número de la cédula de identificación nacional (en uso desde hace varios años). Tal individualización deberá también utilizarse en las notificaciones y en las tarjetas de control individual que se lleva en la Contraloría General de la República.
- c) La tarjeta de control debe también contar con información relacionada con la fecha y forma de notificación de los diversos tipos de diligencias (informe provisional, informe definitivo, resolución, según sea el caso).
- d) A los efectos de que los datos anteriores sean tomados en la tarjeta, deben variarse los procedimientos, de modo que lleguen al Departamento Legal un duplicado de la constancia de notificación, que servirá de base a las anotaciones respectivas en las respectivas tarjetas.
- e) Las notificaciones tanto del informe provisional como del informe final deben archivarse por fechas de vencimiento del plazo concedido para impugnar, a fin de que vencido dicho plazo se las realice por extemporáneas.
- f) Las resoluciones deben presentarse a la Procuraduría acompañadas de la constancia de su notificación y sólo después de que hayan transcurrido los días hábiles señalados por la Ley. Para este objeto, además se remitirá nota escrita detallando el número de resoluciones enviadas. Se exigirá a la Procuraduría la constancia de recepción la que servirá luego para chequear si la Procuraduría o los Síndicos en su caso, inicien las acciones legales correspondientes.
- g) Cada vez que se preparen informes especiales en los cuales aparezcan indicios del consentimiento de ilícitos sancionados por la ley penal, éstos deben tramitarse con nota a la Procuraduría o a los Síndicos como si se

tratará de una resolución. En estos casos, la Contraloría General de la República se abstendrá de tramitar reparos por la misma causa para que el juez en sentencia liquide las indemnizaciones por el perjuicio producido. De ese modo se evitará ventilar un proceso civil y otro penal.

En el Mediano Plazo:

- a) Gestionar ante los poderes públicos una reforma a la Ley que defina de modo claro, inequívoco y expreso.
 - * La facultad del Contralor General, para declarar responsabilidades en todo el sector público.
 - * La facultad del Contralor General, para declarar responsabilidades civiles, administrativas y presunciones de responsabilidad penal.
 - * El proceso que se seguirá en cada uno de los tipos de responsabilidad.
 - * La manera en que se concretaría la responsabilidad administrativa y los funcionarios encargados de aplicarla.

- b) Iniciar un programa de capacitación de los auditores respecto de las reformas legales referidas para asegurarse que comprenden los tipos de responsabilidad y su trámite y del personal del Departamento Jurídico para que puedan aplicarlas y tramitarlas.

CUADRO COMPARATIVO DE LOS PRESUPUESTOS 1981 - 1986

(En miles de lempiras)

<u>Año</u>	<u>Ante-proyecto de presupuesto</u>			<u>Presupuesto aprobado</u>			<u>Gasto efectivo</u>		
	<u>Corriente</u>	<u>Capital</u>	<u>Total</u>	<u>Corriente</u>	<u>Capital</u>	<u>Total</u>	<u>Corriente</u>	<u>Capital</u>	<u>Total</u>
1981	4,185	1,244	5,429	2,633	5,	2,638	2,633	5,	2,638
1982	3,686	1,916	5,603	2,782	26,	2,809	2,776	26,	2,803
1983	4,335	1,038	5,373	2,814	3,	2,817	2,780	2,	2,783
1984	4,335	1,038	5,373	3,196	44,	3,240	3,179	41,	3,221
1985	4,815	1,285	6,100	3,567	40,	3,607	3,544	23,	3,567
1986	4,815	1,285	6,100	3,836	30,	3,866	3,805	21,	3,827

Notas:

- a) El índice de inflación anual de 1981 a 1986 ha sido de un 4.3% aproximadamente.
- b) El tipo de cambio con relación al dólar es de dos lempiras por un dólar y ha mantenido constante por el período 1981 a 1986.
- c) El salario mínimo vital se ha mantenido en L162 desde 1981.

CUADRO COMPARATIVO DE REMUNERACIONES DEL PERSONAL
DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA (CGR)
CON EL DE CIERTAS INSTITUCIONES AUTONOMAS

POSICION	CGR	INSTITUCIONES AUTONOMAS						Promedio	Mayor (menor) que CGR
		BANADESA	INJUPEMP	BANASUPRO	SUPERINT DE BANCOS	IHMA	UNAH		
Auditor Jefe	L1,930	L3,500	L3,500	L2,800	L4,000	L3,000	L4,000	L3,466	L1,536
Auditor Sub- Jefe	1,500	2,200	1,850	1,500	3,000	-	-	2,137	637
Auditor Jefe de equipo	1,200	-	-	1,012	2,500	-	-	1,756	576
Auditor de campo	725	1,100	930	700	1,500	983	1,500	1,118	393

COMPARACION DE LAS PRINCIPALES FUNCIONES LEGALES DE CONTROL
DE LAS ENTIDADES DE CONTROL CENTRAL DEL GOBIERNO

<u>Características</u>	<u>Contraloría General de la República</u>	<u>Contaduría General de la República</u>
Propósitos y alcance	<ul style="list-style-type: none">a) Fiscalización aposteriori de la Hacienda Pública.b) Verificación de la administración de los fondos públicos.c) Fiscalizar la gestión financiera.d) Examinar la contabilidad del estado y las cuentas que sobre gestión de la hacienda pública presente el Poder Ejecutivo y rendir a este el informe respectivo.	<ul style="list-style-type: none">a) Desarrollar el servicio de auditoría interna de la hacienda pública.b) Coordinar el funcionamiento de los servicios de auditoría interna del Gobierno Central.c) Verificar los estados contables que presenten los organismos responsables de cumplimientos al sistema de contabilidad integrada del Gobierno Central y las instituciones autónomas.d) Control y vigilancia de los bienes propiedad del Estado.
Interes	Congreso Nacional, Procuraduría General de La República	Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Congreso Nacional, Poder Ejecutivo.
Enfoque	Aposteriori, eminentemente dirigida a la búsqueda de irregularidades o fraudes y a vigilar el cumplimiento de preceptos legales	Dirigida a examinar la suficiencia de los registros y sistemas contables. Asesoría en la fijación de normas y procedimientos de auditoría interna.
Personal profesional	La mayoría Peritos Mercantiles y Contadores Públicos.	La mayoría Peritos Mercantiles y Contadores Públicos.

COMPARACION DE LAS PRINCIPALES FUNCIONES LEGALES DE CONTROL
DE LAS ENTIDADES DE CONTROL CENTRAL DEL GOBIERNO

<u>Características</u>	<u>Auditoría interna de las entidades autónomas</u>	<u>Superintendencia de entidades autónomas</u>
Propósitos y alcance	a) Fiscalización preventiva de las operaciones financieras de las instituciones autónomas.	a) Supervisar y controlar la gestión financiera, administrativa y presupuestaria de las entidades autónomas. b) Realizar auditorías periódicas sobre aspectos de preparación y control de los presupuestos.
Interes	Junta Directiva, Gerentes Generales, Contraloría General de la República, Poder Ejecutivo.	Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dirección General de Presupuesto.
Enfoque	Eminentemente apriori dirigida a prevenir irregularidades o fraudes en las actividades financieras diarias de las instituciones.	Eminentemente analítica dirigida a establecer la razonabilidad de los presupuestos y su apropiada ejecución.
Personal profesional	La mayoría Peritos Mercantiles y Contadores Públicos	Todos a nivel universitario en las carreras de Contaduría Pública, Administración de Empresas y Administración Pública.

COMPARACION DE LAS PRINCIPALES FUNCIONES LEGALES DE CONTROL
DE LAS ENTIDADES DE CONTROL CENTRAL DEL GOBIERNO

<u>Características</u>	<u>Superintendencia de instituciones bancarias y aseguradoras</u>	<u>Dirección General de Probidad Administrativa</u>	<u>Dirección General de Presupuesto</u>
Propósitos y alcance	a) Realizar auditorías de las entidades bancarias públicas y privadas y de capital mixto en lo que respecta a liquidez, solvencia y administración.	a) Verificar las declaraciones de bienes hechas por los funcionarios públicos. b) Controlar licitaciones, precalificación de contratos y vigilar los remates de bienes del Estado.	a) Fiscalización y auditoría preventiva de la ejecución del presupuesto. b) Visitas de control, vigilancia y auditoría de cualquier dependencia gubernamental y las instituciones descentralizadas.
Interes	Directorio del Banco Central de Honduras, Juntas Directivas de bancos públicos y privados.	Congreso Nacional, Procuraduría General de la República.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Enfoque	Eminentemente financiera administrativa y legal, dirigida a proteger los intereses del público usuario, vigilando la liquidez, solvencia y administración apropiada de los bancos y compañías aseguradoras, así como las disposiciones legales emitidas por autoridades monetarias.	a) Aposteriori, dirigida a detectar el enriquecimiento anormal de los funcionarios públicos. b) Apriori a través de intervención en los procesos de licitaciones públicas de las dependencias del Estado.	Apriori dirigida a verificar la legalidad de los gastos del sector público
Personal profesional	La mayoría pasantes de la carrera de Contaduría y egresados universitarios.	La mayoría Peritos Mercantiles y Contadores Públicos.	La mayoría Peritos Mercantiles y Contadores Públicos.

Reparos Impugnados a los Informes Provisionales

Anexo No. 8

(En miles de Lempiras)

Año	Departamento de Auditoría	Reparos Formulados	Reparos (dentro - 60 días)	Reparos Confirmados		
1984	Establecimientos Gubernamentales	L. 1,358.0	L. 82.0	L. 1,276.0		
	Gobierno Central	3,220.0	288.0	2,932.0		
	Municipios y Distritos	1,721.0	955.0	766.0		
	Poder Judicial, Consulados y Sindicatos	<u>203.0</u>	6,502.0	<u>37.0</u>	1,362.0	<u>166.0</u>
1985	Establecimientos Gubernamentales	3,896.0	1,542.0	2,354.0		
	Gobierno Central	5,121.0	717.0	4,404.0		
	Municipios y Distritos	2,347.0	651.0	1,696.0		
	Poder Judicial, Consulados y Sindicatos	<u>281.0</u>	11,645.0	<u>24.0</u>	2,934.0	<u>257.0</u>
1986	Establec. Gubernamentales	210.0	84.0	126.0		
	Gobierno Central	4,280.0	2,316.0	1,964.0		
	Municipios y Distritos	262.0	7.0	255.0		
	Poder Judicial, Consulados y Sindicatos.	<u>183.0</u>	4,935.0	<u>34.0</u>	2,441.0	149.0
		23,082.0	6,737.0 *	16,345.0		
		100%	29%	71%		

* De este valor por pago fué desvanecido Lps. 493.4

Fuente : Informe Anual al Soberano Congreso Nacional y Sección de Estadísticas.

REPAROS IMPUGNADOS A LOS INFORMES FINALES

Anexo No. 9

(En Míles de Lempiras)

Año	Departamento	Reparos Formulados (Confirmados) 2	Reparos Desvanecidos (Dentro 90 días)	Reparos Según Re- solución
1984	Establecimientos Gub.	L. 103.0	L. 28.0	L. 75.0
	Gobierno Central	791.0	217.0	574.0
	Municipios y Distritos	414.0	71.0	343.0
	Poder Judicial	<u>284.0</u> 1,592.0	<u>-0-</u> 316.0	<u>284.0</u> 1,276.0
1985	Establecimientos Gub.	393.0	67.0	326.0
	Gobierno Central	1,775.0	721.0	1,054.0
	Municipios y Distritos	735.0	435.0	300.0
	Poder Judicial	<u>75.0</u> 2,978.0	<u>23.0</u> 1,246.0	<u>52.0</u> 1,732.0
1986	Establecimientos Gub.	1,319.0	1,190.0	129.0
	Gobierno Central	1,217.0	495.0	722.0
	Municipios y Distritos	1,205.0	570.0	635.0
	Poder Judicial	<u>81.0</u> 3,822.0	<u>36.0</u> 2,291.0	<u>45.0</u> 1,531.0
Totales.....		8,392.0 100%	3,853.0 * 46%	4,539.0 54%

* De este valor, por pago fué desvanecido L. 36.0

2- No son comparables con las cifras del Informe Provisional, porque los Informes Finales salen en fechas (años) distintos.

Fuente: Informe Anual al Soberano Congreso Nacional y Sección Estadística.