

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2008
PLAN DE ESTUDIO 1993



LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA EN SU FUNCIÓN DE
VIGILANCIA, FISCALIZACIÓN Y CONTROL A POSTERIORI DE LA
EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO MUNICIPAL.

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTAN:

MARÍA DEL ROSARIO AVELAR CHICAS
CAROLINA XIOMARA MENJÍVAR LÓPEZ
CECILIA MARGARITA QUIJADA MENJÍVAR

DIRECTOR DE SEMINARIO

DOCTOR HENRY ALEXANDER MEJÍA

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE DE 2008.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR
MSC. RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ

VICERRECTOR ACADÉMICO
MS. MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO
MS. OSCAR NOE NAVARRETE

SECRETARIO GENERAL
LIC. DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ

FISCAL GENERAL
DR. RENE MADECADEL PERLA JIMENEZ

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO
DR. JOSÉ HUMBERTO MORALES

VICEDECANO
MSC. OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

SECRETARIO
LIC. FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ

COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACIÓN
LICDA. BERTHA ALICIA HERNÁNDEZ DE ÁGUILA

DIRECTOR DE SEMINARIO
DR. HENRY ALEXANDER MEJÍA

AGRADECIMIENTOS

El presente Trabajo de Graduación se lo dedico a **Dios Todopoderoso**, por ser mi refugio y mi compañía en las horas de dificultad y por atender mis suplicas siempre que lo necesite, en todo momento de mi vida, pero sobre todo durante mi carrera Universitaria, cuando clamé en su ayuda y estuvo presto a socorrerme.

A mis Padres, **María Ángela Chicas de Avelar y Víctor Manuel Avelar Enríquez**, por enseñarme valores y principios que fueron fundamentales en mi formación personal, su amor y cariño incondicional, pero sobre todo por respetar mis decisiones.

A mis hermanos y hermanas por darme su cariño, comprensión y ayuda, por incentivarme siempre a no desfallecer ante las adversidades de la vida; y de forma especial a mi queridísimo hermano **Oscar Antonio Avelar Chicas**, por enseñarme que el verdadero ser humano es aquel que te ayuda siempre sin esperar nada a cambio y principalmente por ayudarme en el logro de mis sueños y anhelos.

A mi querida tía y Abuela **Teresa de Jesús Avelar y María Aquilina Avelar**, por darme todo su amor y tenerme paciencia, a ellas debo parte de mis pasos en mi educación escolar y Universitaria.

Con mucho cariño a mis primas **Carmen Dionisia Lozano Avelar y Trinidad Isabel Lozano Avelar**, que me dieron el cariño, comprensión, consejos y ayuda incondicional de hermanas mayores que nunca tuve, infinitamente gracias.

De forma muy especial a, **José Alexander Rivas Hidalgo**, que creyó en mi siempre y me motivo a luchar por mis ideales y a no dejarme vencer por el pasado.

A mis compañeras de Tesis **Carolina Xiomara Menjivar López y Cecilia Margarita Quijada Menjivar**, por su paciencia y respeto para con mi persona, por la amistad y el cariño que nos une.

A todos mis amigos, **Santos Fausto Escobar, Hugo Enrique Moreno, Rhina Yessenia Lozano, Francisca Irene Portillo, Graciela Margarita Quevedo, Henry Alfredo Amaya Cortez** y a todos aquellos que aportaron su granito de contribución para que culminara mi Carrera, muchas gracias de todo corazón.

Al **Dr. Henry Alexander Mejía**, nuestro Asesor de Tesis, en primer lugar por brindarnos el tiempo para desarrollar y finalmente culminar nuestro trabajo, así también por ser una persona respetuosa y accesible.

Finalmente a los profesores **Delmy Guzmán, José Israel Alfaro**, que constituyen parte de mis primeros pilares en mi vida personal y profesional y a todos aquellos que me han ayudado.

A todos y cada uno de ellos, mis mas sinceros agradecimientos.

Yo, **Carolina Menjivar** le dedico el presente trabajo en primer lugar a **Dios y a María Auxiliadora**, por que me han concedido la dicha de culminar mi carrera y por que yo sé que escucharon cada una de mis oraciones.

Así mismo, dedico con todo mi corazón este Trabajo a mis padres **René de Jesús Menjivar Leiva y María Félix López de Menjivar**, quienes siempre se han esforzado por sacarme adelante, me apoyaron en momentos difíciles y siempre con la confianza puesta en Dios creyeron en mí, por todo eso y por el amor que me han brindado desde siempre les estoy eternamente agradecida.

A mis tíos, **Antonio Francisco López Bernal y Rosa Iris López Bernal**, por haber contribuido en mi formación personal, por haberme apoyado siempre junto a mis padres y por el cariño y afecto que me une a ellos.

A mis **Hermanas** por todo lo que hemos vivido juntas y cada uno de los recuerdos que tenemos y guardamos en nuestro corazón.

A mi Hijo **Henry Bernardo Amaya Menjivar**, por ser un impulso para salir adelante, por llegar a mi vida y llenarla de alegría.

A una persona muy especial, **Henry Alfredo Amaya Cortez**, porque con el he compartido todos los momentos de mi formación Universitaria, ha estado conmigo para disfrutar gratos momentos de la vida y apoyándome ante la adversidad de la misma, a el debo el haber disfrutado de mi carrera Universitaria.

A mis compañeras de Tesis **Rosario Avelar y Cecilia Quijada**, darme la oportunidad de integrarme a su grupo de trabajo, por ser pacientes conmigo

y ser buenas compañeras de tesis, les agradezco infinitamente y aunque con ciertas dificultades supimos salir adelante en todo y salir con bien gracias por todo.

A nuestro asesor de tesis **Dr. Henry Alexander Mejía**, en primer lugar por habernos brindado de su tiempo para ayudarnos a estructurar y desarrollar nuestro trabajo, así mismo por habernos asesorado diligentemente, y por último decirle que aunque en toda mi carrera en ninguna ocasión fue mi docente, me hubiese gustado que lo fuera por ser una persona que merece respeto y admiración.

A mi madre y familia

Al amor de mi vida, compañero y aliado

A mis amigos y amigas que siempre me apoyaron

Y sobre todo a Dios, que me permitió cumplir con esta meta

ABREVIATURAS Y SIGLAS

AGN	Auditoría General de la Nación
Art.	Artículo
Cn	Constitución de la República de El Salvador
CCR	Corte de Cuentas de la República
CR	Costa Rica
CGCRG	Contraloría General de Cuentas República de Guatemala
CH	Constitución Hondureña
CA	Constitución Argentina
CM	Código Municipal
CGRN	Contraloría General de la República de Nicaragua
CN	Constitución de Nicaragua
D.L.	Decreto Legislativo
DCM	Departamento de Control Municipal
FODES	Fondo para el Desarrollo Económico y social de los Municipios
Inc.	Inciso
LACAP	Ley adquisiciones y Contrataciones de la Administración Publica
LOGCR	Ley Orgánica de la Contraloría General de Costa Rica
LOTSCH	Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas de Honduras
LCCR	Ley de la Corte de Cuentas de la República
NTCI	Normas Técnicas de Control Interno
NAG	Normas de Auditoría Gubernamental
OEA	Organización de los Estado Americanos
ROF	Reglamento Orgánico Funcional
SADSM	Sección de Auditoría Dos Sector Municipal
SNCAGP	Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública
TSCH	Tribunal Superior de Cuentas de Honduras

URDIA Unidad de Recepción y Distribución de Informes de Auditoría

INDICE

INTRODUCCIÓN	i
--------------------	---

CAPITULO I

ORIGEN HISTORICO DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA EN EL SALVADOR.

1.1 Introducción.....	1
1.2 Desarrollo Histórico de la Función Fiscalizadora.	1
1.3 Creación de la Corte de Cuentas de la República.	10
1.4 Situación actual de la Corte de Cuentas de la República.	20

CAPITULO II

REGULACIÓN JURÍDICA DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DE LA CORTE DE CUENTAS.

2.1 Preámbulo.....	25
2.2 Constitución de la República de El Salvador.	26
2.3 Instrumentos Internacionales suscritos por el Salvador para garantizar la transparencia de los fondos públicos.	28
2.3.1 Convención Interamericana Contra la Corrupción	29
2.4 Ley de la Corte de Cuentas de la República	30
2.5 Reglamento Orgánico Funcional de la Corte de Cuentas de la República ...	36
2.6 Reglamento para el Cumplimiento de la Función Jurisdiccional	37
2.7 Normas de Auditoría Gubernamental	37
2.8 Normas Técnicas de Control Interno	38
2.9 Código Municipal.....	39
2.10 Ley Tributaria Municipal	40
2.11 Derecho Comparado.....	41
2.11.1 Constitución de la República de Costa Rica.	42
2.11.2 La Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Costa Rica (LOGGCR).....	43
2.11.3 Constitución Política de la República de Guatemala.	45
2.11.4 Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala	47
2.11.5 Constitución de la República de Honduras.	48
2.11.6 Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas de Honduras	50
2.11.7 Constitución de la República de Nicaragua.....	52
2.11.8 Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos.	53
2.11.9 Constitución de la República de Argentina (CA)	54

CAPITULO III
EL PROCESO DE AUDITORÍA Y EL JUICIO DE CUENTAS.

3.1	Preámbulo.....	56
3.2	Aspecto Administrativo.....	57
3.2.1	Tipos de auditoría que realiza la Corte de Cuentas de la República.....	59
3.2.1.1	Auditoría financiera	59
3.2.1.1.1	Fase de Planificación.....	60
3.2.1.1.2	Fase de Ejecución	62
3.2.1.1.3	Fase de Informe.....	62
3.2.1.2	Auditoría Operacional o de Gestión.....	64
3.2.1.2.1	Fase de Planificación.....	65
3.2.1.2.2	Fase de Ejecución	66
3.2.1.2.3	Fase de Informe.....	67
3.2.1.3	Examen Especial.....	67
3.2.1.3.1	Fase de Planeación	68
3.2.1.3.2	Fase de Ejecución	69
3.2.1.3.3	Fase de Informe.....	69
3.2.2	Direcciones de Auditoría y Oficinas Regionales	69
3.2.2.1	Dirección de Auditoría Uno	71
3.2.2.2	Dirección de Auditoría Dos	72
3.2.2.3	Dirección de Auditoría Tres	72
3.2.2.4	Dirección de Auditoría Cuatro	73
3.2.2.5	Dirección de Auditoría Cinco	74
3.2.2.6	Dirección de Auditoría Seis.....	75
3.2.2.7	Dirección de Auditoría Siete	75
3.2.2.8	Oficina Regional de San Vicente	75
3.2.2.9	Oficina Regional de Santa Ana.....	76
3.3	Aspecto jurisdiccional.....	76
3.3.1	Cámaras de Primera Instancia	77
3.3.1.1	Juicio de Cuentas	77
3.3.1.1.1	Auto de Apertura	78
3.3.1.1.2	Pliego de Reparos	78
3.3.1.1.3	Emplazamiento	79
3.3.1.1.4	Sentencia	79

CAPITULO IV
PROCESO DE CONTROL Y AUDITORÍA EN LAS MUNICIPALIDADES.

4.1	Preámbulo.....	80
4.2	Breve reseña histórica del control de los fondos Municipales en El Salvador.....	82
4.3	Las Municipalidades en la actualidad en El Salvador.....	86

4.4	Control en las Municipalidades.....	89
4.4.1	Importancia que tiene el Control en la fiscalización de la Hacienda Pública Municipal.	93
4.4.2	Control Interno.....	94
4.4.2.1	Principios del control interno.....	97
4.4.2.2	Principios de Control Interno más importantes según la Corte de Cuentas de la República.	98
4.4.2.3	Control Interno Previo o Concurrente.....	102
4.4.2.4	Control Interno Posterior (Auditoría Interna)	105
4.4.3	Control Externo	106

CAPITULO V

PRESUPUESTO MUNICIPAL.

5.1	Presentación	109
5.2	Conceptualización de Presupuesto Municipal.....	110
5.3	Importancia del Presupuesto Municipal.....	113
5.4	Base Legal del Presupuesto Municipal.	117
5.4.1	Constitución de la República. (Cn.)	117
5.4.2	Código Municipal. (CM).....	118
5.4.3	Ley de la Corte de Cuentas de la República. (LCCR)	119
5.4.4	Otras Leyes.....	120
5.4.4.1	Ley General Tributaria Municipal. (LGTM)	120
5.4.4.2	Ley del Fondo Para el Desarrollo Económico de los Municipios. (FODES)	121
5.5	Componentes del Presupuesto Municipal.....	123
5.5.1	Presupuesto de Ingresos.....	123
5.5.2	Presupuesto de Egresos.....	125
5.5.3	Disposiciones Generales.	125
5.6	Proceso Presupuestario.....	126
5.6.1	Formulación del presupuesto Municipal.	127
5.6.2	Aprobación del presupuesto Municipal.....	132
5.6.3	Ejecución del presupuesto Municipal.	133
5.6.4	Liquidación del presupuesto Municipal.....	135

CAPITULO VI

LA FISCALIZACIÓN Y EL CONTROL A POSTERIORI QUE REALIZA LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA EN LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO MUNICIPAL.

6.1	Presentación	136
6.2	Aspectos y consideraciones relevantes sobre la fiscalización que realiza en las municipalidades la Corte de Cuentas de la República.....	138

6.3	La realidad del control externo en la Ejecución del Presupuesto Municipal por parte de la Corte de Cuentas.	138
6.3.1	Planificación anual de Auditorías.	140
6.3.2	Tipos de auditoría que realiza la Corte de Cuentas a las Municipalidades.....	141
6.3.3	El por que de la distribución del control de las municipalidades en las diferentes Direcciones de Auditoría de la Corte.	143
6.4.	Aspecto Jurisdiccional.	144
6.5	Las Municipalidades y el ejercicio del control interno y externo.	146
6.5.1	Alcaldía Municipal de San Salvador	147
6.5.1.1	Ejecución del control interno.....	147
6.5.1.2	Marco normativo en base al que se rige la municipalidad para la elaboración del Presupuesto y el control externo ejercido por la corte de Cuentas de la República.....	149
6.5.1.3.	Reflexiones sobre el control posterior que ejerce la corte de Cuentas de la República en la Alcaldía de San Salvador.	149
6.5.2	Alcaldía Municipal de Sonsonate.	150
6.5.2.1	Ejecución del control Interno.	151
6.5.2.2	Ejercicio del Control externo.....	152

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

7.1	Conclusiones.....	154
7.2	Recomendaciones.....	158
	Bibliografía.....	160

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene por objeto determinar si realmente la Corte de Cuentas de la República como responsable de la fiscalización administrativa y jurisdiccional, ejerce su función conforme a las leyes y otras disposiciones legales y técnicas, en la ejecución del presupuesto de las municipalidades.

Es importante mencionar que con esta investigación no sólo se logrará identificar el rol que realiza el ente fiscalizador de El Salvador en la ejecución del presupuesto municipal, sino también se dará a conocer de manera objetiva y amplia cada uno de los aspectos de la fiscalización que le han sido designados por mandato constitucional a esta entidad, lo que le servirá tanto a las municipalidades como a todas las personas que desconocen el que hacer del más importante aparato estatal.

Lo anterior en razón de que en la actualidad, en nuestro país, la Corte de Cuentas de la República, hasta cuenta con la certificación del Sistema de Gestión de Calidad ISO9001:2000, sin embargo casi nadie conoce el rol tan importante que le ha dado la Constitución de la República a dicho ente; tal es el caso, que una gran mayoría de profesionales desconocen en su totalidad, que es la Corte de Cuentas de la República y cual es su función, desconocen que éste aparato estatal es el único encargado de pronunciarse por la transparencia, economía, eficacia, eficiencia y legalidad en la administración de la Hacienda Pública, la cual está compuesta por el dinero que todos los salvadoreños pagamos en concepto de impuesto, multas, etc., por lo que a raíz de este desconocimiento, son pocos los organismos que se pronuncian ante el actuar de este ente fiscalizador, que en muchos casos, no ejerce su función conforme al mandato institucional, si no conforme a intereses

políticos partidarios, lo que afecta a algunos gobiernos locales y sobre todo la institucionalidad de nuestro país, por supuesto que no está demás mencionar que éste problema es de índole político social, ya que actualmente existen una gama de regulaciones jurídica, tanto nacionales como internacional que rigen la función fiscalizadora.

Para el desarrollo de toda investigación es necesario auxiliarse de fuentes, ya sean documentales, bibliográficas, estadísticas; y el caso que nos ocupa no es la excepción, en tal sentido para el desarrollo de este trabajo, se utilizarán libros, diccionarios, revistas, ensayos, conferencias, informes, normas jurídicas internacionales, normas jurídicas nacionales, consultas de páginas Web relacionadas con el problema a tratar; además se realizará una investigación de campo a través de entrevistas y cuestionarios tanto a los servidores municipales como a los servidores de la Corte de Cuentas de República, para lograr obtener información objetiva de los encargados de realizar la función de fiscalización, como aquellos receptores de dicha función es decir, los auditores, colaboradores jurídicos y servidores municipales respectivamente, lo que permitirá lograr una investigación objetiva.

Para lograr un desarrollo ordenado del trabajo de investigación, se estructura en siete Capítulos; el Capítulo Uno hace referencia al origen de la función de fiscalización en El Salvador, teniendo como punto de partida la época colonial, las instituciones que realizaban la fiscalización y la evolución que fueron presentado cada una de ellas hasta llegar a la creación de la Corte de Cuentas de la República, por mandato constitucional en 1983.

El Capítulo Dos, constituye el marco normativo que regula la función fiscalizadora de la Corte y el del las Municipalidades en la elaboración y control del presupuesto; en tal sentido se identifica la normativa nacional y se

establece de forma breve los aspectos más sustanciales que la componen; además se hace un abordaje del Derecho Comparado con la finalidad de examinar la normativa de los países de Centroamérica, Argentina y México, y determinar las similitudes y diferencias con la legislación salvadoreña.

El Capítulo Tercero, se inicia con la conceptualización de la fiscalización e identificando los procesos sustanciales de la Corte, el Proceso de Auditoría y el Proceso de Juicio de Cuentas, posteriormente en cada uno de los procesos sustanciales, se puntualiza el procedimiento, definiendo quienes lo realizan, de que forma lo llevan a cabo, hacia quienes va dirigido y el marco legal y técnico que los protege.

En el Capítulo Cuatro, se realiza un análisis de los tipos de control que forman parte del Sistema de Control y Auditoría de la Gestión Pública, definiendo en que consiste cada uno de ellos y quienes los realizan; y los principios que deben regir el control interno.

En cuanto al Capítulo Cinco, este desarrolla el presupuesto municipal y los diferentes elementos que debe de contener para cumplir con los parámetros establecidos por las disposiciones legales y técnicas, también se detalla la normativa que se toma como base para su elaboración y posterior aprobación.

El Capítulo Sexto, contiene un análisis referente de cómo se lleva a cabo en la práctica el control externo por parte de la Corte de Cuentas de la República, así también la forma en que las municipalidades de San Salvador y Sonsonate realizan el control externo y la percepción que les merece la Corte, en cuanto a la realización de dicho control, todo esto conforme a encuestas y entrevistas realizadas a los auditores de la Dirección de

Auditoría Dos y colaboradores jurídicos de la diferentes Cámaras de Primera Instancia del ente fiscalizador y a los servidores públicos de las alcaldías antes mencionadas.

Finalmente en el Capítulo Siete, se elaboran las Conclusiones y Recomendaciones, que hemos logrado determinar, por supuesto como resultado del trabajo desarrollo en torno al problema de investigación.

CAPITULO I

...“La honradez debe ser la regla de oro de toda actividad pública” (del Documento Bases para el Plan de Nación)

ORIGEN HISTÓRICO DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA EN EL SALVADOR

SUMARIO:

1.1 Introducción. 1.2 Desarrollo Histórico de la Función Fiscalizadora. 1.3 Creación de la Corte de Cuentas de la República. 1.4 Situación actual de la Corte de Cuentas de la República.

1.1 Introducción

En este capítulo se identificarán el origen y desarrollo histórico de la función fiscalizadora en El Salvador, desde sus más remotas expresiones, iniciando desde la época Colonial, a partir de la cual existieron una serie de instituciones fiscalizadoras, hasta llegar a 1939 año en que se dictó la Constitución de la República, en la que se determinó la creación de la Corte de Cuentas de la República, estableciendo además que dicho ente fiscalizador entraría en función a través de su Ley Orgánica, en ese sentido inicia sus labores en 1940, y actualmente controla a través de su doble aspecto administrativo y jurisdiccional a los servidores públicos de las diferentes instituciones que manejan Fondos estatales, emitiendo para el desarrollo de su función una serie de Reglamentos que le permiten desempeñarse con mayor efectividad.

1.2 Desarrollo Histórico de la Función Fiscalizadora.

En la época Colonial ya existían formas de control, las cuales estaban asignadas a personas e instituciones que tenían como atribución las

funciones de fiscalización, pero con una finalidad muy diferente a la que hoy por hoy se concibe como función fiscalizadora, ya que actualmente se dice que la Función Fiscalizadora es “un conjunto de actuaciones que un organismo fiscalizador realiza en el ejercicio de las competencias que constitucional y legalmente tiene atribuidas, con el fin de comprobar el sometimiento de la actividad económica financiera del Sector Público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos”¹.

En un primer momento la función fiscalizadora estaba encaminada a recaudar los impuestos o tributos exigidos por la realeza española, “durante toda esta época el Rey imponía tributos, constituyéndose entonces en un control de la percepción de dichas tributaciones o gravámenes”², ya que en tiempos coloniales el control fiscal, “en las Provincias de Centroamérica era ejercido por la Contaduría Mayor del Reino Español con sede en España”³ y la forma en que se daban trámite a los impuestos o tributos hasta hacerlos llegar al Tribunal de Cuentas era a través de cinco figuras que realizaban sus actividades jerárquicamente, de la forma siguiente: por medio de los Encomendadores o Recaudadores de Impuestos se percibían los tributos o impuestos, estos rendían cuentas de sus actividades a los Superintendentes Generales, los que a su vez notificaban al Señor Intendente General, quien finalmente rendía informe al Tribunal de Cuentas o Contaduría Mayor del

¹ Tribunal Superior de Cuentas Español, “La Función Fiscalizadora”, www.tcu.es. Fecha de Consulta 5 de Junio de 2008

² ESTÉVANEZ, Nicolás, *Resumen de la Historia de América*, Garnier Hermanos, Paris, 1981, Pág. 171.

³ HILLEPRANDT, Olimpia J., *Principios de un Buen Gobierno: Un Efectivo Control Anticorrupción*, Casa Barak, El Salvador, 2004, Pág. 5.

Reino Español, organismo adscrito al Ministerio de Hacienda del Reino Español.

Lo anterior demuestra que en la época colonial simplemente existía una función de fiscalizar y controlar el pago de los impuestos que por mandato real tenían que recaudarse, es por ello que se afirma que realmente no existía una función fiscalizadora de los fondos públicos, sino que se desarrollaría paulatinamente con los cambios y la normativa que se formularía posteriormente.

Con la independencia de las Provincias de Centroamérica en 1821 y consecuentemente con el surgimiento de la República Federal de Centroamérica de la cual formaba parte nuestro país, el 22 de noviembre de 1824 se dictó la primera Constitución Federal que contemplaba por primera vez parámetros sobre el control fiscal que eran prácticamente los mismos principios del coloniaje, pero relacionados con el aspecto hacendario, ya que se precisaban los principios sobre la gestión hacendaría, asignándole al Congreso: “decretar y designar rentas generales para cubrir gastos de la administración en general, arreglar la administración de estas y velar por su inversión, vigilar la rendición de cuentas sobre las inversiones efectuadas por los funcionarios encargados de la administración de los fondos estatales; teniendo el poder ejecutivo que tomar cuenta de esto”.⁴

Cabe mencionar que dentro del sistema federativo, El Salvador, dictó normas siguiendo el patrón señalado por la Constitución Federal, y había emitido su propia Constitución el 12 de Junio de 1824, que fue la primera Constitución

⁴ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Revista CINCUENTA ANIVERSARIO, *Commemoración de sus Cincuenta años Controlando la Hacienda Pública 1940-1990*, San Salvador, 1990, Pág.6.

que hubo en Centro América y precedió en 5 meses a la Constitución Federal.

Once años después de la Independencia, el 31 de agosto de 1832 se decretó el primer Reglamento del Poder Ejecutivo, regulador del sistema de fiscalización, el cual vitalizó el Ramo de la Hacienda Pública, atribuyéndosele a dicha institución la Superintendencia Funcional de la Hacienda del Estado, cumpliendo con la atribución de remoción de los fraudes o incongruencias de las que se tuviera conocimiento, en cuanto a la renta, y en caso de tener conocimiento de dicha anormalidades informaba al Poder Legislativo y a la vez planteaba las medidas que debían dictarse; lo anterior fue complementado con la creación de la Contaduría Mayor de Cuentas, por medio del Reglamento de Poder Ejecutivo del 31 de agosto de 1832, cuya función era glosar todas las cuentas de los administradores de las rentas del Erario Público, siendo ésta una dependencia del Ramo de la Hacienda del Estado. Se puede observar que a pesar de haberse creado una institución que llevara a cabo la fiscalización, se continuó dando énfasis en la recaudación de las rentas, sin embargo en este contexto se le añade un elemento adicional, ya que se priorizó en tratar de evitar que se cometan fraudes por parte de los que tienen a su cargo la administración de las mismas.

El 30 de mayo de 1838, por acuerdo del Congreso Federal, se decretó la separación de las provincias que constituían la Federación Centroamericana, que como bien es sabido entre ellas se encontraba nuestro país.

En 1841 fue emitida una nueva Constitución como Estado unitario, a la que le siguieron la de 1864, 1871 y la decretada en 1872, caracterizándose por no alterar los principios y regulación existente sobre el control fiscal, ya que si

bien es cierto que en agosto de 1832 fue creada la Contaduría Mayor de Cuentas o Tribunal Superior, es hasta 40 años después con la Constitución de 1872 que se le atribuye rango constitucional, esto con la introducción en dicha Constitución del concepto de glosa de cuentas, tal como lo establecía el Art. 117 de la misma que literalmente decía “Para la administración de los fondos públicos habrá una sola Tesorería General, recaudadora y pagadora, y un Tribunal Superior o Contaduría Mayor de Cuentas, que glosará todas las que administren intereses del erario público”.⁵

La Constitución Federal de 1898 amplió este concepto, en su Art. 117, el cual establecía “Para fiscalizar la administración del Tesoro Nacional habrá un Tribunal Superior de Cuentas, cuyas atribuciones serán examinar, aprobar, o desaprobar las cuentas a quienes administren fondos de la Nación, y devolver al Ejecutivo las órdenes que no estuvieren arregladas a la ley, para los efectos que ésta determine”.⁶

Tanto la Constitución de 1872 como la de 1898, establecen un paso fundamental de historia en la función fiscalizadora, en razón de que constitucionalmente se establece que habrá una institución encargada de fiscalizar a quienes administren fondos de la Nación y todo lo que sea de interés público, dando así un paso a la función fiscalizadora que actualmente tiene asignada la Corte de Cuentas de la República.

Cabe destacar que antes de esta constitución (1898), estuvieron vigentes las de 1880, 1885 y 1886, en las cuales no se produjeron cambios

⁵ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, *Manual de Auditoría Gubernamental*, San Salvador, 2006, Pág. 87.

⁶ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, *Revista CINCUENTA ANIVERSARIO, Conmemoración de sus Cincuenta años Controlando la Hacienda Pública 1940-1990*, San Salvador, 1990, Pág. 8.

sobresalientes en materia de control fiscal, ya que prácticamente repitieron los contenidos de la constitución de 1872.

En los años subsiguientes a su reconocimiento constitucional, la Contaduría Mayor de Cuentas continuó siendo un organismo dependiente del Ministerio de Hacienda; lo que cambió con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo del veintisiete de marzo de 1901, con el cual se convierte en una institución independiente del Poder Ejecutivo, ya que se consideró que debía ejercer con absoluta independencia e imparcialidad las funciones que le estaban atribuidas; y así se expresó en los considerandos del mencionado Reglamento; en tal sentido éste Órgano quedó encargado de vigilar el manejo de los caudales públicos y el estricto cumplimiento de las Leyes Fiscales.

En 1919 con el objetivo de reafirmar la independencia, otorgar mayor extensión funcional y definir las atribuciones de la Contaduría Mayor de Cuentas o Tribunal Superior, fue emitido el Decreto Legislativo del 15 de julio de ese año, conteniendo la primera Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, la que le otorgó a dicho Tribunal una serie de facultades tales como: glosar las cuentas de todas las personas o instituciones que tuvieran a su cargo el manejo de bienes del Estado sin excepción alguna, calificar la legalidad o ilegalidad de los Mandamientos de Ingreso al Erario y de las órdenes de pago expedidas contra el Tesoro Público, intervenir en la emisión de documentos de crédito público, billetes de lotería nacional siempre y cuando estos estuviesen autorizados a favor de establecimientos de beneficencia pública e intervenir en la emisión de cédulas hipotecarias, papel sellado, timbres y otras.

El nuevo papel del organismo fiscalizador, vislumbraba muchos cambios, como lo fueron la práctica de inspecciones en las Aduanas, Administraciones de Rentas, en fin todas aquellas instituciones que manejaran fondos públicos, todo ello encaminado a comprobar el buen manejo, inversión y distribución de los Fondos Estatales.

En la Constitución Federal de 1921 no se dieron cambios significativos en cuanto al control fiscal se refiere, por lo tanto se mantuvo el Tribunal Superior de Cuentas con el mandato específico de llevar la contabilidad y fiscalizar los ingresos y erogaciones nacionales, según se regulaba en el Art. 142 de la misma, y además se creó la Tesorería General de la Federación.

La ejecución por parte de la Contaduría Mayor de Cuentas o Tribunal Superior de Cuentas de una serie de actividades encaminadas a verificar el correcto manejo y administración de los fondos público en atención a la ampliación de sus funciones permitió un mayor control; pero conforme los ingresos y egresos públicos iban en aumento, fue evidente que se necesitaba una reorganización que permitiera una administración fiscal óptima, razón por la cual se consideró necesario contratar compañías especializadas en la fiscalización y actos de ejecución del Presupuesto, por lo que el Gobierno Salvadoreño celebró contrato con la firma inglesa Layton Bennett, Chiene & Tait, para que ésta examinara las posibles reformas que conviniesen implementar en los sistemas de contabilidad, auditoría y control, por considerar que los existentes ya no respondían a los progresos financieros logrados por el Estado. La contratación de dicha Compañía fue posible gracias a la Ley Orgánica del Presupuesto y a la Ley de Control Fiscal, que por Decreto Legislativo del 25 de noviembre de 1925 se comisionó para la realización del anteproyecto de las mismas a los señores WILLIAMS W.

RENWICK y el Dr. L. QUIÑÓNEZ, las cuales eran en esa época muy novedosas.

Como resultado de las recomendaciones formuladas por la firma inglesa, en 1929 el Poder Ejecutivo en Consejo de Ministros, emitió el Decreto Ejecutivo de fecha 7 de noviembre de ese año, que crea la Auditoría General de Hacienda, anexa al Ministerio de Trabajo.

Posteriormente y con la finalidad de establecer el control preventivo sobre la percepción y gastos de los dineros públicos, por Decreto Legislativo No. 70 del 21 de mayo de 1930 y publicado en el Diario Oficial No. 138 del 19 de junio del mismo año se crea la Ley de Auditoría General de la República. Convirtiendo a dicha institución en independiente del Poder Ejecutivo, teniendo como función el control preventivo de la ejecución del presupuesto y de forma general la fiscalización de todas las actividades relacionadas con fondos públicos.

El control preventivo sobre la ejecución del presupuesto hacía posible que los gastos públicos se ciñeran estrictamente a las autorizaciones emanadas del Poder Legislativo y expresadas claramente en el mismo presupuesto, tanto en lo relativo a la cuantía como con el objeto de los gastos, a partir de ello los presupuestos fueron liquidados con cierto grado de exactitud; ya que la dicha Auditoría, por tener a su cargo la contabilidad del Gobierno, era la encargada de preparar la información de las cuentas y estados financieros, relacionados con la liquidación del Presupuesto y situación del patrimonio fiscal. Esto constituyó un importante aspecto del control posterior de carácter administrativo sobre los actos propios del servicio de Tesorería, como lo son: la recaudación, custodia, inversión, enajenación y pago de fondos públicos,

ya que era llevada a cabo después de verificadas las operaciones que eran objeto de dicha observación.

Es así como en El Salvador, se contaba con instituciones de control fiscal que realizaban un control apegado con las exigencias de la época, ya que se habían ampliado las funciones de las mismas, y también se habían creados leyes que las respaldaran, que aunado a los esfuerzos tanto del Tribunal Superior de Cuentas, así como de la Auditoría General de la República; se obtuvieron buenos resultados. En consecuencia se consideró necesario centralizar las actividades de ambas instituciones, en un solo organismo, ya que se creyó que la unión permitiría una mejor coordinación de esfuerzos en materia de control fiscal.

De esta forma se consideró la idea, de crear un solo organismo que llevara a cabo la función fiscalizadora y que por lo tanto asumiera las funciones que a la fecha les habían correspondido a las instituciones anteriormente mencionadas, incluidas también las que tenía atribuidas la Contaduría Municipal, que se encargaba de glosar las cuentas de las municipalidades a nivel nacional.

Con la idea firme de crear una institución única de control fiscal, el Gobierno de la República de El Salvador, encomendó a la comisión de Reformas de la Administración Financiera, integrada por Don MANUEL ENRIQUE HINDS, el Doctor JUAN ERNESTO VÁSQUEZ, quien en ese momento fungía como Auditor General y Don JULIO ROSEVILLE, Segundo Jefe del Departamento de Contabilidad Fiscal de la Auditoría General de la República, el estudio de la organización fiscal salvadoreña, que después de concluir emitió informe en el cual dictaminó la conveniencia de adoptar el Sistema Francés que consistía en la creación de una Corte de Cuentas, ya que éste se apegaba a

la realidad fiscal que vivía El Salvador en ese momento y así fue adoptado por la Asamblea Legislativa.

1.3 Creación de la Corte de Cuentas de la República.

Es en la Constitución política emitida el 20 de enero de 1939, mediante el Decreto 158, publicado en el Diario Oficial No. 15, Tomo 126, en donde se establece la creación de la Corte de Cuentas de la República. En dicha norma fundamental se establecieron una serie de atribuciones entre las cuales están: llevar a cabo la fiscalización técnico legal de la gestión hacendaría, ser un organismo colegiado con facultades jurisdiccionales, independiente del Poder Ejecutivo, Además en el Título XII artículo 158 inciso primero, que se refería a la Hacienda Pública establecía “La fiscalización técnico legal de la gestión de la Hacienda Pública en general, y la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Poder Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República.”⁷

En la anterior disposición legal se detallan cada uno de los aspectos que se enmarcaban dentro de la función fiscalizadora, como lo son el de inspeccionar y vigilar la recaudación, custodia, compromiso y erogación de dineros públicos, teniendo a la vez la tarea de autorizar toda salida del Tesoro Público ya sea de forma directa como indirecta, también debía inspeccionar las cuentas de los funcionarios que tuvieran a su cargo el manejo de fondos y en caso de encontrárseles responsables del aprovechamiento de los fondos estatales, fallar sobre los mismos.

⁷ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Revista CINCUENTA ANIVERSARIO, *Conmemoración de sus Cincuenta años Controlando la Hacienda Pública 1940-1990*, San Salvador, 1990, Pág. 9.

La fiscalización que ejercería dicho organismo comprendía todos los establecimientos públicos de las entidades oficiales, las autónomas y las corporaciones de derecho público. Estas comprendían sus principales atribuciones en cuanto a su función de fiscalizar y controlar ya que dentro de las últimas funciones atribuidas contempladas en el Art.158, comprendían el aspecto organizativo de la Corte, como el de preparar y ejecutar su propio Presupuesto, decretar sus propios reglamentos que fueren indispensables para dar inicio al cumplimiento de sus atribuciones y finalmente debía nombrar a sus empleados.

En definitiva la Constitución de ese año contenía la función de fiscalizar los fondos públicos que reviste una gran importancia, ya que permite tener un control de la recaudación, manejo, utilización e inversión de los fondos estatales, pero esto no es posible sino existen entidades que controlen a través de la función administrativa y jurisdiccional a los servidores públicos de las diferentes instituciones que manejan fondos estatales, para verificar que se de una correcta administración de los mismos por parte de todos los servidores públicos.

En el artículo 159 de la norma fundamental de 1939, se especificaba un punto muy importante y era que la Corte de Cuentas de la República en cuanto a su organización y funcionamiento se estaría a lo establecido en una ley especial y en concordancia con ello, el Art. 195 de la misma, se determinaba que mientras no se dictara la Ley Orgánica del ente fiscalizador recién creado, continuaría en el ejercicio de sus actividades el Tribunal

Superior de Cuentas y la Auditoría General de la República, como anteriormente lo habían venido haciendo.⁸

Definitivamente se avistaron diferentes situaciones relacionadas con la Corte, que serían complementadas por la Ley Orgánica de dicho ente, que según mandato constitucional tenía que ser aprobada para que entrara en el ejercicio de sus funciones la institución que en adelante, será la encargada de llevar a cabo la función de fiscalización y control de los fondos públicos.

El 29 de diciembre de 1939, por Decreto Legislativo No. 101 publicado en el Diario Oficial No.284, Tomo 127, nace a la vida legal mediante la promulgación de su Ley Orgánica, la Corte de Cuentas de la República, dando cumplimiento a lo ordenado en el Art. 195 de la Carta Magna de ese mismo año.

Es así que el 3 de enero de 1940 a las 7: 00 a.m., dio inicio a sus labores la Corte de Cuentas de la República, con un personal de 124 empleados y 15 Jueces de Cuentas, sus salarios oscilaban entre los cincuenta y cuatrocientos veinticinco colones; con un presupuesto anual de trescientos dos mil, cuatrocientos treinta colones. Esta se asentó en la planta alta de un edificio sobre la Avenida España y Calle Delgado, ahí mismo despachaba en la planta baja la Dirección General de Tesorería⁹.

⁸ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Revista CINCUENTA ANIVERSARIO, *Conmemoración de sus Cincuenta años Controlando la Hacienda Pública 1940-1990*, San Salvador, 1990, Pág.6.

⁹ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Revista CINCUENTA ANIVERSARIO, *Conmemoración de sus Cincuenta años Controlando la Hacienda Pública 1940-1990*, San Salvador, 1990, Pág.8

A la media noche del día 6 de enero de 1940, entró en vigencia la Ley Orgánica de la Corte de Cuentas de la República considerándose el día 7 de enero del mismo año, la fecha que marca la existencia a la vida jurídica de la recién creada institución.

El 17 de marzo de 1941 la Contaduría Municipal que formaba parte de la Corte de Cuentas de la República como una sección anexa, quedó y pasó a ser parte integrante de forma completa y absoluta de la Corte de Cuentas de la República.

En 1944 se produjo una reforma a la Constitución, con la finalidad de ampliar las atribuciones de la CCR, aunque fueron mínimos es importante mencionar que con estas se introdujeron los primeros elementos del control preventivo y la facultad de intervenir la cuenta general del Presupuesto, que sería presentada anualmente por el Ejecutivo a la entonces Asamblea Nacional.

Otro hecho importante acontecido en 1944, es la aprobación del Reglamento Administrativo de la Corte de Cuentas mediante Decreto No.9, publicado en el D. O. No. 150 del 5 de julio de ese año, que viene a sumarse a lo regulado por la Constitución y la Ley Orgánica de la Corte de Cuentas de la República.

Pero la Constitución que le dio vida a la CCR, no duraría mucho tiempo vigente, ya que la Asamblea Nacional Constituyente mediante Decreto No. 251 del veintinueve de noviembre de 1945 y publicado en el D.O No. 261, Tomo 139, resolvió asumir como Constitución, la que se había decretado hacia aproximadamente 59 años, o sea la de 1886, que en su Art. 4 deroga a la anterior. Pero a pesar de estos cambios en lo referente a la Corte de Cuentas, definitivamente los cambios fueron muy pocos subrayándose los siguientes: siempre lo relacionado a la CCR, “apareció en el título

denominado de la Hacienda Publica con la diferencia de que ya no se encontraba bajo el título XII, sino bajo el XI, en igual forma el articulado en donde se regulaba lo relacionado a dicho organismo fiscalizador también cambió, ya que se regulaba en el Art. 135 y siguientes”.¹⁰

Caso similar sucedió con la constitución promulgada en 1950, ya que en ésta, a excepción de algunos cambios se mantiene lo regulado en la Constitución de 1945, simplemente variando en los aspectos siguientes: el hecho de ampliar la vigilancia de la Corte de Cuentas, al atribuirle la liquidación de impuestos y demás contribuciones, según lo regulaba el artículo 128 numeral 1; además el cambio en la denominación en cuanto a las Cámaras, ya que se optó en llamarlas Cámaras de Primera Instancia y Cámaras de Segunda Instancia; y finalmente un cambio relacionado con el período de elección de los miembros de las Cámaras.

En el año de 1952 según el artículo 15 del Reglamento Administrativo de la Corte de Cuentas, éste organismo tenía a su cargo la contabilidad general del Estado tanto en la gestión patrimonial como presupuestaria. Esta atribución fue trasladada al Ministerio de Hacienda de acuerdo al D.L. No. 545 del 7 de Enero de 1952, por medio del cual, se creó el Departamento de Contabilidad, que posteriormente paso a ser la Dirección de Contabilidad Central.

Así como en los años anteriores, se promulgaron Constituciones que prácticamente contenían cambios mínimos en relación al Ente fiscalizador en El Salvador, esto se mantuvo, y tal es así, que en 1962 entra en vigencia una

¹⁰ FUNDACIÓN KONRAD ADENSUER-SITTFUNG y FESPAD, *Reformas Constitucionales Un Elemento Indispensable para la Democratización en El Salvador*, Imprenta Criterio, San Salvador, El Salvador, 1995, Pág. 49.

nueva constitución, que en relación a la Corte de Cuentas de la República las disposiciones legales contenidas, eran prácticamente una copia fiel de la Constitución de 1950.

Sin embargo el surgimiento de constituciones, aun no había terminado y se emite una nueva en el año de 1983, que le dio continuidad a los patrones de las anteriores normas fundamentales, es decir que no se incorporan mayores cambios a la Corte de Cuentas dentro de los cuales destacan los siguientes: se agregó a los impuestos, las tasas y los derechos como parte de las contribuciones fiscales que deben de ser vigiladas por el organismo fiscalizador; también se consideró a los empleados como sujetos que administran fondos o bienes públicos, dado que en la práctica no todos los que ejercen esta atribución son funcionarios.

Es ésta Constitución, la que le asignó un título especial a la Corte de Cuentas de la República y que actualmente podemos apreciar en el Capítulo V, ya que según lo anteriormente expuesto, en las anteriores éste organismo encargado del control fiscal, se encontraba inmerso en el título de la Hacienda Pública.

Al igual que en la anterior norma fundamental, en la de 1983 se introdujo una nueva atribución que consistía en “informar por escrito al Presidente de la República, a la Asamblea Legislativa y a los respectivos superiores jerárquicos de las irregularidades relevantes comprobadas a cualquier funcionario o empleado público en el manejo de bienes y fondos sujetos a fiscalización” (Art. 195 No.7).

En la misma disposición legal, se agregó la atribución octava, que estipulaba que la Corte de Cuentas de la República debía vigilar, para que se hicieran

efectivas las deudas a favor del Estado y Municipalidades, en razón de que en la práctica no se hacían efectivas las sentencias pronunciadas en los Juicios de Cuentas, por lo que no se recuperaban deudas a favor del Estado y las Municipalidades.

Poco a poco se habían hecho cambios significativos a nivel constitucional sobre el control fiscal en El Salvador, consolidando finalmente a la CCR, como la institución encargada de realizar la fiscalización y control de los fondos públicos en todas las instituciones estatales y en todas aquellas que de una u otra manera percibían fondos del Estado. Aun así se consideraba que era necesario modificar algunos aspectos que contribuyeran al mejor desempeño de la misma, razón por la que se aprobó una reforma constitucional en 1994,¹¹ que modifica los numerales 2º y 4º del Art. 195, además incorporó otro inciso a esta disposición, en el sentido siguiente: en primer lugar se suprime la atribución de realizar el control previo y se le atribuye su realización a cada entidad pública; en segundo lugar se dejó abierta la posibilidad de que la Corte actuara preventivamente, ya sea a solicitud del organismo fiscalizador, del superior jerárquico de éste o de oficio cuando lo considere conveniente (Art. 195 inc. 2o).

Siendo esta reforma, nuevamente objeto de cambios la Corte de Cuentas, sólo que en esta ocasión, no se buscó promulgar una nueva Constitución sino que se produjeran reformas en la ya existente, atendiendo a las propuestas de reformas constitucionales dirigidas por parte de algunos sectores de la sociedad civil, así como una presentada por la propia Corte de Cuentas y otra por la Asociación de Empleados de dicha institución

¹¹ Dicha reforma fue aprobada el 29 de abril de 1994, y posteriormente fue ratificada mediante Decreto Legislativo No. 165 de fecha 20 de octubre del mismo año, publicado en el Diario Oficial No. 196 del 24 de octubre de 1994.

(ADECC), incorporándose a éstas, otra suscrita por la Asociación de Auditores Gubernamentales de El Salvador (AUGES), cabe destacar que coincidían en algunos puntos planteados tendientes a convertir a la Corte de Cuentas en un organismo técnico superior de control llamado Contraloría con la finalidad de que supriman las funciones jurisdiccionales atribuidas a la Corte, las cuales debían pasar al Órgano Judicial.

La búsqueda de bases sólidas para la institución encargada del control fiscal en El Salvador, que le permitan lograr la modernización, hace posible que la Asamblea Legislativa apruebe en 1995, una nueva Ley de la Corte de Cuentas de la República, publicada en el Diario Oficial No. 176, Tomo No. 328, de fecha 25 de septiembre de 1995, que sustituye a la de 1939.

La nueva ley concibe a la CCR como el máximo organismo rector del control de los fondos públicos o del Sistema Nacional de Auditoría de la Gestión Pública, sistema de control creado para el establecimiento de un Sistema retroalimentador y dinamizador de la actividad administrativa de todas las entidades y organismos del sector público.

Con la entrada en vigencia de dicha ley se le atribuye a la CCR la obligación de examinar la gestión pública a la luz de criterios de legalidad, de eficacia y de economía en el uso de los recursos, de efectividad en los resultados y de transparencia.

En el año 2002, nuevamente se realizan reformas a la Ley orgánica de dicho ente contralor, a consecuencia de la Sentencia pronunciada por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, a las once horas con cincuenta minutos del día 16 de julio de ese año, en la que se declararon inconstitucionales los artículos 8, numeral 6 y 64 inciso 4º de dicha ley,

sentando con ello bases para una reforma, y así sucedió el 26 de septiembre de dos mil dos.

Para el funcionamiento de las Cámaras de la Corte, fue necesario que dicha institución de conformidad al Art. 195 atribución 6ª de la Constitución y Art. 17 numeral 3) de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, emitiera el Reglamento para el Cumplimiento de la Función Jurisdiccional, el 3 de junio de dos mil dos y que tal como se establecía en su Art. 31 derogó al ya existente.¹² Dicho Reglamento estipula todo lo concerniente a las Cámaras y su jurisdicción y todo lo relacionado con la estructura de cada una ellas.

El proceso de modernización de la Corte de Cuentas debía ser continuo según el mismo ente, con la finalidad de lograr el mejoramiento de la calidad de los servicios que presta, para lo que debía contar con una estructura que respondiera a las nuevas necesidades institucionales, por lo que se consideró indispensable emitir el Reglamento Orgánico Funcional, emitido el 24 de agosto de dos mil cuatro y publicado en el Diario Oficial No. 159, Tomo 364, del 30 de agosto del 2004, derogando al que ya existía.¹³ Con éste nuevo Reglamento, se establece la estructura orgánica, las funciones, responsabilidades y atribuciones de las dependencias de la Corte de Cuentas (Art. 6 Ley de la Corte de Cuentas).

¹² Reglamento para el Cumplimiento de la Función Jurisdiccional. Art.31.- Derogase el Reglamento para el Ejercicio de las Funciones Jurisdiccionales, publicado en el Diario Oficial No. 144, Tomo No. 332 del 7 de agosto de 1996.

¹³ Reglamento Orgánico Funcional. Art. 41.-Derogase en todas sus partes el Decreto No. 12 y sus reformas, emitido por la Presidencia de la Corte, el día catorce de junio de mil novecientos noventa y nueve, publicado en el Diario Oficial número ciento nueve, de esa misma fecha.

En el año 2004 también se emiten las Normas de Control Interno, específicamente el catorce de septiembre y publicadas en el Diario Oficial No. 180, Tomo No. 364, del 29 del mismo mes y año, las cuales constituyen según lo regula el Art. 1 de la misma, el marco básico que establece la Corte de Cuentas de la República, aplicable con carácter obligatorio, a los órganos, instituciones, entidades, sociedades y empresas del sector público y sus servidores (Instituciones del Sector Publico).

Actualmente son varios los reglamentos y normas que ha emitido la CCR para fortalecer y lograr mejorar la ejecución del control fiscal en las instituciones que manejan fondos públicos, como es el caso de las Normas de Auditoría Gubernamental las cuales determinan los parámetros básicos para la realización del Proceso de Auditoría.

El recorrido a través de la historia de la función de fiscalización en El Salvador, permite concluir que ha sido una evolución constitucionalista a partir de 1872 y que continuamente sufrió modificaciones ya sea mediante la emisión de nuevas constituciones, aunque cabe destacar que como anteriormente se exteriorizó, en algunas simplemente se retoman las mismas disposiciones con la salvedad que contenidas en un artículo de numeración diferente, y en otros casos se ampliaba la función fiscalizadora al organismo destinado para ello, simplemente agregándole una atribución más o mediante reformas Constitucionales, hasta llegar a la Constitución de 1983, en las cual se han mantenido las disposiciones legales referentes al control fiscal es decir sobre la Corte de Cuentas de la República, organismo que actualmente es el encargado de la función fiscalizadora de los fondos públicos.

1.4 Situación actual de la Corte de Cuentas de la República.

Hay organizaciones que modifican sus estructuras y funciones de acuerdo a las circunstancias y debido al tipo de actividades que realizan, algunas organizaciones o instituciones cambian más lentamente que otras, tal es el caso que la Corte de Cuentas de la República ha sido menos sensible a los cambios a pesar de las alteraciones observadas en el medio que la rodea, habiendo mantenido desde su nacimiento un perfil de funcionamiento que ha consistido en ejercer un control del gasto mediante examen de documentos, con énfasis en los aspectos legales. Este perfil se ha mantenido a pesar de la multiplicación de instituciones y la expansión que el sector público salvadoreño experimentó a partir de 1950.

El volumen de documentos, que se produjo de la expansión presupuestaria e institucional del sector, ha generado en varias ocasiones presión dentro de la Corte de cuentas para que expanda su personal y recursos financieros con el propósito de poder enfrentar, la demandante exigencia de fiscalización. La historia demuestra que la mencionada estrategia para atender la exigente demanda no ha sido próspera ya que los Presupuestos Generales de la Nación han crecido a una tasa superior a las asignaciones concedidas a la Corte. Las consecuencias de ese desequilibrio pudieron observarse claramente, por ejemplo a fines de 1989 que había una serie de cuentas que se habían acumulado sin que fuesen examinadas que eran equivalentes a ocho años de trabajo. Ante este hecho surgieron solo dos soluciones posibles para la Corte de Cuentas de la República las cuales eran las de Redimensionar su capacidad para satisfacer completamente las necesidades de fiscalización o la de cambiar la manera como se ejercía el control.

Durante los años recientes la Corte de Cuentas de la República ha pugnado por una solución a este dilema y han sido propuestas diversas alternativas. Por otro lado, en el ambiente externo se perciben fuertes tendencias a experimentar un sistema de control más selectivo en sustitución de los controles extensivos o exhaustivos, argumentándose que los organismos superiores de control como lo es la CCR, deben permitir a las propias instituciones responsabilizarse de su control interno. Se promueven también controles más relevantes y oportunos enfatizando la “evaluación de impactos y resultados” con metodologías selectivas para ganar oportunidad en el ejercicio de las auditorías, en sustitución de los métodos tradicionales de control.

Pero los nuevos sistemas de trabajo de que se hablan exigen cambios en toda una serie de aspectos. Como por ejemplo el poseer capacidades personales más refinadas y diversificadas es decir, que el personal con el que cuente la CCR sean personas capacitadas técnicamente hablando y que se puedan desempeñar eficazmente en el desarrollo de su labor, que sean capaces también de ejercer el dominio de los nuevos medios técnicos, y que exista un reforzamiento de la ética y los valores profesionales que han tenido gran énfasis en los últimos días con el surgimiento de la nueva Ley de Ética Gubernamental, en suma, se está hablando de una inversión en la capacitación permanente del personal y además una organización que debe sustentarse en un marco jurídico bien constituido.

La mayoría de los organismos de Control de América latina, ya se han decidido por estos cambios ante la evidencia de que el ejercicio de controles eficaces es incompatible con el uso de tecnologías tradicionales de fiscalización.

Estos nuevos modelos de control no han surgido espontáneamente sino que surgen producto de la demanda de un método eficaz para la realización del control que debe ejercer la Corte, constituyendo éstos modelos de control una respuesta a las demandas del medio que exigen la innovación.

Los factores importantes que podemos mencionar que explican el porque la necesidad de reformar los modelos de control que son tan necesarios para el desempeño de un eficaz ejercicio en la fiscalización son los siguientes:

En primer lugar está el que los medios de comunicación modernos han sensibilizado a la ciudadanía para ejercer su derecho a pedir información y su derecho de respuesta por parte de las instituciones respecto al uso de los recursos públicos. En segundo lugar, las Asambleas Legislativas y los congresos son más exigentes sobre la calidad de esta información; y por último, el que los nuevos medios de procesamiento y transmisión de datos hacen obsoletos los medios que hasta hace poco eran los tradicionales para el ejercicio del control.

Haciendo una retrospectiva en cuanto a los cambios significativos dados dentro de la Corte de Cuentas de la República en los años recientes podemos hacer un resumen de la siguiente manera:

- ✓ Se ha reestructurado la administración interna para que exista más racionalidad en la administración de los recursos humanos y materiales asignados a la CCR;
- ✓ Se ha desarrollado un ambicioso programa de capacitación de mediano y alto nivel que permita disponer del recurso humano adecuado para el ejercicio de las actividades de control.

- ✓ Se utiliza el ejercicio de controles modernos utilizando personal de mediano y alto nivel capacitado por la misma institución; además de darse la mecanización de datos a fin de modernizar las distintas actividades institucionales;
- ✓ Se han difundido las “Políticas y Normas Técnicas de Control Interno”, con las cuales se pretende generar capacidades de autocontrol en las entidades fiscalizadas, a través de sus propias NTCIE;
- ✓ La CCR ejerce la función que legítimamente le corresponde a todo Órgano Superior de Control, que consiste en controlar las actividades de las firmas privadas de auditoría contratadas por los entes públicos; y
- ✓ El cambio definitivamente más relevante en la historia de nuestra actual CCR, es la aprobación de la actual Ley de la Corte de Cuentas de la República, que introduce una serie de cambios significativos.

Sin embargo es necesario mencionar que estos cambios deberán consolidarse en un futuro y ampliarse según el avance de nuestra sociedad y las exigencias modernas que van tomando cada vez más importancia actualmente con el objeto de poder ejecutar los cambios que sean necesarios en su debido momento que puedan afectar más profundamente tanto a la naturaleza como al funcionamiento de dicha institución.¹⁴

¹⁴ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Revista CINCUENTA ANIVERSARIO, *Conmemoración de sus Cincuenta años Controlando la Hacienda Pública 1940-1990*, San Salvador, 1990, Pág. 25.

‘Actualmente la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ha sido recientemente reformada y como consecuencia de ello, se implementó una nueva estructura y organización, uno de esos primeros cambios ha sido la creación de dos nuevas Cámaras de Primera Instancia constituyendo actualmente cinco, por lo que el personal ha ido creciendo y que hoy en día cuenta con 1,009 empleados que se encargan de llevar a cabo la función de Fiscalización para la cual ha sido creada ésta institución.’¹⁵

¹⁵ HILLEPRANDT, Olimpia J., *Principios de un Buen Gobierno: Un Efectivo Control Anticorrupción*, Casa Barak, El Salvador, 2004, Pág. 8.

CAPITULO II

“Las insuficiencias de la Corte de Cuentas, no son consecuencia de una defectuosa elaboración legal de los ámbitos fiscalizables, pues la norma se muestra suficientemente amplia. Los problemas parecen ser más de dinámica institucional que de marco normativo”. Control de los fondos Públicos, Universidad de Salamanca.

REGULACIÓN JURÍDICA DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DE LA CORTE DE CUENTAS

SUMARIO:

2.1 Preámbulo. 2.2 Constitución de la República de El Salvador. 2.3 Instrumentos Internacionales suscritos por El Salvador para garantizar la transparencia de los fondos públicos 2.3.1 Convención Interamericana contra la Corrupción 2.4 Ley de la Corte de Cuentas de la República. 2.5 Reglamento Orgánico Funcional de la Corte de Cuentas de la República. 2.6 Reglamento para el Cumplimiento de la Función Jurisdiccional. 2.7 Normas de Auditoría Gubernamental. 2.8 Normas Técnicas de Control Interno 2.9 Código Municipal. 2.10 Ley Tributaria Municipal. 2.11 Derecho Comparado. 2.11.1 Constitución de la República de Costa Rica. 2.11.2. Ley Orgánica de la Contraloría General de Costa Rica. 2.11.3 Constitución Política de la República de Guatemala. 2.11.4 Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala. 2.11.5 Constitución de la República de Honduras. 2.11.6 Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas de Honduras. 2.11.7. Constitución de la República de Nicaragua. 2.11.8 Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos. 2.11.9 Constitución de la República de Argentina.

2.1 Preámbulo.

El objetivo de éste capítulo, es identificar la normativa que regula la Función Fiscalizadora que realiza la Corte de Cuentas de la República en las Municipalidades, en el cumplimiento de su ejercicio presupuestario, partiendo desde la Constitución de la República de El Salvador, como Ley Primaria en la que se determina la Creación de la CCR, para posteriormente mencionar la otra norma jurídica de gran importancia y que regula en gran medida la función fiscalizadora de la Corte de Cuentas de la República, como lo es la

Ley orgánica de dicha institución, para posteriormente abordar las demás Leyes secundarias y disposiciones relacionadas, creadas con el fin de regular una serie de aspectos, entre los cuales se encuentra la función que, ejerce la CCR en las Municipalidades y la ejecución del presupuesto por parte de las mismas. Así mismo se hace una comparación de la legislación relacionada con el tema objeto de estudio a nivel de Centroamérica, Argentina y México.

2.2 Constitución de la República de El Salvador.

La Constitución de la República promulgada en 1983, en su Art. 195 establece que la fiscalización de la Hacienda Pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de la Corte de Cuentas de la República, institución independiente, teniendo las atribuciones siguiente: vigilar la recaudación, la custodia y el compromiso de fondos públicos; autorizar la salida de fondos del Tesoro Público de acuerdo al Presupuesto; vigilar, inspeccionar y glosar las cuentas de los funcionarios y empleados que administren fondos estatales y conocer de los juicios a que den lugar dichas cuentas; examinar la cuenta sobre la gestión de la Hacienda que rinde el Órgano Ejecutivo a la Asamblea; dictar los reglamentos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, velar porque se hagan efectivas las deudas a favor del Estado y municipios; ejercer las demás funciones que las leyes le señalen.

También se encarga de fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo, comprendiendo dentro de éstas a las Municipalidades, ya que el Art. 203 de la Constitución determina que “los Municipios serán autónomos en lo económico, en lo técnico y en lo administrativo y se regirán por un Código Municipal, que sentará los

principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de sus facultades autónomas”.¹⁶

La actual Constitución de la República, regula en su Capítulo V denominado la “Corte de Cuentas de la República”, todo lo relacionado al Organismo Contralor y determina específicamente sus funciones; tal como lo regula el Art. 195, que establece ‘que será la CCR la encargada de la fiscalización de la Hacienda Pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular y esto será posible mediante el cumplimiento de las atribuciones asignadas, entre las cuales están: vigilar, fiscalizar, examinar todo lo relacionado con la utilización y manejo de los fondos públicos; además dentro de sus obligaciones establece que en caso de existir irregularidades relevantes comprobadas a cualquier funcionario o empleado público en el manejo de bienes y fondos sujetos a fiscalización, debe informar por escrito al Presidente de la República, a la Asamblea Legislativa y los respectivos superiores jerárquicos de cada Institución según el caso, y conocer de los juicios a que den lugar dichas cuentas; y en este caso en particular fiscaliza a las municipalidades como instituciones autónomas según se regula en la fracción 4a. del Artículo anteriormente mencionado, además el Ente Contralor tiene la facultad de dictar los reglamentos necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones.’¹⁷

Según el Art. 196, para el cumplimiento de sus funciones jurisdiccionales la CCR debe dividirse en Cámaras de Primera y Segunda Instancia, ante las cuales se tramitará el Juicio de Cuentas y los Recursos respectivos¹⁸, cabe

¹⁶ Constitución de la República de El Salvador de 1983, 2008, Art. 203.

¹⁷ Constitución de la República de El Salvador de 1983, 2008, Art. 195.

¹⁸ *Ibidem*, Art. 196.

destacar que actualmente existen cinco Cámaras de Primera Instancia y una de Segunda Instancia¹⁹.

‘Los requisitos que deben reunir tanto el Presidente de la CCR de Cuentas como sus Magistrados están establecidos en el Art. 198; además en el Capítulo VI denominado Gobierno Local, Sección Segunda establece la estructura orgánica de los municipios, la forma en que estarán regidos, los requisitos de los miembros del Consejo Municipal, estableciendo la autonomía económica, técnica y administrativa que caracterizan a los Municipios, entre éstas es preciso mencionar por el tema que nos ocupa, la contenida en el Art. 204 ordinal 2º que establece que las Municipalidades deben decretar su Presupuesto de Ingresos y Egresos; y la contenida en el Art. 207 Inc. Primero que establece que los Fondos Municipales no se podrán Centralizar en el Fondo General del Estado, ni emplearse sino en servicios y para provecho del propio municipio.’²⁰

Como se puede observar, la Constitución Salvadoreña contempla una legislación muy amplia con referencia a la Corte, así como los ámbitos de competencia de la misma.

2.3 Instrumentos Internacionales suscritos por el Salvador para garantizar la transparencia de los fondos públicos.

Aunado a la normativa interna sobre la fiscalización y control de los fondos públicos, deben existir además instrumentos internacionales que coadyuven a dicha finalidad, en razón de ello “El Salvador ha suscrito algunos instrumentos, en los que se abordan Principios de Buen Gobierno Implícita o

¹⁹ Ley de la Corte de Cuentas de la República, Arts.13

²⁰ Constitución de la República de El Salvador de 1983, Arts. 198, 204, 207.

explícitamente”²¹; como es la Convención Interamericana Contra la Corrupción, debido a su importancia, por los temas que contempla.

2.3.1 Convención Interamericana Contra la Corrupción

El Salvador, ha suscrito la “Convención Interamericana sobre la Corrupción, en el marco de la OEA, la cual consta de 28 artículos y prevé el primer sistema internacional de combate a la corrupción”²² estableciendo la cooperación entre los estados de la organización para ésta finalidad. Los estados parte se comprometen a adoptar medidas internas para el combate de las distintas manifestaciones de la corrupción, facilitar la extradición de funcionarios culpables y la repatriación de bienes y capitales obtenidos ilegítimamente por éstos.

La ratificación de éste tipo de instrumentos se debe a que en El Salvador varios funcionarios en ejercicio de sus funciones en diferentes instituciones públicas, se han visto involucrados en casos de corrupción, “esto como parte un panorama donde la transparencia dista mucho de ser el ideal de algunos funcionarios, frente a la corrupción en la administración pública, donde la mayoría se ha convertido en parte del problema y no de la solución. Donde al parecer flagelo de la corrupción ha invadido a todos los órganos del Estado extendiéndose a las municipalidades”²³.

²¹ HILLEPRANDT, Olimpia J., *Principios de un Buen Gobierno: Un Efectivo Control Anticorrupción*, Casa Barak, El Salvador, 2004, Pág. 11

²² FUSADES, Boletín de Estudios Legales No. 67, *La legislación salvadoreña en materia de control de los fondos públicos*, Tercera Parte. San Salvador, Julio de 2006, Pág. 6; Organización de los Estados Americanos OEA www.oea.org, fecha de consulta día 20 de Septiembre de 2008.

²³ REVISTA PROBIDAD, *Memoria Corrupción Salvadoreña 1999*, San Salvador enero de 2000.

Cabe destacar que si bien dicho instrumento no forma parte de la normativa específica relacionada con el control de los fondos públicos, pero su importancia radica en posibilitar la extradición de servidores públicos que valiéndose de su cargo se hayan apropiado de forma ilegal de fondos Estatales.

2.4 Ley de la Corte de Cuentas de la República

Esta Ley fue creada el 31 de agosto de 1995, publicada en el Diario Oficial No. 176, Tomo No. 328, de fecha 25 de septiembre de 1995, reformada en los años 2002 y 2003 respectivamente. 'Esta ley vino a sustituir en su momento a la Ley Orgánica de la Corte de Cuentas de la República, puesto que ésta última era incompatible con la dimensión y complejidad del moderno aparato estatal.

Debido a que dicha Ley dejó de ser un instrumento práctico e idóneo para la realidad social imperante, se vieron en la necesidad de sacarla de la esfera jurídica, pues es de recordar que ésta Ley data del año 1939 y que desde ese año a nuestra época era de esperarse un cambio que diera espacio a nuevos métodos y criterios que resultasen ser más operativos para el órgano estatal, obligándose de ésta forma a crear la nueva Ley de la Corte de Cuentas de la República'²⁴; La cual en su Art. 1 establece "la Corte, es el organismo encargado de fiscalizar, en su doble aspecto administrativo y jurisdiccional, la Hacienda pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular así como la gestión económica de las entidades a que se refiere la atribución cuarta del Art. 195 y los incisos 4 y 5 del Art. 207 de la

²⁴ Considerandos de la Ley de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador. Creada el treinta y uno de Agosto del año 1995 publicado en el Diario Oficial No. 176, Tomo No. 328, de fecha 25 de septiembre de 1995.

Constitución de la República”²⁵. Posteriormente se define a éste ente como un ‘Organismo Independiente, ya que el personal asignado para realizar la función fiscalizadora debe mantener independencia plena ante las entidades y organismos sujetos a dicho control y ésta independencia se espera que se vea reflejada tanto en que es independiente del Órgano Ejecutivo en lo funcional, administrativo y presupuestario; así como en que sus actuaciones de carácter técnico que también deben ser totalmente independientes de cualquier interés particular.’²⁶

Es preciso enfatizar que el Art. 3 que se refiere a la jurisdicción de la Corte, determina que ‘la función que realiza la misma va dirigida a las entidades y organismos del sector público y sus servidores sin excepción alguna, lo cual implica que las Municipalidades son objeto de la fiscalización de la CCR en su doble aspecto (administrativo y jurisdiccional).’²⁷

En cuanto a su competencia el artículo 4 de la misma normativa establece que es competencia de la Corte el control externo posterior de la gestión pública, cual es el caso de las municipalidades que se ven sometidas a una fiscalización posterior por parte de ésta entidad.²⁸

Así mismo, esta Ley también establece la estructura orgánica de este Ente Contralor, dividiendo la Función Administrativa de la Jurisdiccional, la primera se realiza a través del proceso de Auditoría Financiera, Operacional o de

²⁵ Ley de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador. Art. 1.

²⁶ Ley de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador. Art. 2.

²⁷ Ibidem. Art. 3.

²⁸ Ibidem. Art. 4.

Gestión y Examen Especial, dando como resultado el Informe de Auditoría, que es con el que inicia la segunda fase de la función fiscalizadora de la Corte es decir el aspecto jurisdiccional o Juicio de Cuentas, que por medio de la sentencia emitida determina si existe Responsabilidad Administrativa o Patrimonial.

Es importante mencionar que la Ley de la Corte no tiene regulado todo su procedimiento jurisdiccional, por tanto el Art. 94 de la citada Ley determina: “En lo no previsto para el juicio de cuentas se aplicará el Código de Procedimientos Civiles”, de forma supletoria.

Además dentro de ésta normativa se establece que la Corte será la responsable de normar y evaluar el Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública en todas las entidades y organismos del sector público, con la aplicación de éste sistema la CCR ejercerá la fiscalización y el control de la Hacienda Pública en general, la ejecución del Presupuesto en particular “y de la gestión económica de las instituciones a que se refiere la Constitución de la República”²⁹, además de constituirse como órgano Rector del sistema, es también la responsable de verificar el desarrollo, normatividad y evaluar dicho sistema en las entidades y organismos del sector público. Pronunciándose de ésta forma sobre la legalidad, eficiencia, economía, efectividad y transparencia de la gestión al examinar las actividades financieras, administrativas y operativas de las entidades y sus servidores sujetos a su jurisdicción.³⁰

²⁹ Constitución de la República, fracción 4ª.- Fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del Erario o que reciban subvención o subsidio del mismo.

³⁰ Ibidem. Art. 21.

A raíz de lo anterior la Corte tiene el deber de crear las Normas Técnicas de Control Interno, para que en su defecto cada una de las entidades genere sus propias NTCIE, que garanticen la implementación del Sistema de Control, por otra parte deberá crear políticas de auditoría que servirán como una guía general para las actividades de auditoría interna y externa que sea necesario realizar en las entidades sujetas a jurisdicción; también está encargada de expedir Normas de Auditoría Gubernamental que especifiquen los requisitos generales y personales del auditor, la naturaleza, las características, amplitud y calidad de sus labores, y la presentación, contenido y trámite de su informe, y además deberá crear reglamentos, manuales e instructivos y demás disposiciones, necesarias para la aplicación del sistema. Es de mencionar que dentro de las normas y políticas mencionadas, cada entidad del sector público dictará sus propias normas y políticas que considere necesarias para el establecimiento y operación de su propio sistema de control interno.

De esta manera el control interno que debe haber dentro de cada entidad y organismo del sector público, será establecido por el propio organismo o entidad, puede ser dicho control interno Financiero y Administrativo, previo, concurrente y posterior con el objeto de tener y proveer una seguridad razonable en cuanto al cumplimiento de objetivos, a la transparencia de la gestión como bien se ha mencionado con anterioridad, a la confiabilidad de la información y a la observancia de las normas aplicables.

Cabe destacar que para la realización de la fiscalización, se establece que el control interno previo y concurrente se constituye dentro de la normativa que se efectuará por los servidores responsables del trámite ordinario de las operaciones, es decir aquellos que están directamente ejecutando el trámite comúnmente; y que el control Interno Posterior, se realizará profesionalmente

por la unidad de auditoría interna creada al efecto, de acuerdo a lo establecido por las Normas de auditoría Gubernamental.³¹

Asimismo, la Auditoría Gubernamental, es la que se ejecuta en las entidades y organismos del sector público, en los controles internos y externos pudiendo examinar y evaluar en las entidades y organismos del sector público: las transacciones, informes y estados financieros, la legalidad de dichas transacciones, el control interno financiero, la planificación, organización, ejecución, control interno y administrativo, es decir en los aspectos que se encuentran taxativamente señalados en el artículo 30 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.

Es importante mencionar que se han establecido en la mencionada ley dos clases de auditoría, una interna y otra externa; se señala que será interna cuando la practiquen las unidades administrativas pertinentes de las entidades y organismos del sector público, para el efecto se establecerá una sola unidad de auditoría interna, bajo la dependencia de la máxima autoridad, ésta unidad realizará dicha auditoría de las operaciones, actividades y programas de la respectiva entidad u organismo y de sus dependencias, contando con plena independencia funcional y trabajaran en coordinación con la Corte, pues deberán presentar su Plan de Trabajo para el siguiente ejercicio fiscal, a más tardar el 31 de marzo de cada año, así como de informar cualquier tipo de modificación del mismo plan de trabajo so pena de incurrir en responsabilidad el jefe de dicha unidad de auditoría interna.

³¹ Ley Orgánica de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador. Art. 27, emitida mediante Decreto Legislativo No. 438 del 31 de agosto de 1995, Publicado en el Diario Oficial No. 176, Tomo No. 328 del 25 de septiembre de 1995. Y sus reformas de D.L. No. 151, del 02 de octubre del 2003, publicado en el D.O. No. 193, Tomo 361, del 17 de octubre del 2003.

De la auditoría realizada se levantará un informe que deberá ser enviado a la Corte para su respectiva evaluación, análisis, comprobación e incorporación posterior al correspondiente informe de auditoría y será una auditoría externa cuando lo realicen las Firms Privadas o la Corte; en el caso de las Firms privadas se trata de una especie de recurso, pues el presidente de la Corte podrá contratar el uso de éstas Firms privadas para sustentar sus auditorías si lo considerase conveniente, siempre que se realice el respectivo proceso de calificación, selección, contratación y concurso, es de mencionar que dicha firma deberá guardar la pertinente independencia respecto a las funciones, actividades e intereses de la entidad u organismo sujeto a examen y a sus funcionarios, sin olvidar que las auditorías realizadas por estas firmas siempre contarán con la supervisión de la Corte y los informes resultantes de ellas, estarán sujetos al mismo trámite que los resultantes de las auditorías internas una vez entregadas las copias correspondientes a la Corte.

Y por último la auditoría realizada por la Corte, estará sujeta a una planificación anual y será ejecutada por personal que mantendrá plena independencia ante las entidades y organismos sujetos a su control, además el Presidente de la Corte o quien haga sus veces, representantes especiales y auditores gubernamentales de la misma, tendrán un acceso irrestricto a registros, documentos, y archivos que sustenten la información e inclusive las operaciones realizadas³².

No obstante, si la naturaleza de la auditoría lo requiere, la Corte está facultada para hacer comparecer testigos y recibir sus declaraciones en las actuaciones que estén dentro de sus competencias. En su defecto se

³² Ley Orgánica de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador. Arts.42 y 44 Inc. 2 Decreto Legislativo No. 438 del 31 de agosto de 1995, Publicado en el Diario Oficial No. 176, Tomo No. 328 del 25 de septiembre de 1995. Y sus reformas de D.L. No. 151, del 02 de octubre del 2003, publicado en el D.O. No. 193, Tomo 361, del 17 de octubre del 2003.

expedirá el Informe de Auditoría, el cual será suscrito por los funcionarios de la Corte y tendrán carácter público.

De los resultados de las auditorías se determina si existen o no hallazgos³³ de algún tipo, pues se presume legalmente que las actividades y operaciones de las entidades y organismos del sector público y sus servidores son confiables y correctas, conforme al Principio de Buena Fe, a menos que haya precedido sentencia ejecutoriada que declare la responsabilidad por parte de la CCR; como podemos observar la Ley de la Corte, dentro de su normativa, aborda todos los aspectos importantes y que son de interés para nosotros debido a la incidencia que tiene.

2.5 Reglamento Orgánico Funcional de la Corte de Cuentas de la República

Fue emitido por la Corte de Cuentas de la República el 24 de agosto de 2004, estableciendo la estructura orgánica administrativa de éste ente y las funciones de cada una de las dependencias que lo conforman. Para el ejercicio de sus funciones determina la creación de la Coordinación General de Auditoría que comprende las siete Direcciones de auditoría, las cuales tienen distribuidas Municipalidades específicas a las que las fiscalizarán, siendo importante recalcar que la distribución de las municipalidades a que se ha hecho mención obedecen a reformas recientes, ya que anteriormente era la Dirección de Auditoría Dos, Sector Municipal que según el Art. 7 relacionado con el 34 de éste Reglamento, era la que tenía bajo su

³³ Normas de Auditoría Gubernamental, Sección 3 “Normas Generales Relacionadas con la Fase de Informes” emitidas por la Corte de Cuentas de la República, mediante Decreto No. 5. Publicadas en el Diario Oficial No. 180, Tomo No. 364, de Fecha 29 de Septiembre de 2004.

responsabilidad, examinar y evaluar los sistemas administrativos financieros y de control interno en las Municipalidades, que ulteriormente será desarrollado en otro capítulo. Y además comprendía según el Art. 35 de dicho Reglamento, las Oficinas Regionales de Santa Ana y San Vicente, las cuales examinan y evalúan los sistemas administrativos financieros y de control interno en las entidades que recibe fondos públicos de la zona Para Central y Oriental, incluyendo a la Municipalidades.³⁴

2.6 Reglamento para el Cumplimiento de la Función Jurisdiccional

Emitido por la Cámara de Segunda Instancia, el 3 de junio de 2002, publicado en el D. O. No. 108, Tomo No. 35, de 13 de junio de 2002, en éste Reglamento, se establece la Función de las cinco Cámaras de Primera Instancia y la de la Segunda Instancia, la de las de Primera es, conocer del Juicio de Cuentas según su procedimiento, admitir el recurso de Apelación para ante la Cámara de Segunda Instancia, esto según lo establecido en el Art. 1, 4 y 24, de este Reglamento.

La Cámara de Segunda Instancia según el Art. 7 y 25 de este Reglamento, entre sus atribuciones está: organizar a las Cámaras de Primera Instancia, conocer del Recurso de Revisión y de Apelación.³⁵

2.7 Normas de Auditoría Gubernamental

Estas fueron emitidas por la Corte de Cuentas de la República el 14 de septiembre de 2004, publicadas en el Diario Oficial No. 180, Tomo No. 364, de fecha 29 de septiembre de 2004, establece los requisitos necesarios para

³⁴ Reglamento Orgánico Funcional de la Corte de Cuentas de la República. Arts. 7,34,35.

³⁵ Reglamento para el Cumplimiento de la Función Jurisdiccional. Art. 1, 4, 7, 24 y 25.

realizar el proceso de auditoría, teniendo como función principal la efectiva planificación, ejecución y comunicación de los resultados de la Auditoría Financiera, Operacional o de Gestión y Examen Especial, según el caso.

Según el Art. 2 de estas Normas, sus disposiciones son obligatorias no sólo para los auditores internos de las entidades estatales, si no también para las Firmas Privadas de Auditoría que realicen auditoría a las entidades y organismos del sector público, y de la Corte de Cuentas.

En general dichas normas regulan todo lo relacionado a las auditorías gubernamentales y como tales a los auditores, estableciendo cada uno de los principios que estos deben de seguir para lograr la efectividad.

2.8 Normas Técnicas de Control Interno.

Emitidas por la Corte de Cuentas de la República, el 14 de septiembre de 2004, publicadas en Diario Oficial No. 180, Tomo No. 364, 29 de septiembre de 2004. De acuerdo a los artículos 1 y 3 de éstas normas, las NTCI tienen como objeto y finalidad primordial el constituir un marco normativo básico para la ejecución del Sistema de Control Interno en cada una de las Instituciones, Entidades, Sociedades y Empresas del Sector Público y sus servidores, ya que cada entidad tiene el deber de emitir sus Normas Técnicas de Control Interno Específicas tomando como referencia las Emitida por la Corte, garantizando la implementación del Sistema de Control Interno lo que facilita, el alcanzar los objetivos institucionales, ya que previene y detecta, las adquisiciones, usos o disposiciones no autorizadas de los fondos estatales, permitiendo con esta la transparencia y la economía de su gestión. Así mismo, es de esperar que exista un control de sus funcionarios y empleados para controlar los programas, la organización y la administración de las operaciones que son puestas a cargo de éstos, no sólo en un aspecto formal

sino también legal que aseguren la eficiencia y economía en el uso de todos los recursos puestos a su disposición, sean estos de carácter humano, ambientales, materiales o financieros que permitan asegurar la efectividad de los mismos tanto en los resultados obtenidos como en la transparencia de la gestión.

2.9 Código Municipal

Código Municipal,³⁶ en el Art. 1º establece que “tiene por objeto desarrollar los principios constitucionales referentes a la organización, funcionamiento y ejercicio de las facultades autónomas de los municipios”; para lo cual cuenta con autonomía otorgada por mandato constitucional, en ese sentido regula todo lo relacionado con las Municipalidades en El Salvador y en éste caso en particular, lo concerniente al Presupuesto de los Municipios, estipulando en su Capítulo II denominado del Presupuesto y en su Art. 72 que cada municipalidad “esta obligada a desarrollar su actuación administrativa y de gobierno, por un presupuesto de Ingresos y Egresos”, el cual inicia el primero de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año; por lo tanto el Capítulo anteriormente mencionado desarrolla en su conjunto todo lo relacionado al Presupuesto Municipal, y establece dentro de sus características según el Art. 3 la autonomía que se extiende al decreto de su presupuesto de ingresos y egresos.

El Capítulo IV del mismo cuerpo legal denominado de la Contabilidad y Auditoría a partir del Art. 103 y siguientes, desarrolla lo referente a estos dos aspectos, siendo obligación de las municipalidades llevar la contabilidad de

³⁶ Código Municipal de El Salvador, aprobado el 31 de enero de 1986 y publicado en el Diario Oficial el 1 de mayo del mismo año (Actualmente vigente).

acuerdo a sistemas aceptados de contaduría y además debe de realizar auditorías para garantizar el control interno de las mismas, para garantizar según lo regulado en el Capítulo V (Del Control Administrativo), buenos resultados a su favor, ya que la CCR, ejercerá la vigilancia, fiscalización y control a posteriori sobre la ejecución del Presupuesto de las Municipalidades, de acuerdo a las normas y leyes de dicha institución fiscalizadora y en caso de existir alguna irregularidad o deficiencia, el ente fiscalizador informa al Consejo Municipal con indicación de las mismas, señalando el procedimiento correspondiente estipulado en el Art. 109 Código Municipal.

2.10 Ley Tributaria Municipal

Fue aprobada el 5 de diciembre de mil novecientos noventa y uno, D.L. N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991 y posteriormente, reformada³⁷, en su Art. 1° establece “los principios básicos y el marco normativo general que requieren los Municipios para ejercitar y desarrollar su potestad tributaria, de conformidad con el Artículo 204 ordinales 1 y 6 de la Constitución de la República”, además determina los requisitos que deben contener las leyes y ordenanzas que establecen los tributos municipales, siendo el hecho generador del tributo, los sujetos activo y pasivo; la cuantía del tributo o forma de establecerla; las deducciones, las obligaciones de los sujetos activo, pasivo y de los terceros; las infracciones y sanciones

³⁷ D.L. N° 191, del 27 de febrero de 1992, publicado en el D.O. N° 50, Tomo 314, del 13 de marzo de 1992; (2) D.L. N° 591, del 7 de julio de 1993, publicado en el D.O. N° 135, Tomo 320, del 19 de julio de 1993; (3) D.L. N° 74, del 17 de julio del 2003, publicado en el D.O. N° 149, Tomo 360, del 15 de agosto del 2003; (4) D. L. N° 925, del 20 de Diciembre del 2005, publicado en el D. O. N° 26, Tomo 370, del 07 de Febrero del 2006; (5) D. L. N° 963, del 15 de Febrero del 2006, publicado en el D. O. N° 49, Tomo 370, del 10 de Marzo del 2006.

correspondientes; los recursos que deban concederse conforme esta Ley; así como las excepciones que pudieran otorgarse respecto a los impuestos, esto de conformidad al Art. 2 de esta Ley.

En los Art. 3,4,5 y 6 de esta Ley, se establecen las diversas categorías tributarias municipales, las cuales son: Impuestos Municipales, conformados por todos los tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada; las Tasas Municipales, que consisten en los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios y por último la Contribución Especial Municipal, que no es más que el tributo que se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas, realizadas por los Municipios. Esta Ley por su carácter especial prevalecerá en materia tributaria sobre el Código Municipal y otros ordenamientos legales.

2.11 Derecho Comparado.

Se dice que el Derecho Comparado, “es la ciencia cuyo objeto es el estudio de las semejanzas y diferencias entre los ordenamientos jurídicos de dos o más países”³⁸; Así mismo se dice que “Es una técnica para estudiar el Derecho, caracterizada por contrastar instituciones o figuras jurídicas de distintos ordenamientos con el fin de profundizar en el conocimiento del ordenamiento propio.”³⁹ Con lo que respecta al estudio de la Función de Fiscalización y Control a Posteriori de la ejecución del Presupuesto Municipal por parte de la Corte de Cuentas o entidades fiscalizadoras superiores, se

³⁸ OSSORIO, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Editorial Heliasta. Argentina, 1980, Pág. 300.

³⁹ RIBÓ DURAN, Luis, *Diccionario de Derecho*, Editorial BOSH, Barcelona, 1995, Pág. 180.

analizará la situación jurídica existente en las Repúblicas de Costa Rica, Guatemala, Honduras, Nicaragua, España, México y Argentina.

2.11.1 Constitución de la República de Costa Rica.

Establece en su apartado sobre la hacienda pública un capítulo exclusivo que regula a la Contraloría General de la República definiéndola como una “institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública”⁴⁰, pero que posee absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus labores, esto según el artículo 183 de la misma.

Además según el artículo 184 del mismo cuerpo legal se regula los deberes y atribuciones que tiene la Contraloría, entre ellos están:

“Fiscalizar la ejecución y liquidación de los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República, examinar, aprobar o improbar los presupuestos de las Municipalidades e instituciones autónomas y fiscalizar su ejecución y liquidación”⁴¹; también debe enviar anualmente a la Asamblea Legislativa, una memoria del movimiento correspondiente al año económico anterior, con detalle de las labores del contralor y la exposición de las opiniones y sugerencias que éste considere necesarias para el mejor manejo de los fondos públicos; así como examinar, glosar y fenecer las cuentas de las instituciones del Estado y de los funcionarios públicos, y en cuanto a lo relacionado con las municipalidades se refiere, es en el Art. 175 de la misma que establece que las Municipalidades dictarán sus presupuestos ordinarios o extraordinarios, los cuales necesitarán, para entrar en vigencia, la

⁴⁰ MÁRQUEZ, Daniel, *Función Jurídica de Control de la Administración Pública*, Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2005. Pág.261.

⁴¹ *Ibidem* pág. 261.

aprobación de la Contraloría General que fiscalizará su ejecución. Al hacer un análisis comparativo, a diferencia de la Constitución Salvadoreña se evidencia que se da un control del presupuesto municipal desde “su aprobación ya que previo a iniciar su vigencia debe de ser aprobado por la Contraloría, quien además fiscalizará su ejecución (Control a posteriori de la ejecución del presupuesto Municipal).”⁴²

En resumen ambas constituciones se diferencian además porque en la de El Salvador contiene un articulado más extenso que la de CR, en lo que al organismo contralor se refiere, destacando que determina la existencia de una Contraloría General a la que no se le atribuyen funciones jurisdiccionales ya que dentro de las atribuciones comprende el aspecto administrativo, caso contrario en El Salvador, que claramente en la Constitución dentro de las atribuciones asignadas comprende la función jurisdiccional al especificar que conocerá de los juicios a que den lugar las cuentas que hayan sido inspeccionadas y glosadas por dicha institución (Art. 195 fracción 3ª. Cn. El Salvador). En atención a todo lo anteriormente expuesto, se deduce que la contraloría tiene menos labores que realizar.

2.11.2 La Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Costa Rica (LOGCR).

La LOGCR no puntualiza de forma clara la finalidad de la misma, pero a través del desarrollo de dicha normativa se infiere que su función es la de llevar a cabo las auditorías a las entidades publicas, pero en ningún momento tiene a su cargo funciones jurisdiccionales, ya que en su Art. 3 se establece

⁴²Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, “Constituciones Hispanoamericanas”, www.cervantesvirtual.com, Contiene las diferentes constituciones de Hispanoamérica y algunas comparaciones de la normativa de las mismas entre uno y otro país. Fecha de Consulta 4 de octubre de 2008.

que la representación de la Contraloría la ejercerá el Contralor y este tiene la facultad según su exclusivo criterio como "amicus curie" o como coadyuvante en los procesos jurisdiccionales en que se encuentren involucrados la Hacienda Pública o los fondos privados sujetos a control y a fiscalización del órgano contralor; también, como parte principal debidamente legitimada en los juicios que versen sobre actos o dictámenes de la Contraloría General de la República o sobre actos de la administración activa ordenados o recomendados por ella. Prácticamente regula aspectos comunes en la ley CCR de El Salvador, en el sentido que se pronuncia sobre la independencia que dicho organismo tiene atribuida por mandato constitucional, la competencia que tiene atribuida y con respecto a quienes.

Al igual que en su Constitución la LCGRC, tiene dentro de sus atribuciones, la aprobación o no, de los presupuesto y dentro de estos se incluye el presupuesto Municipal, que solamente entrará en vigencia si es aprobado por la Contraloría, quien posteriormente fiscalizará la ejecución del Presupuesto Municipal, mediante las auditorías que como ya se explicó anteriormente es diferente en El salvador.

En atención a que en dicha ley, solamente tiene atribuido el aspecto administrativo "no se regula normativa alguna sobre Cámaras y aspecto jurisdiccional alguno"⁴³, pero claro esta tiene atribuida la potestad de ordenar que se atribuyan sanciones cuando a un funcionario se le determine que a actuado de forma ilegal en materia de administración, ya que su criterio técnico es vinculante, "también la Contraloría puede imponer sanciones en algunos casos, como por ejemplo por desobediencia, por responsabilidad

⁴³ MÁRQUEZ, Daniel, *Función Jurídica de Control de la Administración Pública*, Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2005, Pág.261.

disciplinaria, cancelación de credencial, tal como se regula en los artículos 69 al 73, de la Ley Orgánica de dicha institución de fiscalización”.⁴⁴ Y en lo referente a la determinación de la Responsabilidad Civil, se establece en éste mismo capítulo que será establecido en la “Ley General de la Administración Pública”.⁴⁵

Claramente se evidencia que para los procedimientos, no es el órgano contralor quien tiene asignada esa tarea, sino que se somete a lo establecido en otras leyes como la anteriormente citada, tal como lo regula el artículo 77 de la LOCGRC.

Cabe destacar que Costa Rica es uno de los países que se considera con mayor eficiencia en materia de control y fiscalización de los fondos públicos especialmente en materia presupuestaria, “ya que en los últimos años obtuvo la mayor calificación en estudios realizados sobre transparencia presupuestaria con un 48.8 por ciento”.⁴⁶

2.11.3 Constitución Política de la República de Guatemala.

Emitida en 1985 y reformada posteriormente mediante Acuerdo Legislativo número 18-93 del 17 de noviembre de 1993, establece en su Título V, Capítulo III denominado Régimen de Control y Fiscalización, donde se regula todo lo referente al mismo; atribuyéndole la función de fiscalización de los

⁴⁴ Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Costa Rica, emitida el 26 de agosto de 1994, Capítulo V denominado “de las sanciones y de las responsabilidades”, Sección I de las sanciones.

⁴⁵ Ley General de la Administración Pública, República de Costa Rica, emitida el 2 de mayo de 1978, bajo el Número 6227.

⁴⁶ Índice Latinoamericano de Transparencia Presupuestaria, Informe de El Salvador, 2005, Pág.2.

“ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado”⁴⁷, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. Si corresponde a la Contraloría General de Cuentas (CGCRG), a diferencia de las Constituciones de Costa Rica y de El Salvador no se establecen las atribuciones y funciones de dicho ente contralor, sino simplemente se deja plasmado que estas serán determinadas por la ley.

Los aspectos que regula la Constitución no son muy extensos, pero algo si es claro que da un mayor énfasis a la figura del contralor, ya que solo el primer artículo de dicho capítulo regula aspectos sobre la fiscalización en sí, y los artículos subsiguientes a excepción del Art. 236 hacen referencia a dicho funcionario, especificando el periodo para el cual será electo por el Congreso de la República y todas las formalidades necesarias para su elección, según el Art. 233 seguidamente el Art. 234 puntualiza los requisitos que debe reunir una persona para ostentar el cargo de contralor, para concluir regula en el Art. 235 las facultades que éste tiene.

A comparación de la Constitución Salvadoreña, en el Capítulo V relativo a la CCR, en su Art. 195 establece que corresponde a dicho organismo la Fiscalización de la Hacienda Pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular, destacando además su independencia y a continuación detalla una a una todas las atribuciones que le corresponden; con relación al Presidente de la CCR el Artículo 196 en su inc. 2º y 3º hace alusión a éste, detallando el periodo para el cual será elegido, pero no solamente regula lo relativo a él sino también otros aspectos importantes

⁴⁷ Art. 23. Inc. 1º, Constitución de la República de Guatemala.

sobre la Corte, finalmente siendo los artículos 198 y 199 los que exclusivamente se refieren a dicho funcionario.

En cuanto a las Municipalidades, en el Capítulo VII denominado Régimen Municipal, no regula nada relacionado a la fiscalización de los fondos municipales.

2.11.4 Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala

Esta Ley fue aprobada mediante Decreto número 31-2002 del cinco de junio de dos mil dos y publicada en el Diario de Centroamérica el 17 del mismo mes y año, Tomo 269, Diario 37, derogando a la anterior Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, ya que según el Considerando primero de la nueva ley, ya no se ajusta al régimen de control y fiscalización preceptuado por la Constitución.

Al profundizar en las disposiciones de la referida ley, se puede comprobar que en su Art. 1 se establece al igual que la CCR de El Salvador, la independencia, así mismo se determina su ámbito de competencia, atribuyéndole la función fiscalizadora externa hacendaria de todos los organismos del Estado, incluidas las municipalidades y todas las instituciones que reciban fondos estatales, además define objetivos y atribuciones, caso contrario a la constitución nuestra que solo instituye atribuciones.

La estructura orgánica de la CGCRG según el artículo 11 de la ley orgánica comprende el siguiente orden jerárquico:

- a) Contralor General de Cuentas;
- b) Subcontralor de probidad;
- c) Subcontralor de Calidad de Gasto Público; y

d) Directores.

De la estructura de la misma se puede evidenciar claramente que se diferencia de la estructura del organismos fiscalizador en El Salvador, en ningún momento regula la existencia de Cámaras y mucho menos la forma en que se debe de llevar a cabo un Juicio de Cuentas, porque solamente le corresponde la función administrativa, por lo tanto dispone todo lo pertinente a las atribuciones de cada una de éstas.

Otro aspecto que cabe recalcar a nivel comparativo entre ambas instituciones fiscalizadoras, es el tocante a que puede imponer sanciones y solo cuando en la realización de las auditorias, los auditores encuentran argumentos que sustenten un ilícito deben denunciarlo a la autoridad correspondiente y al contralor.⁴⁸

2.11.5 Constitución de la República de Honduras.

La Constitución Hondureña (CH) data de 1982, pero a lo largo de su historia ha sido objeto de muchas reformas, de las cuales se resaltan las relacionadas con la materia de control de los fondos públicos, “que en el año 2002 dan paso al Tribunal Superior de Cuentas (TSCH)”⁴⁹ y posteriormente ratificadas por el Decreto 2-2002 del 25 de enero del 2002, publicado en el Diario Oficial La Gaceta No 29,800 del 6 de junio del 2002, ya que anteriormente el ente encargado de la función fiscalizadora en ese país era denominado en la misma como Contraloría General de la República.

⁴⁸ Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de la República de Guatemala. www.contraloria.gob, Fecha de Consulta 11 de octubre de 2008.

⁴⁹ Decreto 268-2002 del 17 de enero del 2002 y publicado en el Diario Oficial La Gaceta No. 29,691 de fecha 25 de enero del 2002. Esta norma modificó varios de los artículos del cuerpo normativo Constitucional, incluidos el Título V, que comprende el Capítulo III que refiere al ente encargado del control de los fondos públicos.

Es el Título V que se refiere a los Poderes del Estado, en el cual se encuentra el CAPITULO III, compuesto por seis artículos (222 al 227), los cuales comprenden todo lo relacionado con la definición, funcionamiento e integración del Tribunal Superior de Cuentas. Se contempla que dicho organismo es el ente rector del sistema de control de los recursos públicos, con autonomía funcional y administrativa de los Poderes del Estado, sometido solamente al cumplimiento de la Constitución y las leyes, teniendo como función, la fiscalización a posteriori de los fondos públicos en todas las instituciones públicas o las que administren recursos públicos, esto mediante el control financiero y de gestión de resultados basado en principios de eficiencia, economía, equidad, veracidad y legalidad (Art. 222 CH).

El TSCH, en cumplimiento de su función le corresponde determinar el enriquecimiento ilícito, lo cual difiere de la normativa salvadoreña relativa a la Corte de cuentas de la República ya que no le compete dicha atribución, además las atribuciones del mencionado Tribunal no se encuentran de forma taxativa, si no que se establece que tendrá las atribuciones que determine la Ley Orgánica (Art. 227).

En cuanto a los funcionarios que integran el TSCH, el Art. 223 establece que serán tres, los que ejercerán el cargo por un periodo de 7 años y no podrán ser reelectos, contrario a lo regulado en nuestro país, en el sentido que el Presidente y los dos Magistrados que integran la CCR son elegidos para un periodo de tres años y pueden ser reelegidos, según lo estipula el Art. 196 Inc. 3º Cn., en cuanto a los requisitos establecidos para ser miembro del Tribunal, están regulados de forma muy similar y se encuentran contenidos en el Art. 224 CH, aunque existe una excepción y es que la CH especifica claramente que los funcionarios del Tribunal deben de poseer título

universitario en determinadas área como ciencias económicas, administrativas, jurídicas o financieras.

En cuanto al aspecto Municipal, la Constitución establece que ejercerá el control a posteriori de todas las instituciones públicas y municipales, así como todas aquellas que de forma directa o indirecta manejen fondos públicos.

2.11.6 Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas de Honduras

En atención a lo regulado en el Art. 227 de de la CH, en relación a que la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas (LOTSCH), regulará todo lo relacionado con las atribuciones, la organización y funcionamiento del mismo, se emite la misma mediante Decreto No. 10-2002-E, dicha ley tiene su punto de partida en una serie de definiciones, para posteriormente en su Art. 3 recalcar lo regulado constitucionalmente en cuanto al Tribunal Superior de Cuentas, estableciendo que tiene como función constitucional la fiscalización a posteriori de los fondos públicos de todas las instituciones publicas, así como de las Municipalidades y de todas las que perciban, custodien, administren y dispongan de recursos o bienes del Estado .

Al igual que en El Salvador, la Ley Orgánica del TSCH, también le confiere independencia de los demás poderes del Estado, sometido únicamente a la Constitución de la República, la Ley y sus reglamentos (Art. 6 LOTSCH).

En cuanto a la forma de cómo esta integrado el TSCH, varía mucho con respecto, a la que tiene establecida la CCR, porque dicho Tribunal solamente esta integrado por tres miembros y la Presidencia será ejercida de manera rotativa por períodos de un año entre los miembros que la integran,

estableciendo además los requisitos que deben de reunir para poder ser miembros y así como las correspondientes sanciones en caso de incurrir en conductas establecida por la misma ley; en definitiva contempla una regulación muy extensa en cuanto a los funcionarios que la integran caso contrario a la Ley de la CCR, que con relación a los miembros de ésta, no establece mayor regulación.

En cuanto a la fiscalización del presupuesto o rendición de la cuenta general del estado, el Art. 32 de la referida ley establece un plazo de cuarenta y cinco días hábiles para enviar las liquidaciones, esto le corresponde realizarlo a todas las instituciones, dentro de las cuales figuran las municipalidades.

La ley hondureña regula además la existencia de un sistema de control financiero de los fondos públicos, que garantice la transparencia en la utilización de los mismos, estableciendo los componen de éste, los cuales son (Art.38):

2. El control de gestión y de resultados;
3. El control de probidad y ética públicas; y
4. El control del patrimonio del Estado.

De los componentes mencionados, al hacer una comparación con la normativa salvadoreña claramente se puede observar que existen diferencias ya que la Ley de la CCR regula la existencia de un Sistema de Control y Auditoria de la Gestión Pública, pero los componentes que establece dicha ley según el Art. 23 de la LCCR de El Salvador, comprenden el control interno externo y el control externo posterior; en cambio la LOTSCH contempla el control posterior como componente base de el Sistema y no incluye el control interno, sino mas bien lo instituye como complemento del control de gestión y de resultados; al mismo tiempo da mucha prioridad,

probidad y ética pública, y la figura de la contraloría social que no es el caso salvadoreño.

2.11.7 Constitución de la República de Nicaragua.

“La Constitución Nicaragüense en el Título VIII. De la organización del Estado, en su Capítulo IV denominado De la Contraloría General de la República (CGRN)”, regula lo relativo al máximo organismo en ese país encargado de la fiscalización de los fondos públicos. Estableciendo que CGRN, es el organismo Rector del Sistema de Control de la Administración Pública y fiscalización de los bienes y recursos del Estado, para regirla crea el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, que estará integrado por cinco miembros propietarios y tres suplentes, electos por la Asamblea Nacional para un período de cinco años (Art. 154 CN), periodo que es más extenso al nuestro.

Con relación a las atribuciones de la CGRN, el Art. 155 CN establece de forma general las que le corresponden realizar como son:

1. Establecer el sistema de control que de manera preventiva asegure el uso debido de los fondos gubernamentales.
2. El control sucesivo sobre la gestión del Presupuesto General de la República.
3. El control, examen y evaluación de la gestión administrativa y financiera de los entes públicos, los subvencionados por el Estado y las empresas públicas o privadas con participación de capital público.

De igual forma que en El Salvador y en los demás países Centroamericanos es un organismo independiente de los demás poderes del Estado.

El presidente del Consejo Superior de la CGR, no es elegido por la Asamblea Nacional, sino que dentro de los miembros que integran dicho consejo eligen al que fungirá como presidente. Esto por supuesto es muy diferente a la forma de elección del presidente de la Corte de Cuentas de la de El Salvador, ya que éste es elegido por la Asamblea Legislativa para un periodo de tres años y no de uno como se contempla en la norma fundamental precitada.

“Cabe destacar que Nicaragua es uno de los países que según informe de transparencia presupuestaria, esta por arriba de nuestro país con un 46.4%”⁵⁰, y por debajo de Costa Rica, que se cataloga a nivel de Centroamérica con mayor transparencia, según dicho índice, pero en comparación con El Salvador, tanto Costa Rica como Nicaragua, realizan una mejor fiscalización de los fondos públicos.

2.11.8 Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos.

La legislación mexicana en materia de fiscalización, parte con la “Constitución”⁵¹ que en el Título Tercero, Sección V, denominado De la Fiscalización Superior de la Federación, en el cual consta un solo Artículo, el Art. 79 que regula de manera muy extensa, la existencia de una entidad fiscalizadora, claro está sin determinar como se denominará a la misma, y detalla cada una de las funciones que le corresponden realizar en base a lo que determine una ley específica.

⁵⁰ Índice Latinoamericano de Transparencia Presupuestaria, Informe de El Salvador, 2005, Pag.2.

⁵¹ Constitución Federal de los Estados Unidos mejicanos, vigente desde 1917, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero del mismo año. Y sus ultimas reformas de2005.

Dentro de las atribución que le corresponden a la entidad fiscalizadora están Fiscalizar en forma posterior los ingresos y egresos; el manejo, la custodia y la aplicación de fondos y recursos de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, a través de los informes que se rendirán en los términos que disponga la ley, así como de los municipios, al igual que en El Salvador dicha fiscalización se realiza de forma posterior.

En definitiva en la disposición constitucional mejicana relativa a la fiscalización regula todo lo relativo a la institución encargada del control de los fondos federales, tal como se regula en la Constitución Salvadoreña con la diferencia que ésta última lo regula en varios artículos por separado.

2.11.9 Constitución de la República de Argentina (CA)

En materia de control externo, el Art. 85 de la Constitución Nacional de la República de Argentina señala que es una atribución del Poder Legislativo y establece:

El examen y opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración Pública se sustenta en los dictámenes de la Auditoria General de la Nación (AGN) “instancia a la que se considera un organismo de asistencia técnica con autonomía funcional. Su titular es designado por el Congreso a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores”.⁵²

⁵² MÁRQUEZ, Daniel, *Función Jurídica de Control de la Administración Pública*, Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2005. Pág. 259. Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, “Constituciones Hispanoamericanas”, www.cervantesvirtua, Contiene las diferentes constituciones de Hispanoamérica y algunas comparaciones de la normativa de las mismas entre uno y otro país. Fecha de Consulta 4 de octubre de 2008.

Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

Al igual que la constitución mejicana, la CA regula lo relativo a la fiscalización en una sola disposición

CAPITULO III

“La separación de las funciones administrativas de las jurisdiccionales de la Corte, permitiría una mayor agilización y eficiencia en la función de fiscalización de los fondos públicos en el Salvador. FUSADES, Boletín de Estudios Legales No.65,

EL PROCESO DE AUDITORÍA Y EL JUICIO DE CUENTAS

SUMARIO:

3.1 Preámbulo. 3.2 Aspecto Administrativo. 3.2.1 Tipos de auditoría que realiza la Corte de Cuentas de la República. 3.2.1.1 Auditoría financiera. 3.2.1.1.1 Fase de Planificación. 3.2.1.1.2 Fase de Ejecución. 3.2.1.1.3 Fase de Informe. 3.2.1.2 Auditoría Operacional o de Gestión. 3.2.1.2.1 Fase de Planificación. 3.2.1.2.2 Fase de Ejecución. 3.2.1.2.3 Fase de Informe. 3.2.1.3 Examen Especial. 3.2.1.3.1 Fase de Planeación. 3.2.1.3.2 Fase de Ejecución. 3.2.1.3.3 Fase de Informe. 3.2.2 Direcciones de Auditoría y Oficinas Regionales. 3.2.2.1 Dirección de Auditoría Uno. 3.2.2.2 Dirección de Auditoría Dos. 3.2.2.3 Dirección de Auditoría Tres. 3.2.2.4 Dirección de Auditoría Cuatro. 3.2.2.5 Dirección de Auditoría Cinco. 3.2.2.6 Dirección de Auditoría Seis. 3.2.2.7 Dirección de Auditoría Siete. 3.2.2.8 Oficina Regional de San Vicente. 3.2.2.9 Oficina Regional de Santa Ana. 3.3 **Aspecto Administrativo.** 3.3.1 Cámaras de Primera Instancia. 3.3.1.1 Juicio de Cuentas. 3.3.1.1.1 Auto de Apertura. 3.3.1.1.2 Pliego de Reparos. 3.3.1.1.3 Emplazamiento. 3.3.1.1.4 Sentencia

3.1 Preámbulo

En el Capitulo anterior se dio a conocer la forma en que ha venido evolucionado la función fiscalizadora del Estado, hasta llegar a la Corte de Cuentas de la República que es la Institución que por mandato Constitucional actualmente fiscaliza a todas las Entidades que perciben fondos estatales y desde luego a todos los servidores públicos que integran cada una de éstas, en tal sentido este Capitulo tratará sobre el doble aspecto de la función fiscalizadora que realiza la Corte, en primer lugar el aspecto Administrativo que no es más que el proceso de Auditoría que se realiza a través de como la Auditoría Financiera, Operacional o de Gestión y los Exámenes Especiales

que efectúan las Direcciones de Auditoría y Oficinas Regionales de dicha Institución y en segundo lugar el aspecto jurisdiccional que específicamente es el Juicio de Cuentas que realiza la Corte a través de las cinco Cámaras de Primera Instancia y la Cámara de Segunda Instancia.

La función fiscalizadora que tiene asignada la Corte, es ejecutada a través del doble aspecto, por lo que ambos constituyen la base fundamental de la transparencia de los fondos públicos y municipales en El Salvador y forman parte del Sistema Nacional de control y Auditoría de la Gestión Pública (SNCAGP), que se abordara posteriormente en otro apartado.

Es competencia de la Corte, el control externo posterior de la Gestión Pública, según se establece en LCCR y para llevarlo a cabo se vale del proceso administrativo y jurisdiccional, que constituyen los mecanismos para garantizar la transparencia en la utilización e inversión de los fondos públicos en El Salvador y forman parte del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública; el primero de ellos comprende los diferentes tipos de auditorías que se practican a las distintas entidades publicas, y el segundo comprende el Juicio de Cuentas, último mecanismo del control externo posterior donde se determinan responsabilidades para los servidores públicos.

3.2 Aspecto Administrativo

El aspecto Administrativo, esta conformado por las auditorías ejecutadas por la Corte de Cuentas; Previo a entrar a conocer como se lleva a cabo la auditoría en las diferentes instituciones publicas así como los tipos de auditoría que realiza la CCR, se considera preciso definir en que consiste ésta, por lo que se citan algunos conceptos, que permiten una mejor

compresión de la misma.

Para ELENA MORENO MONTAÑA la auditoría “es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente, acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos”.⁵³

En cambio, GERARDO GUAJARDO CANTÚ, afirma “consiste en revisar y comprobar los Registros financieros de una organización para determinar si se han observado las políticas dictadas por la administración.”⁵⁴

Las definiciones anteriormente citadas, en efecto nos proporcionan una idea muy clara de lo que es una auditoría, pero claro está, estos son conceptos generales, y cuando se hace alusión a los tipos de auditoría que realiza la Corte, entonces se habla de Auditoría Gubernamental, la cual consiste en “*El Examen objetivo, independiente, imparcial, sistemático y profesional de las actividades financieras, administrativas y operativas ya ejecutadas por las entidades y organismos del sector público, así como de las entidades, organismos y personas, que reciben asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos*”⁵⁵. Habiendo definido en que consiste la auditoría, entonces se puede entrar a conocer cuales son los tipos de auditoría.

⁵³ MORENO MONTAÑA, Elena, *Auditoría*, www.gestiopolis.com, Fecha de Consulta 15 de agosto de 2008.

⁵⁴ GUAJARDO CANTÚ, Gerardo, *Contabilidad Financiera*, 4ta. Edición, Editorial Mc Graw Hill, México, 2004, pág. 22

⁵⁵ Corte de Cuentas de la República, *Manual de Auditoría Gubernamental*, San Salvador, año 2006, Pág. 2

3.2.1 Tipos de auditoría que realiza la Corte de Cuentas de la República

Los diferentes tipos de auditoría gubernamental que efectúa la Corte, constituyen los mecanismos que dan inicio al control externo y es llevada a cabo por los auditores que están obligados a realizar la fiscalización, en tal sentido, según la naturaleza de la Institución a auditar, está clasificada en: a) Auditoría Financiera, b) Auditoría Operacional o de Gestión y c) Examen Especial.

3.2.1.1 Auditoría financiera

Según el Manual de Auditoría Gubernamental *“Es el examen de las transacciones, registros, informes y estados financieros; del cumplimiento de la legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones; y del control interno financiero; con el objeto de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros”*⁵⁶

El objetivo principal de esta clase de auditoría es determinar, si los estados financieros (los cuales proveen información sobre la realidad financiera de la Institución y todas las operaciones realizadas por la misma) presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento económico, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria, de conformidad con los principios y normas de la Auditoría Gubernamental, para lograr determinar esta condición los auditores deben de ejecutar dicha auditoría de acuerdo a las siguientes fases:

⁵⁶ Corte de Cuentas de la República, *Manual de Auditoría Gubernamental*, 2006, San Salvador, Pág.3

3.2.1.1.1 Fase de Planificación

Ésta permite que el Equipo de Auditoría logre identificar las áreas más importantes y los posibles problemas del examen, así como evaluar el nivel de riesgo y establecer la evidencia a requerir de la Entidad auditada, para establecer los estados financieros de la misma, siguiendo el procedimiento que a continuación se describe:

a) Conocimiento y Comprensión de la Entidad

Para que el examen sea efectivo y eficiente, el Equipo de Auditoría debe entender las operaciones de la entidad a auditar, situación que permitirá el desarrollo del trabajo de mejor manera y también brindar apoyo a la gestión de dicha entidad, para entender dichas operaciones es necesario:

✓ *Obtener información relevante de la entidad*, que no es más que la revisión del Archivo Permanente, la recopilación de toda la información relativa al periodo a auditar y la clasificación de la información por áreas (financiera, legal, administrativa y organizacional);

✓ *Análisis de la información recopilada*, el auditor debe realizar un estudio o evaluación a la información financiera recopilada y compararla con otros datos relevantes, utilizando entre otros métodos el de Análisis de relaciones, análisis de tendencias, comparaciones y determinación de los componentes de auditoría o ciclos de transacciones (ingresos, adquisiciones de bienes y servicios, inversión de activo fijo, remuneraciones y proyectos y programas).

b) Determinación de Objetivos y Alcance de la Auditoría

Al haber determinado los ciclos de transacciones contenidos en los estados financieros de la Entidad, el auditor debe definir los objetivos generales y

específicos sobre las clases de operaciones y saldos de las cuentas y en su defecto determinar la profundidad y énfasis de los procedimientos que serán utilizados para lograr alcanzar los objetivos propuestos.

c) Materialidad y Evaluación de Riesgos de Auditoría

La materialidad es considerada por los auditores como el establecimiento del monto del error tolerable, es decir como el error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar para emitir un dictamen. Contrario a la materialidad existe el riesgo de que el auditor de un dictamen inapropiado, debido a que los estados financieros están elaborados de forma errónea por la entidad. Existen tres tipos de riesgos, riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Los primeros son generados por las actividades y operaciones de la entidad, el último es responsabilidad del Equipo de Auditoría que desarrolla el trabajo

d) Memorando de Planificación

Es el primer documento formal que presenta el Equipo de Auditoría a través de su Jefe de Equipo a la Dirección de Auditoría u Oficina Regional correspondiente, para su aprobación; éste memorando contiene los resultados obtenidos en la fase de planificación y debe contener toda la información necesaria que lo fundamenten dentro de los papeles de trabajo.

e) Programas de Auditoría

La elaboración de los programas es la última parte de la fase de Planificación, a través de ésta el Jefe de Equipo es el responsable de delegar en cada uno de los auditores que integran el equipo de trabajo el aspecto dentro de la entidad (evaluaciones de riesgo inherente y de control,

procedimientos analíticos y pruebas de detalle, entre otros) que le tocará desarrollar, para evidenciar dicha situación cada auditor que desarrolle el programa correspondiente debe colocar sus iniciales en los papeles de trabajo. Es importante mencionar que esta actividad facilita la supervisión y coordinación de trabajo.

3.2.1.1.2 Fase de Ejecución

Ésta fase no es más que la aplicación de los programas determinados en la fase de planificación, lo cual debe quedar respaldado dentro de los papeles de trabajo correspondientes y se desarrolla de la forma siguiente:

a) Determinación del Muestreo de Auditoría

Ocurre cuando el auditor bajo procedimientos técnicos determina la muestra a utilizar la cual debe ser menor al cien por ciento de las partidas en el saldo de una cuenta o clase de transacción, para que el auditor logre obtener resultados objetivos sobre alguna características de las partidas seleccionadas, la determinación de la muestra es el elemento indispensable para establecer el alcance de las pruebas de control y las pruebas sustantivas.

b) Aplicación de Pruebas de Control

Son aquellas que se realizan dentro de la entidad a la muestra escogida en el sistema de control interno, con el objeto de determinar efectividad.

3.2.1.1.3 Fase de Informe

El Informe de Auditoría es el documento escrito a través de cual el auditor presenta su opinión sobre los estados financieros de la entidad, los

resultados de las evaluaciones realizadas a las diferentes transacciones u operaciones y del cumplimiento de la normativa legal aplicable.

Es importante mencionar que antes de emitir el dictamen final, el Equipo de Auditoría a través de su Jefe de Equipo, tiene la obligación de dar a conocer por escrito previamente los resultados obtenidos, para que los servidores públicos involucrados tengan la oportunidad de desvanecer los hallazgos encontrados y aportar evidencia.

a) Comunicaciones a la Administración

Según el Art. 33 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, los auditores en el transcurso del examen deben mantener comunicación con los servidores de la entidad, con el objeto de que éstos tengan la oportunidad de presentar evidencia documental e información verbal relacionada con los asuntos que se están conociendo dentro del examen, en este sentido, el Equipo de auditoría debe establecer mecanismos que permitan cumplir con esa disposición legal. Caso contrario la misma Corte incurriría en Responsabilidad Administrativa, al incumplir las disposiciones legales relacionadas con su funcionamiento.

b) Informe de Auditoría

Como se mencionó anteriormente, antes de que el Equipo de Auditoría emita su dictamen final, debe elaborar un Borrador de Informe, el cual será discutido previamente con los servidores relacionados en cada uno de los hallazgos. Posteriormente emitirá el Informe Final de Auditoría que contendrá los resultados que se obtuvieron en el desarrollo de dicho examen.

c) Distribución del Informe de Auditoría

El Informe Final de Auditoría será leído en una sesión en donde deben asistir: el Director o Subdirector de la Dirección de Auditoría correspondiente, El Jefe de Equipo y auditores (estos últimos, si el Jefe de Equipo lo considera) y los servidores de la Entidad involucrados en los hallazgos. Leído dicho Informe, éste será notificado a cada uno de los servidores involucrados, dentro de los ocho días siguientes al de la lectura.

Es importante mencionar al final de éste apartado, que dentro de la Municipalidades, por la naturaleza de las mismas, este tipo de auditoría no es aplicable a todas, solamente a las que se consideran más grandes, por ejemplo San Salvador.

3.2.1.2 Auditoría Operacional o de Gestión

Es aquella a través de la cual el Equipo de Auditoría, verifica todas las actividades relativas al proceso de la gestión de una organización, con el objeto de establecer el grado de eficiencia (relacionada con la productividad), eficacia (relacionada con la cantidad y calidad del producto), economía (términos y condiciones con los que se adquieren los recursos), equidad, excelencia y valoración de costos ambientales, con que son manejados los recursos⁵⁷, y al igual que la Auditoría Financiera está compuesta por la Fase de Planificación, Fase de Ejecución y Fase de Informe, no obstante en cada una de las fases varía algunos elementos.

⁵⁷ Sección 3, Capítulo II de las Normas de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Corte de Cuentas de la República, en septiembre del 2004.

3.2.1.2.1 Fase de Planificación

Ésta fase debe realizarse bajo lineamientos técnicos, en este sentido el Equipo de Auditoría debe preparar un Plan General de Auditoría, análisis general de la Entidad un Examen Preliminar, conocer y evaluar el Control Interno, y lo hará desarrollando los apartados siguientes:

a) Análisis General

El Equipo de Auditoría en primer lugar debe iniciar conociendo todo aquello referente a la Entidad Auditada, su actividad, la forma en que opera o funciona, para lograr determinar los objetivos de la auditoría y la factibilidad de lograrlos. En este sentido debe de conocer: a) El Marco Jurídico Externo, que no es más que el ámbito legal aplicable a dicha entidad, que regula su ámbito de acción y su relación con otras entidades; b) Norma Interna, es decir toda la regulación aplicable dentro de su funcionamiento, como Acuerdo, Actas, Resoluciones, Instructivos, Manuales, etc.; c) Arquitectura Organizacional, relacionada con la forma que tiene la entidad para la realización de sus funciones, vinculados con el deber ser de la institución (Misión, Visión, Principios, Valores, Objetivos y Metas); d) Estructura Financiera, referido al estudio y análisis de los estados financieros, cartera de cuentas corrientes, inversiones en bienes físicos e intangibles, costos de operación, etc.⁵⁸

b) Examen Preliminar

Es la Planeación del Examen Preliminar, con la finalidad identificar las líneas que se han conocido a través del análisis general, enumerarlas y agruparlas

⁵⁸ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, *Manual de Auditoría Gubernamental*, San Salvador, año 2006, Pág. 145.

en proyectos de auditoría, ya que en estos proyectos se enfocará la Auditoría.

Al haber identificado las líneas y haberlas enumerado y agrupado por Proyectos de Auditoría, el Equipo de Auditores elaborará el Informe de Examen Preliminar, que no es más que los resultados del análisis general, como herramienta importante para el control del desarrollo de la misma; y con lo que el Equipo de Auditores pretende que por cada uno de los proyectos desarrollados, describir las actividades claves que la entidad ha establecido para ejecutar e informar sobre las operaciones que desarrolla.

3.2.1.2.2 Fase de Ejecución

En esta fase el Equipo de Auditoría debe aplicar programas de auditoría operacional con el objeto de obtener y examinar la evidencia para establecer conclusiones e informar respecto de la utilización de los recursos disponibles y del logro de los objetivos de la entidad, programa, área o actividad examinada; y conseguir evidencia, competente y relevante para fundamentar cada uno de los hallazgos⁵⁹.

Es importante mencionar que toda la información que se obtenga como evidencia que respalden los hallazgos, debe quedar de forma clara y ordenada en un legajo de papales de trabajo.

El Equipo de Auditores en el desarrollo del examen irá identificando deficiencias o irregularidades, las cuales tienen la obligación de comunicarlas simultáneamente a los involucrados o responsables de las mismas, con el

⁵⁹ Numeral 2.2 de la Sección 3 del Capítulo II, Normas de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Corte de Cuentas de la República en septiembre 2004.

propósito de garantizar su derecho de defensa para que los servidores involucrados la desvirtúen o la confirmen con la evidencia que presenten.

Para la determinación del hallazgo debe tomarse en cuenta el deber ser de la actividad que se está examinando y el estado actual de dicha actividad, y si al compararla existe incumplimiento de la normativa señalada.

3.2.1.2.3 Fase de Informe

Igual que en la Auditoría Financiera, ésta fase se refiere a la opinión vertida de los Auditores en cuanto a los resultados obtenidos a través de los programas practicados en cada uno de los proyectos desarrollados, no obstante antes de emitir el dictamen final, el Equipo de Auditoría a través del Borrador de Informe, da a conocer a las personas involucradas dentro de los hallazgos, a efecto de garantizar su derecho de defensa, para que presenten evidencias que confirmen o desvirtúen los hallazgos en los cuales se han identificado como responsables.

Una vez corregido el Borrador del Informe, se elaborará el Informe Final, el cual se notificará a cada uno de los servidores involucrados.

3.2.1.3 Examen Especial

Este tipo de Auditoría, a diferencia de las dos anteriores, es la que se practica mayormente dentro de la Ley, ya que su finalidad es analizar puntualmente cualquiera de los aspectos comprendidos en el Art. 30 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República “ ...1) Las transacciones, registro, informes y estados financieros; 2) La legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones; 3) El control interno financiero; 4)

La planificación, organización, ejecución y control interno administrativo; 5) La eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos; 6) Los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas. En las entidades, organismos y personas a que se refiere el inciso segundo del Art. 3, la auditoría gubernamental examinará el uso de los recursos públicos”

Esta auditoría puede ser ordenada por El Presidente de la Corte o por cualquiera de los Directores de Auditoría según sea el caso y se efectúan a raíz del Plan Anual de Trabajo, Denuncias alguna persona ante el Departamento de Participación Ciudadana de la Corte, incidencia en los Medios de Comunicación Social o por irregularidades que se encontraron en el desarrollo de la Auditoría (Financiera, Operacional o de Gestión) que por la magnitud de su alcance no le es posible a ese Equipo entrar a analizar puntualmente algunos de los aspectos mencionados.

Al igual que en las dos auditorías anteriores tiene tres fases, no obstante que por examinar sólo áreas determinadas, el tiempo de su realización y el desarrollo de cada una de sus fases es mucho más reducido.

3.2.1.3.1 Fase de Planeación

Se inicia con la identificación de los aspectos a examinar, objetos del examen, a través de la obtención de información necesaria, que permita identificar claramente los aspectos a ser auditados. Esta información puede obtenerse de los Informes de Auditoría interna, Externa o a través de la denuncia realizada.

En esta fase se elabora un Memorando de Planificación, en el cual deben ir expresadas las principales decisiones adoptadas relacionadas con los objetivos, alcance y metodología que se utilizará para su ejecución⁶⁰. Además debe establecerse los programas (pasos o procedimientos) de auditoría que se realizarán para ejecutar el examen.

3.2.1.3.2 Fase de Ejecución

Es el desarrollo de los programas de auditoría establecidos en la fase anterior, con la finalidad de obtener evidencia suficiente que respalde cada una de las deficiencias evaluadas.

3.2.1.3.3 Fase de Informe

Al igual que en los casos anteriores, el Equipo de Auditoría previo al Informe Final, emitirá un Borrador de Informe que será comunicado a cada uno de los servidores involucrados en los hallazgos encontrados, los cuales tendrán la oportunidad de proveer evidencia que desvanezca dichos hallazgos, sin embargo, queda a criterio de los auditores si la evidencia presentada desvanece o no el hallazgo establecido. No obstante lo anterior, una vez corregido el Borrador de Informe, el Equipo emite el Informe Final, el cual debe ser notificado a cada uno de los servidores involucrados como responsables en los hallazgos establecidos.

3.2.2 Direcciones de Auditoría y Oficinas Regionales

Las instituciones fiscalizadoras del Estado, conforme ha pasado el tiempo han venido evolucionando, hasta llegar a lo que hoy conocemos como Corte

⁶⁰Corte de Cuentas de la República, *Manual de Auditoría Gubernamental*, año 2006, Pág. 168.

de Cuentas de la República, quien también desde la fecha de su creación en 1940 ha venido teniendo cambios internos.

El área operativa de la Corte de Cuentas de la República, de acuerdo al Art. 7 del Reglamento Orgánico Funcional (ROF) del 2004, está integrada por: la Coordinación General de Auditoría, Direcciones de Auditoría y Departamento Técnico de Apoyo; las dos últimas están bajo la coordinación de la primera, por lo que toda gestión administrativa relacionada con auditoría se canaliza a través de dicha Coordinación.

Según el Art. 8 inciso segundo y tercero del ROF, la Direcciones de Auditoría y Oficinas Regionales tienen a su la función de fiscalización de la Corte, en el ámbito administrativo.

Éstas Direcciones de Auditoría se identifican mediante numeración correlativa por acuerdo de la Presidencia de la Corte, asignándosele el ámbito de aplicación conforme al Art. 3 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.

Hasta mediados de éste año las Direcciones de Auditoría estaban nombradas de la siguiente manera: Dirección de Auditoría Uno, Sector Administrativo y Desarrollo Económico; encargada de auditar a través de sus profesionales todas las entidades del Sector Administrativo. Dirección de Auditoría Dos, Sector Municipal, encargada de auditar todas las Municipalidades de la Zona Central y oriental, así como las entidades descentralizadas y las asociaciones creadas por los municipios. Dirección de Auditoría Tres, Sector Justicia y Ramo de Economía, encargada de auditar todo el ramo de economía y justicia. Dirección de Auditoría Cuatro, Sector Social, encargada de auditar todo el ramo de educación y salud. Dirección de

Auditoría Cinco, Sector para la Cooperación Externa, encargada de auditar todo aquello relacionado con los ingresos externos como los préstamos del BID. Dirección de Auditoría Seis, Sector Medio Ambiente, encargada de auditar todo lo relacionado con el medio ambiente de todas las entidades estatales y aquellas que perciban fondos públicos. Dirección de Auditoría Siete, Sector Sistemas Informáticos, encargada de auditar los sistemas informáticos de todo el sector público.

Como lo mencionamos anteriormente las Direcciones de Auditoría, varían según las necesidades institucionales, es por ello que con la finalidad de mejorar la fiscalización y el control en el área municipal que se asigna el mismo ya no solo a una dirección sino a todas las direcciones de auditoría que conforman la Corte, las cuales deberán realizar las auditorías en las municipalidades que se le asigne a cada una y además las de otras instituciones públicas que también están a su cargo y que no son parte del ramo municipal, en este sentido a partir de julio de dos mil ocho las Direcciones de Auditoría según Acuerdo No. 376 emitido por el Presidente de la Corte, Dr. Rafael Hernán Contreras Rodríguez se identifican y se constituyen de la forma siguiente:

3.2.2.1 Dirección de Auditoría Uno

Esta Dirección de Auditoría, tiene a su cargo la realización de las auditorías en las Municipalidades del Departamento de Morazán; así como las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dicho Departamento y las instituciones siguientes: Asamblea Legislativa; Tribunal Supremo Electoral (TSE); Registro Nacional de Personas Naturales (RNPN); Presidencia de la República; Instituto Nacional para el Desarrollo Integral de la niñez y la Adolescencia (ISNA); Instituto Salvadoreño para el Desarrollo de la Mujer (ISDEM); Banco Central de Reserva (BCR); Fondo de

Saneamiento y Fortalecimiento Financiero (FOSAFFI); Instituto de Garantía de Depósito (IGD); Superintendencia del Sistema Financiero (SSF); Banco Multisectorial de inversiones (BMI); Fondo Fiduciario Especial para Afectados de las Operaciones Ilícitas de las Empresas del Grupo financiero FINSEPRO (FEAGIN); Fondo Solidario para la Familia Microempresaria (FOSOFAMILIA); Fondo Salvadoreño para Estudios de Preinversión (FOSEP); Instituto Nacional de los Deportes (INDES); Ministerio de Hacienda; Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos (INPEP); Hospital Nacional de San Francisco Gotera; Hospital Nacional San Rafael, Santa Tecla.

3.2.2.2 Dirección de Auditoría Dos

Le corresponde realizar las auditorías en las Municipalidades del Departamento de Chalatenango; así como en las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dicho Departamento y las instituciones siguientes: Hospital Nacional de Nueva Concepción, Chalatenango; Autoridad de Aviación Civil (MC); Autoridad Marítima Portuaria; Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma (CEPA); Oficina de Planificación del Área Metropolitana de San Salvador (OPAMSS); Corporación de Municipalidades de la República de El Salvador (COMURES); Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal; Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA); Hospital Nacional Dr. Edmundo Vásquez, Chalatenango.

3.2.2.3 Dirección de Auditoría Tres

Tiene asignadas las Municipalidades del Departamento de Cuscatlán; así como las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dicho Departamento y las instituciones siguientes: Ministerio de

la Defensa Nacional; Hospital Militar; Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada (IPSFA); Centro Farmacéutico de la Fuerza Armada (CEFAFA); Tribunal de Ética Gubernamental; Ministerio de Seguridad Pública y Justicia; Policía Nacional Civil (PNC); Academia Nacional de Seguridad Pública (ANSP); Unidad Técnica Ejecutiva del Sector Justicia (UTE); Ministerio de Gobernación; Procuraduría General de la República (PGR); Consejo Nacional de la Judicatura (CNJ); Fiscalía General de la República (FGR); Corte Suprema de Justicia (CSJ); Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos (PDDH); Caja Mutual del Abogado de El Salvador (CAMUDASAL); Fondo de Inversión Nacional de Electricidad y Telefonía (FINET); Superintendencia General de Electricidad y Comunicaciones (SIGET); Centro Internacional de Ferias y Convenciones de El Salvador; Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría; Consejo Salvadoreño de la Agroindustria Azucarera (CONSAA); Comisión Nacional de Exportaciones e Inversiones (CONADEI); Superintendencia de Competencia; Defensoría del Consumidor; Hospital Nacional de Cojutepeque; Hospital Nacional de Suchitoto.

3.2.2.4 Dirección de Auditoría Cuatro

Las Municipalidades del Departamento de Cabañas; así como las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dicho Departamento y las siguientes instituciones: Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social; Hospital Nacional de San Bartolo; Instituto Salvadoreño de Rehabilitación de inválidos (ISRI); Hospital Nacional de Ilobasco; Hospital Nacional de Sensuntepeque; Fondo Solidario para la Salud (FOSALUD); Hospital Nacional de Maternidad; Hospital Nacional Rosales; Consejo Superior de Salud Pública; Cruz Roja Salvadoreña; Hospital Nacional Psiquiátrico; Hospital Nacional Dr. José Antonio Saldaña; Hospital Nacional

Benjamín Bloom; Hospital Nacional Dr. Juan José Fernández, Zacamil; Ministerio de Educación; Universidad de El Salvador; Consejo Nacional para la Cultura y el Arte (CONCULTURA); Caja Mutual de los Empleados del Ministerio de Educación; Bienestar Magisterial; Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS); Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo; Ministerio de Trabajo y Previsión Social; Instituto Salvadoreño de Formación Profesional; Fondo de Protección de Lisiados y Discapacitados a Consecuencia del Conflicto Armado (FOPROLYD); Ministerio de Economía; Dirección General de Protección al Consumidor; Superintendencia de Obligaciones Mercantiles; Cornisón Nacional de la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE); Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT); Superintendencia de Valores; Centro Nacional de Registros (CNR); Superintendencia de Pensiones; Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL); Corporación Salvadoreña de Inversiones (CORSAIN).

3.2.2.5 Dirección de Auditoría Cinco

Las Municipalidades del Departamento de La Paz, así como las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dicho Departamento y las instituciones siguientes: Ministerio de Relaciones Exteriores y Cooperación Externa; Proyectos de Cooperación Externa; Fondos del Milenio (FOMILENIO); Ministerio de Obras Públicas, Transporte, Vivienda y Desarrollo Urbano (MOP); Fondo Social para la Vivienda (FSV); Fondo Nacional de Vivienda Popular (FONAVIPO); Fondo de Conservación Vial (FOVIAL); Hospital Nacional Santa Teresa, Zacatecoluca; Consejo Salvadoreño del Café (CSC); Fondo de Emergencia del Café; Fondo de la Privatización de ANTEL (FANTEL); Instituto, Libertad y Progreso (ILP); Fondo de inversión Social para el Desarrollo Local (FISDL).

3.2.2.6 Dirección de Auditoría Seis

Las Municipalidades del Departamento de Usulután; así como las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dicho Departamento y las instituciones siguientes: Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG); Centro Nacional de Tecnología Agropecuaria y Forestal (CENTA); Banco de Fomento Agropecuario (BFA); Instituto Salvadoreño de Transformación Agraria (ISTA); Escuela Nacional de Agricultura “Roberto Quiñónez” (ENA); Ministerio de Turismo (MITUR); Instituto Salvadoreño de Turismo (ISTU); Corporación Salvadoreña de Turismo (CORSATUR); Hospital Nacional San Pedro, Usulután; Hospital Nacional de Santiago de María; Fondo Ambiental de El Salvador (FONAES); Ministerio de Medio Ambiente (MARN); Hospital Nacional de Jiquilisco, Usulután; Practicará Auditorías Gestión Ambiental, en todo el Sector Público.

3.2.2.7 Dirección de Auditoría Siete

Las Municipalidades de los Departamentos de La Libertad y San Salvador; así como las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dichos Departamentos y Practicará Auditorías de Gestión de Sistemas Informáticos, en todo el Sector Público.

3.2.2.8 Oficina Regional de San Vicente

Las Municipalidades de los Departamentos de San Vicente, San Miguel y La Unión; así como las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dichos Departamentos y a las instituciones siguientes: Hospital Nacional San Juan de Dios, San Miguel; Hospital Nacional de Nueva Guadalupe; Hospital Nacional de La Unión; Hospital Nacional Santa Gertrudis, San Vicente; Hospital Nacional de Santa Rosa de Lima; Hospital Nacional de Ciudad Barrios.

3.2.2.9 Oficina Regional de Santa Ana

Las Municipalidades de los Departamentos de Santa Ana, Ahuachapán y Sonsonate; así como las entidades descentralizadas o asociaciones creadas por los Municipios de dichos Departamentos y a las instituciones siguientes: Hogar de Ancianos Narcisa Castillo, Santa Ana; Hospital Nacional Dr. Jorge Mazzini Villacorta, Sonsonate; Hospital Nacional de Chalchuapa; Hospital Nacional de Metapán; Hospital Nacional Francisco Menéndez, Ahuachapán; Hospital Nacional San Juan de Dios, Santa Ana.

Es importante mencionar que todo trabajo que las Direcciones de Auditoría y Oficinas Regionales realizan, es comunicado a la Coordinación General de Auditoría.

Las Direcciones de Auditoría están conformadas por un Director, Subdirector, Jefe de Equipo y los Auditores necesarios; las Oficinas Regionales están conformadas por un Jefe Regional, Subjefe Regional, Jefes de Equipo y los Auditores necesarios; El Departamento Técnico de Apoyo conformado por Ingenieros y Arquitectos, con el fin de apoyar a los Equipos de Auditoría en la Evaluación de Obras Técnicas.

3.3 Aspecto jurisdiccional

En el desarrollo del capitulado anterior hemos conocido el Proceso Administrativo de la Corte, a partir de éste apartado conoceremos el Segundo Aspecto de la Fiscalización, el proceso de Juicio de Cuentas, lo cual nos lleva a determinar quienes lo ejecutan y como es su procedimiento.

3.3.1 Cámaras de Primera Instancia

La Corte, está Compuesta por seis Cámaras: Cámara Primera de Primera Instancia, Cámara Segunda de Primera Instancia, Cámara Tercera de Primera Instancia, Cámara Cuarta de de Primera Instancia, Cámara Quinta de Primera Instancia y Cámara de Segunda Instancia.

Las Cámaras de Primera Instancia están compuestas por dos Jueces, un Secretario de Actuaciones y los colaboradores jurídicos necesarios; la Cámara de Segunda Instancia está Compuesta por los Magistrados, el Presidente de la Corte, un Secretario de Actuaciones y los colaboradores jurídicos que sean necesarios.

Las Cámaras de Primera Instancia son las responsables de iniciar de oficio el Juicio de Cuentas conforme lo establecido en el Art. 53 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.⁶¹

3.3.1.1 Juicio de Cuentas

El Informe de Auditoría anteriormente citado, es remitido a la Unidad de Recepción y Distribución de Informes de Auditoría (URDIA), si éste no contiene hallazgos es remitido por la URDIA a la Dirección Jurídica; pero si éste contiene hallazgos la Recepción y Distribución de Informes de Auditoría tiene cinco días para remitirlo a una de las cinco Cámaras de Primera Instancia, cabe mencionar que el Juicio de Cuentas solamente tiene dos años para ser diligenciado, ese término inicia a partir de la fecha de recepción por el Secretario de Actuaciones de la Cámara que lo recibe, iniciando el Proceso de Juicio de Cuentas de la siguiente forma:

⁶¹ Reformada en el año 2003.

Una vez recibido el Informe de Auditoría por el Secretario de Actuaciones, es asignado a uno de los Colaboradores Jurídicos, quien será encargado de diligenciarlo hasta la Sentencia.

3.3.1.1.1 Auto de Apertura

El Colaborador Jurídico que recibe Informe de Auditoría, si al estudiarlo y analizarlo determina junto con los Jueces que los hallazgos encontrados dentro del mismo son elementos suficiente para iniciar de oficio el proceso, elabora el Auto de Apertura, donde se expresa que se da inicio de oficio al Juicio de Cuentas y se manda a oír al Fiscal General de la República para que se muestre parte en el proceso.

En el caso que el Colaborador Jurídico y los Jueces determinen que los hallazgos encontrados por los auditores no reúnen los requisitos establecidos por la Ley y disposiciones relacionadas, pueden suceder dos cosas, se desestiman porque a criterio de los Jueces no violentan normativas legales o se le solicita a la Dirección de donde proviene el Informe para que amplíe, aclare o subsane solo de Derecho, una vez superada la deficiencia se realiza el Auto de Apertura.

3.2.1.1.2 Pliego de Reparos

Una vez iniciado el Juicio de Cuentas, el Fiscal General tiene quince días para mostrarse parte.

Conforme al Art. 67 de la LCCR, se realizará un análisis y estudio profundo de cada uno de los hallazgos contemplados en el Informe, a efecto de elaborar el Pliego de Reparos, que técnicamente se le conoce como la Demanda, que realiza el Ente Contralor teniendo como base los insumos dados por el Informe de Auditoría.

Entre los elementos que no deben de faltar en el Pliego de Reparos están: la condición del reparo, la norma violentada, el tipo de responsabilidad de cada Reparar y los funcionarios o empleados actuantes que respondes, de los Reparos según sea el caso.

3.3.1.1.3 Emplazamiento

Cuando ya se ha elaborado el Pliego de Reparos, se emplaza a los funcionarios y empleados actuantes, los cuales tienen quince días hábiles conforme al Art. 68 de la LCCR, para contestar y proponer prueba que a criterio de ellos desvanezca dicho Reparar, y se le notifica al Fiscal General de la República.

Las partes pueden presentar las pruebas que consideren pertinentes en cualquier estado del proceso antes de la sentencia.

3.3.1.1.4 Sentencia

Una vez contestado el Pliego de Reparos, y agregada la prueba correspondiente y según sea el caso realizada alguna diligencia, se lleva para Sentencia.

Previo a dictar sentencia valora la prueba que han presentado las partes involucradas, y posteriormente se debe establecer el tipo de Responsabilidad que le corresponde a cada una de los actuantes, la cual puede ser según los Art. 54 y 55 de la LCCR, Responsabilidad Administrativa o Patrimonial.

CAPITULO IV

“El control de los fondos públicos es un presupuesto esencial de la legitimidad democrática y la eficiencia económica de los gobiernos”

PROCESO DE CONTROL Y AUDITORÍA EN LAS MUNICIPALIDADES.

SUMARIO

4.1 Preámbulo. 4.2 Breve reseña histórica del control de los Fondos Municipales en El Salvador. 4.3 Las Municipalidades en la actualidad en El Salvador. 4.4 Control en las Municipalidades. 4.4.1 Importancia que tiene el Control en la fiscalización de la Hacienda Pública Municipal. 4.4.2. Control Interno. 4.4.2.1 Principios del control interno. 4.4.2.2. Principios de Control Interno más importantes según la Corte de Cuentas de la República. 4.4.2.3. Control Interno Previo o Concurrente. 4.4.2.4. Control Interno Posterior (Auditoría Interna). 4.4.3. Control Externo

4.1 Preámbulo

Los fondos públicos constituyen la base fundamental para el desarrollo de un país, razón por la cual el Estado como garante del bienestar común, tal como se establece en la norma fundamental Salvadoreña en su art. 1. Inc. 1 en cuanto reza que “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”. Siendo complementado con el inciso tercero del mismo artículo, estableciendo que en consecuencia, es obligación del Estado asegurar a los habitantes el goce de la salud, el bienestar económico y la justicia social, que constituyen derechos básicos de la persona humana. El Estado Salvadoreño en consecuencia tiene el deber de crear la normativa necesaria y todas las instituciones que coadyuven a garantizar dichos derechos.

Pero garantizar la tutela de estos derechos por parte del Estado, solo será viable en la medida de lo posible, mediante la creación de instituciones cuya finalidad sea el resguardo, verificación y control del manejo de los fondos públicos, que efectúan las diferentes instituciones o entidades públicas, que tienen a su cargo la prestación de servicios, inversión en obras, y en definitiva toda actividad que involucre la utilización de fondos estatales; en tal sentido y por mandato constitucional es que se creó la Corte de Cuentas de la República en 1940, que hasta la fecha es el ente fiscalizador de los fondos públicos, y para cumplir con dicha finalidad tiene dentro de sus atribuciones crear las leyes necesarias para garantizar el control de dichos fondos, es así como dentro de su ley orgánica se contemplan disposiciones que regulan la existencia de diferentes tipos de control tanto internos como externos, denominándolos en su conjunto Sistema Nacional de Control y Auditoría (SNCA), que viene a ser complementado por las Normas Técnicas de Control Interno (NTCI), cuya finalidad fue explicada en el apartado relativo al fundamento normativo de la fiscalización de la CCR.

La función de fiscalización que lleva a cabo dicho organismo, se realiza mediante el establecimiento y puesta en práctica de los diferentes tipos de control, tanto a nivel interno como externo en cada institución; en el caso específico de las municipalidades, que constituye nuestro objeto de estudio, “por tener estas un papel fundamental dentro del desarrollo local”⁶² entendido este como “un proceso participativo para abordar y resolver diversos problemas socioeconómicos en un territorio determinado, por medio de la formación de alianzas entre la Sociedad Civil, los gobiernos locales y el sector privado, que conduzcan al desarrollo sostenible, a la mejora de la

⁶² UMAÑA CERNA, Carlos, *Tendencias y Actores del Desarrollo Local en Centroamérica (FUNDAUNGO)*, Talleres Imprenta Criterio, San Salvador, El Salvador, año, 2002, Pág. 41.

calidad de vida de los grupos de bajos ingresos, y al fortalecimiento de la democracia en el mismo”⁶³ es por ello que el desarrollo local implica “elevar la calidad de vida de las personas y las familias de ese territorio”⁶⁴ determinado y en su conjunto del desarrollo nacional, razón por la cual deben ponerse en practica todos los tipos de control al igual que en las demás instituciones publicas, para garantizar la efectiva transparencia de los fondos públicos municipales ya que el control de los mismos a través de la rendición de cuentas, es un supuesto esencial de la legitimidad democrática y la “eficiencia económica de los gobiernos”⁶⁵.

A pesar de existir, este organismo contralor aunado a un marco legal bastante extenso, amplios sectores de la sociedad manifiestan su preocupación, ya que consideran que la fiscalización que realiza la Corte de cuentas de la República en las municipalidades no responde a la normativa establecida, “*mas bien responde a intereses, partidaristas*”⁶⁶.

4.2 Breve reseña histórica del control de los fondos Municipales en El Salvador.

Sobre el control de los fondos municipales, no existen muchas referencias, ya que parece ser un tema que ha pasado desapercibido por diferentes autores

⁶³ Fundación Interamericana, *Programa de Desarrollo Local de la Fundación Interamericana: Misión, Definición y Criterios*, Mimeo, año 1997, Pág. 10.

⁶⁴ Red para el Desarrollo Local, *El Desarrollo Local y Regional”: Una propuesta a la Nación*, San Salvador, año 1998, Pág. 5

⁶⁵ VII ENADE 2006, Encuentro Nacional de la Empresa Privada, *Hacia Una Nueva Estrategia de Crecimiento Económico Iniciativa*, El Salvador, año 2004, Pág. 52.

⁶⁶ Grupo Consultivo, FISDL, *Estrategia Nacional de Desarrollo Local*, San Salvador, año 1999, Pág. 8.

que han hecho estudios sobre las municipalidades, pero a pesar de ello se hace un esfuerzo por detallar de manera breve algunos aspectos importantes de la forma en que se ejercía el control de los fondos municipales y por quienes era realizado, para lo que se hace necesario retrotraerse al origen del municipio en El Salvador, que está ligado a la conquista de los indígenas que habitaban estos territorios, por parte de los españoles, dichos municipios en ese entonces estaban constituidos fundamentalmente por aldeas de terratenientes españoles, con tierras propias del municipio, ejidos municipales, entre otros, pero en cuanto al control de los fondos municipales, “no existía un control propiamente dicho, sino un control para verificar la recaudación de tributos”⁶⁷, ya que éstos estaban regidos por sus respectivos ayuntamientos y estos a su vez se regían por la Real Audiencia de los Confines. “Por lo que la municipalidad colonial era un recaudador de tributos para las autoridades coloniales y para la corona española”.⁶⁸

Al remitirnos a la normativa salvadoreña, las primeras constituciones tal como se expresó en el Capítulo Primero de éste trabajo, no tenían una regulación sobre un órgano contralor de los fondos públicos, pero si existía un ente que llevaba a cabo la recaudación, administración y erogación, esta correspondía a la Tesorería General del Estado, con una multitud de dependencias a su cargo, a varias tesorerías específicas creadas para diversos fines y, como es natural, a las municipalidades.

Es hasta 1832, que se decretó el reglamento del Poder Ejecutivo del “Estado de El Salvador”, en las que se establecía las obligaciones del jefe de Estado

⁶⁷ GIORDANO, Juan Manuel, *El Municipio y la Municipalidad*, Editorial Época, San Salvador, El Salvador, año 1988, Pág. 3

⁶⁸ COLINDRES BRANDT, Julieta, Instituto de investigaciones Jurídicas (UNAM), El Salvador Aproximaciones al régimen jurídico Municipal, Pág. 301, página web www.Jurídicas.Unam.mx,

en la administración de los diferentes ramos, tratándose en el Capítulo 5º, lo relativo a materia de fiscalización en los mismos, dentro de los cuales se encontraban las municipalidades (control de los fondos municipales), a las cuales se hacía alusión en el Art. 64 y siguientes, que instituían que el Gobierno debía hacer que los Gobernadores exigieran, “*cada fin de año, cuentas justificadas a las Municipalidades de sus fondos, arbitrios y demás ingresos y egresos*”⁶⁹, y en caso de encontrar incongruencias que dieran fundamento a establecer reparos, debían las municipalidades contestarlos en 8 días, posteriormente los gobernadores exigían los alcances que les resultaran de dichos reparos, siendo importante mencionar que no se hacía juicio alguno, y las remitía a la Contaduría Mayor de Cuentas, para su glosa y finiquito, pero esto se llevaba a cabo sin ningún juicio.

Otro dato histórico muy importante sobre el control de los fondos municipales, lo encontramos a partir de la entrada en vigencia de la Cn. de 1939, que contenía dentro de sus disposiciones la creación de la Corte, que a su vez permitió la promulgación de la ley de dicho organismo, y posteriormente su funcionamiento, tal como se ha establecido en capítulos anteriores, y para la realización de sus actividades estaba estructurada en distintos Departamentos y Secciones, entre los que se encontraba un departamento que llevaba a cabo el control de los fondos en la Municipalidades, el cual era denominado Departamento de “Control Municipal”⁷⁰(DCM).

⁶⁹ Informe de la Comisión de Reformas a la Administración Financiera del Estado. (Publicación de la Corte de Cuentas de la República, el 3 de septiembre de 1935). Pág. 22.

⁷⁰Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, “Constituciones Hispanoamericanas”, contiene todas las constituciones hispanoamericanas, www.cervantesvirtual.com, Fecha de Consulta 1 de septiembre de 2008.

Dentro de las Competencias del DCM, se encontraba la de llevar a cabo los exámenes de las cuentas municipales, “que le correspondía realizar a su Sección de Examen de Cuentas Municipales, cuya función consistía en efectuar el examen administrativo de las cuentas rendidas por las doscientas sesenta y una Alcaldías Municipales en las que se dividía el territorio salvadoreño y todo lo relacionado con éstas”⁷¹, a efecto de determinar desde el punto de vista legal, su corrección y en su caso, formular los pliegos de observaciones y de cargos, de los que posteriormente habrá de conocerse en la intervención jurisdiccional de dichas cuentas.

Aunque los datos sobre el control ejercido en las diferentes municipalidades a través del paso de la historia son muy pocos, la realidad es que desde tiempos coloniales a partir de los cuales nacen éstas, ha existido un control debiendo aclarar que con finalidades distintas como anteriormente se expuso, ya que actualmente la finalidad de fiscalizar y controlar los fondos municipales, es para responder a la finalidad del Estado de garantizar a la persona humana el goce de los derechos fundamentales constitucionalmente establecidos, a través del resguardo y verificación de la utilización de dichos fondos en obras de beneficio local y de acuerdo a la normativa establecida.

En los últimos años el control de los fondos municipales, así como los fondos públicos en general, lo continua realizando la CCR, esto mediante las diferentes Direcciones de las que esta conforma, siendo la Dirección de Auditoría Dos Sector Municipal (DADSM) la encargada de realizar el control a posteriori de la ejecución del presupuesto municipal en las diferentes municipalidades, mediante las diversos tipos de auditoría a los que se hace alusión en el apartado que antecede, todo esto enmarcado dentro la

⁷¹ *Ibidem.*

evolución del control de los fondos públicos, para garantizar la transparencia en la inversión de los fondos municipales y con motivo de agilizar la fiscalización de los mismos.

Actualmente en atención a reformas muy recientes realizadas en julio de dos mil ocho las Direcciones de Auditoría de la CCR según Acuerdo No. 376 emitido por el Presidente de la Corte, Dr. Rafael Hernán Contreras Rodríguez, según el cual ya no es solamente una Dirección la que realiza el control a posteriori de la ejecución del Presupuesto municipal, sino diferentes Direcciones, *“teniendo cada una de ellas que llevar a cabo dicho control en determinadas Alcaldías Municipales”*⁷², según el referido acuerdo, tal como se ha señalado en el Capítulo III de éste trabajo.

4.3 Las Municipalidades en la actualidad en El Salvador.

El Salvador actualmente tiene establecida una división territorial, que comprende los 262 Municipios extendidos a nivel Nacional, estos constituyen los gobiernos Locales, los cuales están regidos por su propio gobierno, constituido por los Concejos Municipales formados de un Alcalde, Un Síndico y dos o más regidores en atención al número proporcional de la población de cada uno de ellos, tal como se regula en la norma fundamental salvadoreña vigente desde 1983 en el art. 2002 inc. 1º; que además establece que los municipios serán autónomos en lo económico, en lo técnico y en lo administrativo, y se regirán por un código municipal que sentará los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de sus facultades autónomas.

⁷² Acuerdo Número 376, emitido por el Presidente de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador, en julio de 2008.

“El municipio constituye la unidad política administrativa primaria dentro de la organización estatal, la cual esta establecida en un territorio determinado bajo un ordenamiento jurídico”, así está establecido en la Constitución Salvadoreña, esto con la finalidad de garantizar la participación ciudadana en la formación y conducción de la sociedad local y desde luego en el logro del desarrollo, ya que las municipalidades tienen más cercanía con la población del territorio donde se encuentran asentadas, y por lo tanto deberían tener un conocimiento profundo de las necesidades de cada Municipio específico (o al menos esto es el deber ser), que a su vez les permitiría tomar decisiones mas acertadas que las del gobierno central, logrando una mejor interacción social y desarrollo local; por lo tanto forman parte fundamental del desarrollo local de un país; pero dicho desarrollo sólo será posible si existe un control en cada una de las Alcaldías Municipales, ejercido por órganos administrativos.

En nuestro país es la Corte de Cuentas de la República a la que se le ha atribuido la mencionada función, ya que su misión lo determina “como Organismo Superior de Control del Estado, responsable de pronunciarse profesional y éticamente sobre la legalidad, eficiencia, economía, efectividad y transparencia de la gestión pública, coadyuvando para mejorar el nivel de vida de los salvadoreños”,⁷³ por lo tanto está obligada a fiscalizar a dichas entidades tal como se establece en el artículo 195 fracción 4ta. De la Constitución, con el objetivo de garantizar la adecuada utilización e inversión de los fondos municipales a través de un control interno y externo que evidencie que las operaciones y actividades que involucren fondos de las mismas, sean realizadas por sus servidores, de forma confiable y correcta, por estar apegadas a la normativa establecida para tal finalidad.

⁷³ Corte de Cuentas de la República, *Informe de Labores 2006*, El Salvador, año 2007, Pág. 1.

Como anteriormente se expresó, las municipalidades constituyen un pilar fundamental, en primer lugar del desarrollo local de nuestro país y como resultado de esto, un desarrollo nacional, por lo tanto el Estado debe de garantizar de forma apropiada que los fondos percibidos por estas sean invertidos de forma correcta, es por ello que las municipalidades al igual que todas las instituciones publicas en el Salvador están sometidas a un sistema de control de los fondos públicos, no obstante ser una institución autónoma esto no impide dicha actividad, la cual se lleva a cabo mediante la fiscalización a posteriori de la Ejecución del Presupuesto Municipal, mediante la realización de auditorías que determinan la existencia o no de hallazgos previo un control interno que se da dentro de la propia entidad.

En cada municipalidad, los Consejos municipales administraran el patrimonio de sus Municipios y rendirán cuentas detalladas a la Corte, con base a documentación de todo lo que a su administración se refiere, según lo estable el Art. 207 inc. 4 de la Constitución y el Código Municipal en su Titulo VI de la Hacienda Publica Municipal, Capitulo V denominado “del Control Administrativo” en su Art. 108 inc. 1º.

La prioridad fundamental de la Corte comprende el resguardo de los fondos públicos y la verificación del apego y cumplimiento a las leyes establecidas para garantizar la fiscalización de los mismos, pero desafortunadamente éste organismo contralor en la actualidad es objeto de muchas criticas, en cuanto al control que realiza en las municipalidades, ya que dista mucho de ser considerado imparcial, sino al contrario es considerado como favorecedor de ciertos grupos políticos, y por lo tanto no responde al deber ser, para el cual fue creado, por lo tanto no garantiza una efectiva transparencia sobre la inversión y utilización de los fondos Municipales y estatales, en el caso de las

municipalidades que tienen ingresos del “FODES”⁷⁴.

4.4 Control en las Municipalidades.

Conforme han ido evolucionando las instituciones de la administración pública salvadoreña, también se hace necesario fortalecer la transparencia de las actividades a nivel de éstas, y siendo las municipalidades instituciones públicas autónomas que perciben y manejan fondos públicos, también debe ejercerse un control en todas las actividades ejecutadas por estas, que en consecuencia permitirán la adecuada inversión de los fondos municipales en necesidades básicas de la población, que deben reflejarse en la ejecución del presupuesto municipal anual, que posteriormente será abordado en otro apartado. En ese sentido se debe de realizar un control constante de la inversión de los fondos municipales, el cual en nuestro país se realiza mediante una etapa interna y una externa que constituyen los tipos de control, que a su vez forman parte del Sistema de control gubernamental establecido para las instituciones públicas, el cual comprende una primera fase, que corresponde realizarlas a las entidades o instituciones que manejan fondos públicos como es el caso de la municipalidad, y en una segunda y última fase que es realizada por la Corte de Cuentas de la República, a través de los diferentes tipos de control externo, atribuidos por mandato constitucional, que garanticen la imparcialidad en los resultados; por lo tanto para comprender en si el papel que desarrolla cada tipo de control específico

⁷⁴ EL Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los Municipios (FODES), es un fondo creado por mandato Constitucional, para la inversión en proyectos que beneficien el desarrollo de los municipios, así como para sufragar algunos gastos de funcionamiento de la entidad municipal. Constituyen su base legal el Art. 207 inc. tercero de la Constitución Salvadoreña, que literalmente dice: Para garantizar el desarrollo y la autonomía económica de los municipios, se creará un fondo para el desarrollo económico y social de los mismos. Una ley establecerá el monto de ese fondo y los mecanismos para su uso. Y su propia ley creada el 23 de septiembre de 1988 y sus respectivas reformas y el reglamento de la misma emitido el 25 de marzo de 1998. FODES. www.isdem.gob.sv.

es necesario conocer que es el control en si mismo, para lo que se hace necesario abordar algunas definiciones dadas por diferentes autores que permiten comprender que es el control y cual es su finalidad.

Para profundizar en esta temática, es necesario responder a una interrogante y esta es ¿Que es control? Antes de dar respuesta a la misma es preciso destacar que existen diversas definiciones sobre el concepto de control, de las cuales se retoman algunas de ellas, partiendo desde lo general y finalmente retomando las que más se adecuan al tema objeto de la investigación.

Etimológicamente la palabra control se “identifica con las voces latinas *inspectio, inquisitio, expectatio, onis y iudicium*. Con ellas se aluden a diversas cuestiones que se identifican con examen, limitación, regulación, dispositivo, verificación, tutela, dominio y supremacía”⁷⁵.

“Esta palabra tiene sus raíces en el termino latino fiscal medieval *contra rotulum*; de ahí paso al Francés *contre-role* (controle), que quiere decir contra libro, esto es “libro registro”, cuya utilidad consiste en constatar la veracidad de los asientos realizados en otros libros. Dicho termino se popularizo hasta adquirir las connotaciones actuales de *fiscalizar, someter, dominar, etc.*”⁷⁶

En un primer momento el control puede definirse de forma general, como “el proceso de vigilar actividades que aseguren que se están cumpliendo como

⁷⁵ MÁRQUEZ, Daniel, *Función Jurídica de Control de la Administración Pública*, Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, año 2005, Pág.11.

⁷⁶ Ibidem. Pág. 11

fueron planificadas y corrigiendo cualquier desviación significativa”.⁷⁷

Remigio Duran, define el control de la forma siguiente: “El control es la función administrativa que apoya el accionar de la gerencia, fundamenta e impulsa el proceso administrativo y se concreta en un conjunto articulado de actos y operaciones profesionales independientes, tendientes a identificar la realidad, examinarla y compararla con un modelo preestablecido para luego modificarlo conforme a ese modelo, y finalmente adecuarlo a los fines del desarrollo integral”.⁷⁸

Manuel María Díez, por ejemplo sostiene, que: “El control de la administración supone la existencia de medios a través de los cuales se garantiza el orden jurídico”.⁷⁹

Todas las definiciones citadas, no cabe duda que son muy certeras, ya que dan ideas muy concretas sobre lo que se denomina control, y una aproximación a la definición de control de los fondos del Municipio, ya que en la normativa salvadoreña no existe un concepto específico sobre éste de forma general, sino mas bien se define cada uno de los tipos de control como lo son el interno y externo, el primero de estos definido según las NTCI, tomándolos en su conjunto, es decir el Sistema de control Interno y Sistema de control externo o auditoría, que constituyen el (SNCAGP).

⁷⁷ Definición, “Glosario de Palabras”www.definicion.org. Fecha de Consulta día 5 de agosto de 2008.

⁷⁸ Revista Análisis No.12, *La Modernización de la Corte de Cuentas de la República*, UNSSA, San Salvador, año 1995, Pág. 50.

⁷⁹ DÍAZ, Manuel María, *Manual de Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Plus- Vitra No.7, Buenos Aires, 1985, pág.35

El primero de ello lo define el Art. 2 de las NTCl, según las cuales se entiende por sistema de control interno el conjunto de procesos continuos e interrelacionados realizados por la máxima autoridad, funcionarios y empleados, diseñados para proporcionar seguridad razonable en la consecución de sus objetivos.

En el caso del control externo este lo define la Corte en sus diferentes manuales como aquel que se ejerce por entidades u organismos distintos de los ejecutores de las operaciones, este debe aplicarse a través de una auditoría profesional, cuyo alcance se determinara basándose en el examen y evaluación del sistema de control interno

Habiéndose establecido en que consiste el control de forma general, y especificado sobre el control interno y externo que contemplan la legislación salvadoreña, con relación a la fiscalización de los fondos públicos, aunque no de forma exhaustiva ya que será tratada a profundidad posteriormente, se considera necesario dar un concepto sobre control de los fondos del Municipio.

Diremos entonces que el control de los fondos municipales consiste en un conjunto concatenado de actos y operaciones realizadas en dos fases, correspondiendo la primera a la autoridad superior de la municipalidad y a todos sus servidores públicos, quienes deberán realizarlas con estricto apego a la normativa establecida para asegurar y evitar sanciones generadas en la segunda y ultima fase que realiza la Corte de Cuentas de la República a través de los diferentes tipos de auditoría, para garantizar la transparencia, legalidad, eficiencia, economía, efectividad en la ejecución del presupuesto municipal.

4.4.1 Importancia que tiene el Control en la fiscalización de la Hacienda Pública Municipal.

Se ha hecho mucho énfasis en la importancia que tiene la fiscalización y control de los Fondos Públicos Municipales, pero cabe preguntarse ¿para que se controla?, ¿cuál es la finalidad misma de realizar un control?; a lo que diremos que su razón de ser radica en posibilitar que se conozca una realidad, se compare con las normas establecidas para cada caso específico y que permitan corregir las desviaciones existentes entre esta y la norma, esto como parte de un esfuerzo permanente por acercar lo real(ser) a lo que verdaderamente debería ser(deber ser).

El control se convierte en un factor positivo y coadyuvante de la fase de ejecución de las actividades u operaciones realizadas por las entidades públicas, permitiendo que a través de él, sea posible relacionar los hechos y realidades producidas con los objetivos y metas establecidas y propuestos por una entidad, como ejemplo claro podemos nombrar el presupuesto que lleva a cabo cada Alcaldía Municipal. Es por estas razones que el control desempeña una función administrativa muy importante dentro del proceso, de una entidad que maneja fondos públicos, conformándose como el elemento base del Sistema de Control Gubernamental. Es por ello que se le considera la piedra angular de las operaciones administrativas tanto de los individuos e instituciones públicas y las que manejen fondos públicos de forma indirecta.

Es claro que el control desempeña un papel vital dentro de la fiscalización y su efectividad radica en su división, aunque la realidad nos indica que muchas veces solo se queda en la teoría, en fin esas etapas en que se divide

el control que son el control interno y externo, conforman el Sistema de Control y Auditoría de la Gestión Pública. La Corte de Cuentas es el organismo encargado de la fiscalización de la Hacienda Pública en general y la ejecución del presupuesto en particular, tal como se establece en el artículo 195 de la Constitución y el artículo 1 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República. Ésta Fiscalización se realizará a través de los diversos controles regulados tanto en la Ley de la Corte, como en las Normas Técnicas de Control Interno y en el Código Municipal.

4.4.2 Control Interno

El “control interno es una expresión utilizada con el objeto de describir todas las medidas adoptadas por los titulares y administradores en general, para dirigir y verificar las operaciones de sus entidades”⁸⁰.

“Es un proceso permanente y continuo realizado por la dirección, gerencia y otros empleados de las entidades públicas y privadas, con el propósito de asistir a los servidores públicos en la prevención de infracciones a las leyes y a la ética, con motivo de su gestión y administración de los bienes nacionales”.⁸¹

El control interno de una entidad u organismo comprende el plan de organización y el conjunto de medios adoptados para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia en las operaciones, estimular la

⁸⁰ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Centro de Adiestramiento (CAD), Documento de Estudio, *Curso de Control Gubernamental Moderno*, San Salvador, año 1987. Pág. 35.

⁸¹ Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas de Honduras, Art. 2

observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

Debe estar presente en todos y cada uno de los sistemas administrativos y financieros, ya que esto permite un control efectivo de los fondos públicos de las entidades, que están conformados por sus ingresos y gastos, mediante la clara asignación de responsabilidades a los respectivos funcionarios, el establecimiento de procedimientos precisos y el mantenimiento adecuado y actualizado de la documentación y los archivos, que constituyen los principios fundamentales de dicho control los cuales serán abordados posteriormente. En cada entidad y organismo del sector público es obligatorio el establecimiento de medidas y procedimientos propios de control interno, bajo la responsabilidad de la máxima autoridad, Esto es necesario en particular, “porque no permite que ningún funcionario realice por sí mismo un ciclo completo de operaciones, sino que éstas se fragmentan en etapas sucesivas a cargo de distintos empleados, de modo que cada uno de ellos tenga necesariamente que controlar la forma en que se realizó la etapa anterior y que los errores voluntarios no sean posibles sino mediante complicidad entre varios funcionarios”⁸².

Concretamente este tipo de control se utiliza con el objeto de describir todas las medidas adoptadas por los propietarios y directores de empresas y negocios para verificar la corrección, eficiencia, efectividad y economía de las operaciones de sus entidades. Por lo tanto abarca la organización, los procedimientos y las practicas empleadas para administrar las operaciones de una entidad, para promover el cumplimiento efectivo de los deberes

⁸² Corte de Cuentas de la República, Control Gubernamental, *Control Moderno para un Estado Moderno*, San Salvador, El Salvador, año 1993. Pág. 28.

asignados y para alcanzar los resultados deseados.

Todo lo anteriormente expresado, concuerda con la primera definición de control interno, aceptada en el primer seminario de auditoría Gubernamental, realizada en Viena en 1971, con el auspicio de la ONU y la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), aprobado como parte de las recomendaciones del VIII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

El control interno como su nombre lo indica es un conjunto de actividades u operaciones tendientes a examinar y verificar cada una de las actividades de las municipalidades en El Salvador, y en su conjunto constituyen el “Sistema de control Interno”⁸³ que cada una de las entidades publicas debe establecer de conformidad con lo regulado por la ley de la CCR. Y las “Normas Técnicas de Control Interno”⁸⁴; siendo los servidores públicos municipales los encargados de autorizar cada uno de los tramites en la misma, como lo son salidas de dinero, y entre muchas otras, por lo tanto estos funcionarios constituyen el primer control dentro de la institución; esto porque cada operación realizada por la municipalidad tiene que pasar por un proceso para ser autorizada por lo tanto en este hay servidores públicos que verifican si cumple con lo establecido en las leyes, pero el control interno dentro de estas entidades autónomas así como de todas las instituciones publicas, tiene dos fases, la primera que ya se menciona anteriormente y la segunda que se

⁸³ Normas Técnicas de Control Interno, emitidas mediante Decreto No.4, publicado en el Diario Oficial No. 180, Tomo No. 364, 29 de septiembre de 2004. Art. 2. – Se entiende por Sistema de Control Interno el conjunto de procesos continuos e interrelacionados realizados por la máxima autoridad, funcionarios y empleados, diseñados para proporcionar seguridad razonable en la consecución de sus objetivos.

⁸⁴ Las Normas Técnicas de Control Interno constituyen el marco básico que establece la Corte de Cuentas de la República, aplicable con carácter obligatorio a los órganos, instituciones, entidades, sociedades y empresas del sector público y sus servidores. (de ahora en adelante “Instituciones del Sector Publico) (Art. 1. NTCI).

lleva a cabo mediante una Auditoría Interna, ambas destinadas a servir de filtro detectando cualquier tipo de incongruencia con lo establecido por las leyes pertinentes, y el segundo verificando meticulosamente cualquier circunstancias que pudo haber pasar desapercibida al aplicarse el Sistema de control interno, ya que si el primero no cumplió con el objetivo de comprobar la legalidad de todas las actividades de los servidores municipales y de su correspondiente subsanación, lo que traería aparejado es que se deduzcan responsabilidades para los servidores públicos en la siguiente etapa del control (externo), y caso contrario, lograr obtener buenos resultados de la misma, en el caso de que se haya cumplido con los controles del sistema interno, ya que si se detecta algo internamente puede ser corregido, siempre y cuando se haga de conformidad con las leyes que para tal efecto existen.

El Control Interno, comprende tanto el conjunto de procedimientos y las practicas empleadas para administrar las operaciones de la municipalidad, mediante el cumplimiento efectivo de los deberes y atribuciones asignados de conformidad con las leyes establecidas, además de el Proceso de Auditoría propiamente dicho o control interno posterior que es la etapa final del control interno.

4.4.2.1 Principios del control interno

Los principios del control interno “son los postulados técnicos que informan los métodos procedimientos y practicas, cuya aplicación permite organizar y mantener un sistema de control interno administrativo y financiero”⁸⁵; por lo tanto facilitan la realización de una evaluación y a su vez medir el grado de responsabilidad de los servidores públicos en los diferentes niveles de una

⁸⁵ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Control Gubernamental, *Control Moderno para un Estado Moderno*, San Salvador, El Salvador, año 1993, Pág. 24 y sig.

entidad.

4.4.2.2 Principios de Control Interno más importantes según la Corte de Cuentas de la República.

Responsabilidad delimitada

Dentro de este principio se comprende la preparación de instrucciones escritas y adecuadas que cubran todos los aspectos importantes de las funciones de cada uno de los cargos y las responsabilidades de los servidores públicos que las desempeñan.

De forma mas especifica se deben de tomar en cuenta los deberes, autoridad, responsabilidad, ubicación y las relaciones de cada servidor dentro de la estructura de la entidad, debiendo estar todos estos clara y completamente establecidos; siendo la máxima autoridad de la entidad misma, la responsable de vigilar que se cumplan las funciones y responsabilidades asignadas a través de los mandos medios.

En el caso de las municipalidades la máxima autoridad responsable de vigilar el cumplimiento de éste principio es el Consejo Municipal, según se establece en el Art. 24 Inc. tercero del CM.

Separación de Funciones de Carácter incompatible

Las funciones que comprenden desde la iniciación, autorización, contabilización de transacciones y de custodia de de fondos públicos, deben separarse dentro del plan de organización de la entidad.

Para entender mejor este principio, se dice que por ejemplo, la persona responsable de cobrar impuestos, no deberá tener autoridad para registrar los ingresos, lo que se debe hacer es segregar las funciones, que no necesariamente implicará la creación de nuevas unidades administrativas.

Ninguna persona debe de ser responsable por una transacción completa

Cuando a una sola persona se le asigna la toma de decisiones con relación a una actividad, puede cometer errores u omisiones y estando toda ésta supervisada de principio a fin por ésta misma podrán pasar desapercibidos; la probabilidad de descubrirlos aumenta cuando son varias las que intervienen. Sin lugar a dudas los resultados que se pueden obtener mediante la responsabilidad compartida es mucho más efectiva que la que resulta de la realizada por una sola persona.

Selección de Servidores en las entidades

Toda institución o entidad pública debe realizar una selección muy minuciosa del personal, tomando en cuenta aspectos que son primordiales para su buen desempeño dentro de ésta y que garanticen la efectividad, eficacia, celeridad y transparencia de la institución en todas sus actividades. Por lo tanto debe de exigirse idoneidad técnica y profesional. Así se establece en las NTCI en su Art. 8 que literalmente dice: La máxima autoridad, los demás niveles gerenciales y de jefatura deben realizar las acciones que conduzcan a que todo el personal posea y mantenga el nivel de aptitud e idoneidad que les permita llevar a cabo los deberes asignados y entender la importancia de establecer y llevar a la práctica adecuados controles internos.

Cada Institución debe identificar el conocimiento y las habilidades que son necesarias para todas y cada una las funciones que se deben llevar a cabo para el mejor cumplimiento de su competencia. Ello es esencial para, no solo contratar el personal que posea el nivel de preparación y experiencia que se ajuste a los requisitos del puesto, sino también para proporcionar la capacitación y adiestramiento necesarios.

La forma de seleccionar personal que cuente con estas características es a través de un análisis cuidadoso de los requerimientos del puesto y de los requisitos que debe reunir quien ha de ocupar un cargo.

El funcionamiento del control interno no sólo depende del planteamiento efectivo, la organización, procedimientos y practicas apropiadas, sino también de la selección de servidores municipales con experiencia y de un personal que en general sea capaz de poder llevar a cabo los procedimientos prescritos por la administración en forma eficiente y económica.

Es importante entonces que los servidores municipales tengan responsabilidad de custodia o registro de recursos, que sean de confianza y que tengan una amplia experiencia, o que se les proporcione capacitaciones, mediante las cuales se instruyan según la labor que van a realizar, además inculcándoles la estricta adherencia a los procedimientos prescritos por las normas.

Pruebas continuas de exactitud

En una entidad publica debe asegurarse también la corrección de las operaciones y su contabilización, éstas deben verificarse y procesarse continuamente, no solamente cuando se este próximo a ser objeto de un control externo. La mejor forma de de poner en practica dicho principio, es comparándose el total presupuestado para una actividad especifica, con las cantidades investidas conforme el desarrollo de la misma y con su respectivo registro contable.

Instrucciones por escrito

Deben establecerse por escrito y de manera detallada, procedimientos de autorización que aseguren el control previo y el registro oportuno de las

operaciones financieras y administrativas; lo que implica que toda autorización será concedida siempre por escrito de manera uniforme y de acuerdo a las directrices, reglamentos y normas vigentes.

Contabilidad por Partida Doble

Se debe de establecer un sistema específico y único de contabilidad por “partida doble”⁸⁶, que integre las operaciones financieras patrimoniales y presupuestarias, sin excepción alguna. En dicho sistema se incluirán también todos los recursos financieros y materiales que pertenezcan a terceros, de manera que ningún recurso u obligación quede excluido de los registros e informes contables.

Depósitos Inmediatos e Intactos

Todos los ingresos deben de ser revisados, registrados y depositados intactos dentro de las 24 horas siguientes a su recepción, lo que implica que el dinero proveniente de los ingresos por recaudación por ningún motivo se empleara para gastos en efectivo, o para cualquier otra transacción de ese tipo; esto como medida para evitar los riesgos de fraudes, esto se enmarca dentro de lo establecido en el Art. 22 de las NTCI; La máxima autoridad, los demás niveles gerenciales y de jefatura deben establecer por medio de documento, las políticas y procedimientos para proteger y conservar los activos institucionales, principalmente los más vulnerables.

Uso y Mantenimiento del Mínimo de Cuentas Bancarias

⁸⁶ El sistema de contabilidad por partida doble es la base del sistema estándar usado por negocios y otras organizaciones para llevar la cuenta de las transacciones financieras. Su premisa es que las condiciones financieras y los resultados de las operaciones de un negocio (u otra organización) se representan cabalmente por variables, llamadas cuentas, cada una de las cuales reflejan un aspecto particular en el negocio monetario, dando a conocer los ingresos y egresos obtenidos. Sistema de Contabilidad por Partida doble, www.wikipedia.org. Fecha de Consulta día 22 de Julio de 2008

Es recomendable la utilización de dos cuentas bancarias, una para las operaciones generales y otra para el pago de remuneraciones, a las cuales se les debe de mantener única y exclusivamente en el banco que esta destinado para el resguardo de los recursos financieros públicos.

Uso de Cuentas de Control

Este principio opera en el caso que el volumen de las transacciones obligue a hacer y sólo en este caso se adaptará el sistema de cuentas de control utilizando mayores auxiliares que periódicamente deberán ser conciliados, como mecanismos de verificación y prueba de exactitud que ayude a detectar cualquier error o desviación.

Sin lugar a dudas el control interno en su conjunto, aplicado eficientemente, logra disminuir las deficiencias y errores en la ejecución de las actividades de una entidad u organismo tan importante como son las municipalidades o gobiernos locales, permitiendo resultados que reflejen una utilización efectiva, eficiente y económica de todos los recursos de que se dispone. Lo que garantizaría un mayor grado de cumplimiento y rendimiento en la planificación de actividades, disminuyendo a la vez el costo de las mismas.

Se ha puntualizado que el control interno se divide en control interno previo o concurrente y en control interno posterior, pero esta clasificación tiene su razón de ser en atención al momento en que se realiza.

4.4.2.3. Control Interno Previo o Concurrente.

El control Interno Previo, es el conjunto de procedimientos y acciones que adoptan los niveles de dirección y gerencia de las entidades para cautelar la correcta administración de los recursos financieros, materiales, físicos y humanos.

Por lo anteriormente expuesto se concluye que el control es de vital importancia en la administración de los fondos públicos, ya que permite fiscalizar o controlar si efectivamente la utilización de los mismos esta conforme a lo establecido en la normativa salvadoreña, por lo tanto de acuerdo a un plan anual o aun presupuesto y en el caso que nos ocupa de acuerdo al presupuesto municipal que anualmente lleva cada Municipio en particular, siendo éste control de varios tipos los cuales funcionan en etapas sucesivas para mayor eficacia en la fiscalización y control de las instituciones que manejan fondos públicos, tal es el caso de las municipalidades que tienen a su cargo el manejo de los fondos públicos municipales; dentro de estas se inicia con la primera etapa del control, que consiste en el Control Interno, que a su vez, como anteriormente se expreso se subdivide, siendo el primero de ellos el Control Interno Previo.

El Control Interno Previo, es el conjunto de mecanismos y procedimientos para analizar las operaciones que hayan proyectado realizar, antes de su autorización, o de que ésta surta sus efectos, con el propósito de determinar la propiedad de dichas operaciones, su legalidad y veracidad, y finalmente, su conformidad con el presupuesto, planes y programas”.⁸⁷

De la definición citada, se colige que este tipo de control es de responsabilidad exclusiva de las Municipalidades, como parte integral de sus sistemas de control interno, es el primero que se da en las alcaldías municipales de nuestro país, así como de todas las entidades que tienen a su cargo el manejo de Fondos Públicos, y no es más que el control anticipado al

⁸⁷ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Centro de Adiestramiento (CAD), Documento de Estudio, *Curso de Control Gubernamental Moderno*, San Salvador, año 1987, Pág. 46

control interno posterior propiamente dicho, esto porque es llevado a cabo por cada uno de los funcionarios o servidores públicos municipales.

Dentro de esta clasificación es importante aclarar que solamente se ha dado la definición de control interno previo, esto en razón de que la Corte establece que el control interno puede ser simplemente previo o posterior a la ejecución de las operaciones, aunque teóricamente dentro del control interno también se comprende el control simultaneo o concurrente, que a consideración del organismo contralor salvadoreño, éste está implícito en el control previo.

Este tipo de control forma parte integrante del control interno, razón por la cual el titular o autoridad de cada municipalidad, es responsable de asegurarse que sea efectuado por los propios servidores municipales responsables del tramite ordinario de las operaciones, esto sin la necesidad de crear unidades especializadas para tal fin.

Se afirmó anteriormente que el control concurrente está implícito en el control previo, por tal razón se habla simplemente de control previo o se le llama también, control previo o concurrente,

Por ejemplo, cuando se refiere al control previo del gasto de fondos públicos municipales, se divide en dos áreas principales:

- a) La primera de ellas es la del compromiso del gasto, en el cual el auxiliar de contabilidad se dirige de conformidad con los programas autorizados y a la disponibilidad presupuestaria para el financiamiento del gasto, considerando también la legalidad de las transacciones propuestas.
- b) El Segundo y último, es el control previo al desembolso del dinero, en

este el auxiliar debe revisar la veracidad y legitimidad de la transacción, esto mediante un examen de toda la documentación pertinente según la cuantía, el informe de la licitación o cotización de precios, las ordenes de compras y las facturas de proveedor.

4.4.2.4. Control Interno Posterior (Auditoría Interna)

“Este consiste en el examen posterior de las operaciones financieras y administrativas de una entidad u organismo y se practica por medio de la auditoría gubernamental, siendo esta interna”.⁸⁸ Este también es denominado “Auditoría Interna”, y es responsabilidad privativa de la unidad de auditoría interna de la entidad.

Según las Normas técnicas de control interno, se entiende por sistema de control interno “el proceso continuo realizado por la máxima autoridad, funcionarios y personal en general, diseñado para proporcionar una seguridad razonable en la consecución de los siguientes objetivos”:

- a. Efectividad y eficiencia de las operaciones
- b. Confiabilidad y oportunidad de la información, y
- c. Cumplimiento del ordenamiento jurídico y técnico aplicable.

El control interno tiene como propósito coadyuvar en la eficiencia, efectividad y eficacia de las operaciones, garantizando la confiabilidad y oportunidad de la información, y velando por el cumplimiento de leyes, reglamentos, disposiciones administrativas y otras regulaciones aplicables.

Dentro de las municipalidades existen el control interno que para mayor

⁸⁸ Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Centro de Adiestramiento (CAD), Documento de Estudio, *Curso de Control Gubernamental Moderno*, San Salvador, año 1987, Pág. 50.

seguridad se divide en control interno previo y Concurrente y el control interno posterior, que permite en última instancia a la institución verificar la forma de cómo se ha llevado a cabo la actividad financiera mediante el cotejo de documentación para comprobar lo reflejado en el Presupuesto Municipal.

Entonces el control interno posterior se debe ejercer por una unidad de Auditoría Interna, la cual debe de estar bajo la dependencia directa del Consejo, de acuerdo con lo que establezcan las Normas de Auditoría Gubernamental, establecidas por la Corte de Cuentas.

“Los municipios con ingresos anuales superiores a cuatro millones deben contratar firmas privadas para la práctica de auditoría externa de sus funciones (Art. 107 C.M.), aplicando además en lo pertinente la Ley de la Corte según lo establece el Art. 39 de la referida Ley, y el Reglamento para el Registro y la Contratación de Firmas Privadas de Auditoría”.⁸⁹

4.4.3 Control Externo

La Corte define este tipo de control, como aquel que se ejerce por entidades u organismos distintos de los ejecutores de las operaciones, este debe aplicarse a través de una auditoría profesional, cuyo alcance se determinara basándose en el examen y evaluación del sistema de control interno; ya que si este tiene un alcance satisfactorio, los resultados del control externo o auditoría arrojaran buenos resultados para la entidad auditada, claro está siempre y cuando el control interno haya sido ejercido con apego a lo regulado por la Ley de la Corte de Cuentas y demás disposiciones relativas.

⁸⁹ FUNDA UNGO, *Manual del Presupuesto Municipal*, Talleres Imprenta Criterio, San Salvador, El Salvador, año 1999, Pág.24

Esta clase de control, en nuestro país es llevado a cabo por la Corte de Cuentas de la República a través de la auditoría gubernamental, según se establece en el Art. 195 de la Cn. Salvadoreña, al afirmar que la fiscalización de la Hacienda Pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular le corresponde a dicha institución, en relación con el artículo 4 inc. 1º y el Art. 23 numeral tercero de la Ley de la Corte.

Actualmente el control externo que se lleva a cabo en las Alcaldías Municipales es denominado “control externo posterior”: dice Carlos Salazar, que el control a posteriori es aquel que se “realiza físicamente en cada una de las Instituciones del Sector Público bajo normas de auditoría y sobre la ejecución de ejercicios financieros fiscales finalizados”⁹⁰, como es el caso del control de la ejecución del Presupuesto municipal, una vez finalizado el año presupuestado.

Es competencia de la Corte de Cuentas el control externo posterior de la gestión municipal y la fiscalización a posteriori del presupuesto municipal. Entiéndase por fiscalización posterior de la ejecución del presupuesto, los actos de examen y fiscalización que realiza dicha entidad después de que se han recaudado y registrado los ingresos y autorizado, registrado, documentado y efectuado los pagos.

La Corte hace auditoría de acuerdo a su ley, sus reglamentos, políticas y normas de auditoría gubernamental y tendrán acceso irrestricto a registros, archivos y documentación de respaldo.

Las recomendaciones de auditoría por la Corte son de obligatorio

⁹⁰ SALAZAR, Carlos, Tipos de Control. www.apapp.org.py. Fecha de Consulta día 29 de Agosto de 2008.

cumplimiento en los municipios y, por lo tanto, son objeto de seguimiento por el control interno y externo posterior. Esto en el caso de cuando se realiza la auditoría, la Corte Considere necesario que se mejore algún aspecto específico, ya sea por no estar completamente conforme con lo que establece la Ley de la Corte y demás disposiciones pertinentes.

CAPITULO V

El Presupuesto de las Municipalidades es una de las principales características que las diferencian de las demás entidades estatales

PRESUPUESTO MUNICIPAL

SUMARIO:

5.1 Presentación. 5.2 Conceptualización de Presupuesto Municipal. 5.3 Importancia del Presupuesto Municipal. 5.4 Base Legal del Presupuesto Municipal. 5.4.1 Constitución de la República. 5.4.2 Código Municipal. 5.4.3 Ley de la Corte de Cuentas de la República. 5.4.4 Otras Leyes. 5.4.4.1 Ley General Tributaria Municipal. 5.4.4.2 Ley del Fondo Para el Desarrollo Económico de los Municipios. 5.5 Componentes del Presupuesto Municipal. 5.5.1 Presupuesto de Ingresos. 5.5.2 Presupuesto de Egresos. 5.5.3 Disposiciones Generales. 5.6 Proceso Presupuestario. 5.6.1 Formulación del presupuesto Municipal. 5.6.2 Aprobación del presupuesto Municipal. 5.6.3 Ejecución del presupuesto Municipal. 5.6.4 Liquidación del presupuesto Municipal.

5.1 Presentación

Las Municipalidades de la República están obligadas a desarrollar su actuación administrativa y de gobierno, mediante un Presupuesto anual de Ingresos y Egresos según lo regula el Art. 72 del CM, éste constituye su programa Económico Financiero. Es a través de dicho documento que los Gobiernos Locales proveen los fines y metas que se proponen alcanzar, planificando su gestión administrativa en beneficio de las comunidades a las que sirven, pero además el Presupuesto es la base de la fiscalización y control a posteriori que realiza la Corte de Cuentas de la República, por lo tanto debe ser elaborado conforme a lo regulado en las diferentes normativas existentes al respecto, como se establecerá en este apartado, pero sobre todo cumpliendo con los principios de contabilidad gubernamental y todas las disposiciones que al efecto la Corte de Cuentas ha diseñado, ya que en

definitiva es ésta quien lleva a cabo el control de la ejecución del Presupuesto anualmente y si esta no cumple con las mismas posiblemente constituyan causales de hallazgos por omisión.

Cabe recalcar que la presentación anual del mencionado Presupuesto Municipal representa una garantía, frente a las comunidades, del buen uso y adecuado destino de los recursos económicos que perciben de ellas y de ésta forma se trata de ganar la confianza de las mismas comunidades y su respeto, pero sobre todo garantizar a su vez un buen actuar frente al máximo organismo encargado de la fiscalización.

No es de dejar a un lado la importancia que tiene también este Presupuesto anual pues constituye una garantía para sí mismos ya que los mantiene a salvo de posibles reparos de parte de la Corte de Cuentas de la República, en los que correría el riesgo de incurrir.

5.2 Conceptualización de Presupuesto Municipal.

Para hablar de presupuesto municipal es necesario elaborar un concepto que sea capaz de definir o de establecer plenamente que es un presupuesto municipal pero para ello es importante mencionar que dependiendo del punto de vista que se tenga así será la definición que se encontrará al respecto, puede ser este punto de vista jurídico o económico.

En el diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales, la palabra Presupuesto tiene diferentes acepciones:

Presupuesto es un supuesto, suposición, cómputo anticipado del costo de una obra o de los gastos e ingresos de una institución.⁹¹

A nosotros nos interesa conocer la última acepción del término presupuesto, puesto que para el sector público y en particular al sector municipal el presupuesto consiste en el cálculo de ingresos y gastos, que habrá durante el año.

A continuación presentamos para efectos de formarnos un concepto más claro de presupuesto municipal, diferentes conceptos de presupuesto público: En bibliografía sobre derecho financiero y economía se encuentran diferentes conceptos de presupuesto público, los cuales se pueden agrupar en dos enfoques: el de ciencias jurídicas y el de ciencias económicas.

El enfoque jurídico lo cataloga como un instrumento por medio del cual se limita y controla la actividad del gobierno.

Por ejemplo en el Manual de Derecho Financiero se cita la definición de Presupuesto que dice:

“Los presupuestos consisten en una ley que recoge la totalidad de gastos e ingresos del Estado previstos para cada año, y mediante la cual el legislativo autoriza a las diferentes administraciones estatales para realizar gastos, con los límites y el destino en ellas especificados”.⁹²

En el curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, se plantea que:

⁹¹ OSSORIO, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Editorial Heliasta, Argentina, año 1984, Pág. 340.

⁹² Proyecto de Reforma Judicial, Manual de Derecho Financiero, año 1993, Pág. 444

“El Presupuesto es un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan éstos últimos para un periodo futuro determinado, que generalmente es de un año”.⁹³

En las definiciones de tipo jurídico es común el encontrar los términos: ley, acto de gobierno, autorización de gastos, límites y destinos de los recursos prefijados.

Por el lado del enfoque económico, el presupuesto público es un plan de la actividad financiera del Estado; es decir, un mecanismo para ordenar los recursos para atender las necesidades públicas priorizadas.

Por ejemplo en el Manual de Administración Presupuestaria y Tributaria se dice que:

“El Presupuesto es un plan comprensivo expresado en términos financieros, mediante el cual un programa de acción es efectivo por un periodo de tiempo determinado”.⁹⁴

Por ser de nuestro interés únicamente las definiciones de tipo jurídico diremos solamente que en las definiciones de tipo económico de presupuesto público es usual el manejo de los términos: plan financiero, programas, recursos públicos y fines del Estado.

Por lo que desde un enfoque jurídico, el Presupuesto Municipal se conceptualiza como:

‘El instrumento jurídico por medio del cual se asignan los recursos para el cumplimiento de los fines del municipio, por el periodo de un año’.⁹⁵

⁹³ VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, año 1987, Pág. 227.

⁹⁴ Instituto de Estudios de Administración Local, *Manual de Administración Presupuestaria y Tributaria*, 1984, Pág. 6.

En resumen podemos decir, que existen diferentes enfoques para abordar el Presupuesto público, lo cual depende de las ciencias desde las cuales se estudia. De la misma manera podemos señalar que el tema del presupuesto es amplio, determinante en la vida nacional, vital para el funcionamiento del Estado y dinámico en su proceso, ya que se relaciona con diferentes factores internos y externos a la actividad de gobierno. También es importante en el sentido en que lo estudiamos, puesto que el presupuesto es la base por medio de la cual el municipio hace un planteamiento gráfico y accesible de los ingresos y gastos presupuestados para un año determinado, ejerciendo de esta forma un control en su administración como gobierno local, para que dicho control posteriormente sea auditado tanto interna como externamente para determinar la transparencia del uso de recursos.

5.3 Importancia del Presupuesto Municipal.

La importancia del Presupuesto Municipal puede abordarse desde diferentes perspectivas, sean estas: políticas, jurídicas, de planificación y administrativa, con el objeto de que los funcionarios y empleados municipales puedan identificar los significados y categorías que se deben tomar en cuenta en la gestión presupuestaria.

En primer lugar tenemos la importancia política, la cual expresa que el Presupuesto Municipal pronuncia decisiones del gobierno local. El presupuesto es una herramienta política del Concejo, ya que a través de éste se proyectan acuerdos, operaciones y resultados, que se llevan a la práctica a través del ejercicio del poder local.

⁹⁵ FUNDA UNGO, *Manual del Presupuesto Municipal*, Talleres Imprenta Criterio, San Salvador, El Salvador, año 1999, Pág. 4

Otro aspecto importante desde el punto de vista político es el de la publicidad del presupuesto municipal, en virtud de lo cual los ciudadanos pueden conocer sobre el manejo de los fondos municipales y ejercer control social de los mismos.

Mediante la divulgación del presupuesto el Concejo tiene la oportunidad de hacer transparente su gestión, ya que periódicamente informa y explica su política, planes y proyectos, lo cual redundará en mayor capacidad de gobierno y estabilidad local y nacional.

En segundo lugar, tenemos la importancia jurídica, la cual presupone que el presupuesto municipal, es un instrumento jurídico que tiene un doble significado: primero, es un acto de autorización del plan financiero anual del municipio y, segundo, es un mecanismo para limitar y controlar la actividad del gobierno local.

Mediante la aprobación del presupuesto municipal por parte del Concejo, el Alcalde obtiene la autorización de los recursos necesarios para llevar a cabo su plan anual de trabajo.

Y por otro lado, durante el proceso presupuestario, el Concejo tiene la facultad de delimitar y determinar los montos y destinos de los recursos y de fiscalizar y controlar los gastos realizados por la administración municipal.

Este aspecto es el que tiene mayor relevancia para el tema debido a que si bien, el presupuesto debe aprobarse, ejecutarse y liquidarse, todo conforme a derecho éste también está sujeto a vigilancia, fiscalización y control tanto interna como externa, en este caso realizado por una empresa privada y posteriormente por parte de la Corte de cuentas de la República que

constituye el control externo propiamente dicho, de aquí la importancia que tiene a nivel jurídico – administrativo, pues si bien el presupuesto es importante en este y los demás aspectos que falta desarrollar, éste toma importancia para nosotros desde la perspectiva del control que se ejerce en las alcaldías.

En tercer lugar, tenemos la importancia desde la planificación, podemos decir que modernamente, la planificación del desarrollo local es el antecedente básico de la preparación y ejecución de los presupuestos municipales, existiendo para ello cuatro pasos fundamentales en el proceso de la planificación local: la definición de una política municipal, la preparación de planes de largo y mediano plazo, la formulación de planes de trabajo de corto plazo y la preparación de presupuestos anuales.

En el marco de la planificación local, el presupuesto municipal sirve para determinar y controlar los gastos en recursos humanos, materiales y financieros necesarios para alcanzar las metas y objetivos de desarrollo planteados para el año.

En síntesis, el presupuesto es el plan o programa financiero del municipio; es decir, es el mecanismo que le permite al municipio ordenar anualmente las necesidades locales según las prioridades y disponer los recursos para su satisfacción.

En cuarto lugar, la importancia desde la administración, el presupuesto es importante para la administración municipal, ya que éste establece las acciones específicas a realizar en el año, las cuales se deben coordinar, ejecutar, dirigir y controlar.

Tan es así, que corresponde al Alcalde y a los jefes de dependencias asegurar que las acciones que implica el presupuesto se administren adecuadamente, de tal manera que contribuyan a lograr las metas y objetivos de los municipios.

A partir de la aprobación del presupuesto la administración municipal debe proyectar y controlar durante el ejercicio fiscal: cobertura y calidad de obras y servicios, fechas y plazos, volúmenes y métodos de trabajo, cantidad y calidad de recursos humanos, materiales y financieros.⁹⁶

En resumen, el presupuesto está unido a una serie de mandatos de orden legal, político, económico y administrativo que enmarcan la actuación municipal, por lo que corresponde a los funcionarios y empleados municipales seguir, respetar y vigilar que se lleven a la práctica.

Básicamente, podemos decir que la formulación y ejecución del presupuesto municipal debe apegarse a criterios de legalidad, responsabilidad, racionalidad, transparencia, eficiencia y economía, presupuestos que son indispensables también en el ejercicio de la función que ejerce la CCR, ya que muchos de ellos son tomados en cuenta al momento de realizar el control a posteriori de la ejecución del Presupuesto de todas las Alcaldías del país, y los demás constituyen premisas primordiales para un buen actuar del gobierno local ante sus habitantes.

⁹⁶ FUNDA UNGO, *Manual del Presupuesto Municipal*, Talleres Imprenta Criterio, San Salvador, El Salvador, año 1999. Pág. 5 – 7.

5.4 Base Legal del Presupuesto Municipal.

La base legal del presupuesto municipal, está contenida en la Constitución de la República, el Código Municipal y la Ley de la Corte de Cuentas de la República.

Así mismo, el proceso presupuestario municipal se ve afectado por otras leyes, las cuales son: la Ley General Tributaria Municipal y la Ley del Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los municipios, por lo que a continuación se hará un breve abordaje de cada una de éstas leyes con el propósito de enmarcar claramente la relación que existe entre el presupuesto municipal, el control y fiscalización que ejerce la Corte de Cuentas de la República en las municipalidades y la normativa bajo la cual se regulan todos estos aspectos de forma particular, en lo concerniente al presupuesto municipal.

5.4.1 Constitución de la República. (Cn.)

Es la base legal primordial tanto del municipio como del presupuesto municipal, y se encuentran regulados a través de los siguientes preceptos legales:

“Para el gobierno local los departamentos se dividen en municipios, que estarán regidos por Concejos formados de un alcalde, un sindico y dos o más regidores” (Art. 202, inc. 1º)

“Los municipios serán autónomos en lo económico, técnico y administrativo, y se regirán por un Código Municipal” (Art. 203)

“La autonomía Municipal comprende: decretar su presupuesto de Ingresos y Egresos” (Art. 204, Ordinal 2º)

Por precepto constitucional el municipio es la unidad política administrativa primaria dentro de la organización del Estado, establecida en un territorio determinado; el municipio es donde primeramente se deben plantear los problemas de la comunidad y buscárseles soluciones. Razón por la cual el municipio tiene autonomía para darse su propio gobierno, procurar sus recursos y auto administrarse, parte de esa autonomía comprende la aprobación y ejecución de su propio presupuesto.

Con respecto al control de la gestión y presupuesto municipal, la Constitución de la república dicta lo siguiente:

“Los Concejos administraran el patrimonio de sus municipios y rendirán cuenta de su administración a la Corte de Cuentas.

La ejecución del presupuesto municipal será fiscalizada a posteriori por la Corte de Cuentas de la República” (Incisos 4º y 5º, artículo 207). Esto implica que la Constitución establece que los municipios deben rendir cuenta de su gestión económica ante la Corte de Cuentas de la República; y de la misma manera ordena a la Corte la fiscalización a posteriori de la ejecución del presupuesto municipal; es decir, después de que se han realizado los gastos.

5.4.2 Código Municipal. (CM)

Este cuerpo legal desarrolla los principios constitucionales del municipio, estableciendo que:

“Los municipios están obligados a desarrollar su actuación administrativa y de gobierno, a través de un presupuesto de Ingresos y Egresos aprobado con el voto de los dos tercios del Concejo” (Art. 72)

“Es facultad del Concejo elaborar y aprobar el presupuesto de ingresos y egresos del municipio” (Art. 30 Núm. 7)

Esto implica que los municipios por precepto constitucional están obligados a gobernar y administrar su localidad en base a un presupuesto; por lo tanto ningún municipio puede actuar sin presupuesto que refleje tanto los gastos realizados así como las entradas a percibir anualmente.

La aprobación del presupuesto municipal es una facultad del Concejo, quien lo aprueba con el voto de dos tercios de sus miembros; por ejemplo, si el Concejo tiene doce miembros, se necesitan al menos ocho votos para la aprobación del presupuesto.

5.4.3 Ley de la Corte de Cuentas de la República. (LCCR)

Según nuestra Constitución de la República en su artículo 195, la Corte de Cuentas es el organismo encargado de la fiscalización de la hacienda pública en general y de la ejecución del presupuesto en particular.

De acuerdo a la Ley de la Corte de Cuentas de la República (1995) están sujetos a la fiscalización y control de la Corte todas las entidades y organismos del sector público y sus servidores, incluyendo a los municipios.

La Corte es el organismo que controla y vigila el gasto y el manejo de los bienes municipales; así como; es el encargado de examinarlas cuentas que presentan los funcionarios que administran fondos del municipio.

Y es a través de la fiscalización a posteriori del presupuesto municipal, que la Corte constata que los gastos realizados estaban previstos en el presupuesto y fueron utilizados conforme a las disposiciones legales vigentes, y por último como ya se ha mencionado anteriormente algunas de las atribuciones y funciones más importantes de la Corte de Cuentas de la República

relacionadas con la gestión municipal, se encuentran reguladas en el artículo 5 de la Ley de la Corte.

5.4.4 Otras Leyes.

A continuación haremos un comentario breve acerca de otras leyes nacionales que tienen relación con los fondos municipales y el Presupuesto Municipal, las cuales deben ser del dominio de los funcionarios involucrados en el proceso presupuestario puesto que en su desempeño les es indispensable conocerlas, éstas leyes son: La Ley General Tributaria Municipal y La Ley del Fondo Para el Desarrollo Económico de los Municipios.

5.4.4.1 Ley General Tributaria Municipal. (LGTM)

Ésta tiene como finalidad establecer los principios básicos y el marco normativo general que requieren los municipios para ejercer y desarrollar su potestad tributaria. (Art. 1)

Asimismo, desarrolla los preceptos de la Constitución de la República, que establecen que los municipios tienen autonomía para crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales, así como elaborar y reformar tarifas de impuestos, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.(Art. 204, Numerales 1º y 6º)

En el marco de ésta ley, los municipios pueden elaborar y aprobar ordenanzas de tasas por servicios municipales, tales como: alumbrado público, pavimentación de vías públicas, cementerios, tiangués, mercados, licencias diversas, registros del estado familiar, registro ciudadano y otros.

En las ordenanzas de tasas de deben establecer las tarifas que cubran los gastos incurridos en la prestación de los servicios y permitan el mejoramiento y ampliación de los mismos.

También los municipios pueden crear ordenanzas de contribuciones especiales en ocasión de decidir la realización de obras públicas o actividades especiales del municipio, en el caso de los ingresos obtenidos por la aplicación de contribuciones especiales no pueden tener un destino diferente a la financiación de las obras o actividades establecidas.

Por otro lado, los municipios tienen la facultad de preparar y proponer a la Asamblea legislativa la aprobación de leyes de impuestos municipales, tomando en cuenta en el establecimiento de los mismos la capacidad económica de los contribuyentes y la realidad económica del municipio.

Dichos impuestos se utilizan para financiar servicios generales e indivisibles que presta, por ejemplo: el ornato, la nomenclatura, el desarrollo y renovación urbana, saneamiento ambiental y otros.

Y por último cabe señalar que los ingresos por tasas, impuestos y contribuciones especiales se deben estimar e incorporar en el presupuesto de ingresos, por lo que los funcionarios que formulen el presupuesto deben conocer la LGTM (como se mencionaba anteriormente), las ordenanzas y leyes tributarias de su municipio y el comportamiento de este tipo de ingresos.

5.4.4.2 Ley del Fondo Para el Desarrollo Económico de los Municipios. (FODES)

Éste fondo fue establecido en la Constitución de la República, a través de la disposición siguiente:

“Para garantizar el desarrollo y la autonomía económica de los municipios, se creará un fondo para el desarrollo económico y social de los mismos. Una ley establecerá el monto de ése fondo y los mecanismos para su uso” (Art. 207, inciso 3).

El FODES fue creado por ley en 1988 (Decreto 74), con un monto anual de 25 millones de colones, destinando el 80% para inversión y hasta el 20% para gastos de funcionamiento y mediante el decreto 76 (1997), el FODES se incrementa asignándole el 6% de los ingresos corrientes del presupuesto del Estado, a partir de 1998.

Posteriormente, por Decreto 217 (1998) se hacen reformas al decreto 74 a fin de redefinir fuentes de financiamiento, criterios y porcentajes de distribución del fondo.

Mediante esta última reforma a la Ley del FODES, se establece que:

“El fondo se podrá financiar con aportes y subsidios del Estado, donaciones, préstamos internos y externos, bonos u otros ingresos.

El monto a distribuir anualmente se asignará proporcionalmente en base a los criterios de población (50%), Equidad (25%), Pobreza (20%) y extensión territorial (5%).

El fondo a distribuir lo transferirá el ISDEM y podrá completarse con recursos del FISDL.

De la asignación total se descontarán cinco millones de colones para el ISDEM y cinco millones para el FISDL, para gastos de funcionamiento, asistencia técnica y capacitación a las municipalidades”.

En abril de 1998, el Presidente de la República por decreto 35 emitió el Reglamento de la Ley del FODES, el cual tiene por objeto facilitar y asegurar la aplicación de los principios contenidos en la ley.

En este Reglamento se señala que la competencia para la distribución del fondo es del ISDEM y del FISDL y se describen los procedimientos de distribución y administración del fondo.

Dicha normativa tiene relación con el presupuesto en que las transferencias FODES deben ser proyectados e incorporados en el presupuesto de ingresos y egresos, por lo que las disposiciones incorporadas en la Ley y Reglamento del FODES deben ser conocidas por los funcionarios involucrados en el proceso presupuestario.

En resumen, las normativas antes expuestas relativas al presupuesto municipal, no abordan en su totalidad la materia presupuestaria pues existe regulación aun, que norma el presupuesto municipal, sin embargo, la normativa abordada es suficiente para exponer tanto la base legal como la extensión de la misma a los diversos aspectos más relevantes y concernientes sobre el presupuesto municipal.

5.5 Componentes del Presupuesto Municipal.

Las partes o componentes del presupuesto municipal son:

Presupuesto de Ingresos.

Presupuesto de Egresos.

Disposiciones Generales.

5.5.1 Presupuesto de Ingresos.

“El Presupuesto de Ingresos es la enumeración de las Fuentes de ingresos, que se esperan obtener mediante el cobro de impuestos, tasas, derechos,

compensaciones, contribuciones y demás recursos, durante el ejercicio del Presupuesto”.⁹⁷

“También es definido como una apreciación de los recursos, que la municipalidad espera recibir durante el año, para cuya preparación debe llenar al menos con dos requisitos”⁹⁸.

Las fuentes de ingresos deben tener base legal; es decir, deben estar previstas en una ley u ordenanza que autorice su recaudación.

Los montos de ingresos deben estimarse con un método adecuado, atendiendo al origen o fuente del recurso.

De acuerdo al artículo 75 del Código Municipal:

“El presupuesto de ingresos contendrá la enumeración de los diversos ingresos municipales cuya recaudación se autorice, con la estimación prudencial de las cantidades que se presupone habrán de ingresar por cada ramo en el año económico que debe regir, así como cualesquiera otros recursos financieros permitidos por la ley.

Existe una prohibición clara en cuanto a la estimación de ingresos que no tengan base legal para su percepción cierta y efectiva”.

⁹⁷ Corte de Cuentas de la República, *Manual de Presupuesto para las Municipalidades de la República vigente a partir de septiembre de 1986*, Instituto Salvadoreño de administración Municipal, editorial Época, San Salvador, año 1986, Pág. 12.

⁹⁸ FUNDA UNGO, *Manual del Presupuesto Municipal*, Talleres Imprenta Criterio, San Salvador, El Salvador, año 1999, Pág. 20.

5.5.2 Presupuesto de Egresos.

“EL presupuesto de Egresos constituye una lista de autorizaciones de créditos presupuestarios, en los que se distribuirán los ingresos que se pretenden recaudar”.⁹⁹

Según el “Manual del Presupuesto Municipal” FUNDAUNGO, el presupuesto de egresos contiene un cálculo anticipado de los gastos a realizar en el nuevo ejercicio, el cual debe sujetarse a una serie de clasificaciones que facilite el estudio de la propuesta para fines de aprobación y permita su posterior ejecución y fiscalización.

El código Municipal establece que:

“El presupuesto de egresos contendrá las partidas correspondientes para la atención de las funciones, actividades y servicios municipales, así como las que correspondan a inversiones y a aportes para fundaciones, empresas, sociedades, instituciones municipales autónomas y demás organismos de carácter municipal o intermunicipal.”

5.5.3 Disposiciones Generales.

Según el artículo 74 del Código Municipal:

“Las disposiciones generales estarán constituidas por todas aquellas normas que se consideren complementarias, reglamentarias, explicativas o necesarias para la ejecución de los presupuestos de ingresos y egresos y de los anexos que contengan.

⁹⁹ Corte de Cuentas de la República, *Manual de Presupuesto para las Municipalidades de la República vigente a partir de septiembre de 1986*, Instituto Salvadoreño de administración Municipal, editorial Época, San Salvador, año 1986, Pág.13.

El Concejo podrá aprobar tales disposiciones con el carácter de permanentes, en forma separada del Presupuesto de Ingresos y del Presupuesto de Egresos, no siendo necesario en este caso incorporarlas en cada presupuesto anual de Ingresos y de Egresos.

También queda facultado el Concejo para autorizar modificaciones o adiciones a las mismas Disposiciones Generales, cuando lo estime conveniente.”

Las Disposiciones Generales son aplicables a todas las operaciones originadas por la ejecución del presupuesto municipal y, por lo tanto, relacionadas con las áreas de tesorería, contabilidad, personal, compras y suministros.

5.6 Proceso Presupuestario.

El presupuesto no solo representa un documento jurídico-financiero, sino que resume el proceso por el cual se hace política municipal, se ejecutan programas de trabajo y se establece el control del gobierno local.

El proceso o ciclo presupuestario se encuentra enmarcado por el principio de la legalidad y es una responsabilidad compartida entre el Concejo, en su carácter político y legislativo, y el Alcalde, como titular de la administración municipal.

Este proceso presupuestario goza de las siguientes etapas o fases que a continuación se desarrollaran brevemente:

Formulación

Aprobación
Ejecución y,
Liquidación.

5.6.1 Formulación del presupuesto Municipal.

La formulación del presupuesto implica una serie de actividades de:

Creación de la Comisión del Presupuesto.
Establecimiento de la Política Presupuestaria.
Estimación del Superávit/Déficit Financieros.
Estimación de Ingresos.
Estimación de Egresos e
Integración del Proyecto de Presupuesto.

El Desarrollo de la primera fase o creación de la Comisión del Presupuesto, le corresponde al Alcalde, con la participación activa de los jefes de dependencias municipales.

De acuerdo con el Código Municipal:

“El Alcalde elaborará el proyecto de presupuesto correspondiente al año inmediato siguiente oyendo la opinión de los Concejales, y jefes de las distintas dependencias, procurando conciliar sus observaciones y aspiraciones con los objetivos y metas propuestas.”¹⁰⁰

Dada la magnitud del trabajo de presupuestación, el Concejo Municipal también puede crear, de conformidad con el numeral 3 del artículo 30 del

¹⁰⁰ Código Municipal. Art. 80

Código Municipal, una comisión con funciones especiales para la formulación, ejecución y liquidación del presupuesto.

La comisión puede ser integrada por los señores: Alcalde, Síndico, Secretario, Contador o Encargado de la Contabilidad y el Tesorero. El objetivo primordial de ésta Comisión o de la creación de ésta comisión, radica en orientar adecuadamente el proceso de presupuestación general municipal, a fin de que sea consistente con las políticas, objetivos y metas propuestas por la municipalidad.

Entre las funciones que posee la Comisión en mención están las siguientes:

Proponer al Concejo Municipal, los lineamientos de política presupuestaria para cada ejercicio financiero;

Planificar, dirigir y evaluar el desarrollo del proceso presupuestario;

Lograr que la etapa de formulación, discusión y aprobación del proyecto del presupuesto se cumpla en el tiempo y forma requerida;

Analizar e integrar los anteproyectos de presupuestos de cada unidad operativa de la municipalidad;

Auxiliar al Alcalde en la presentación del proyecto del presupuesto al Concejo Municipal, para efectos de discusión y aprobación;

Verificar los procesos de ejecución y seguimiento presupuestario, para los ajustes oportunos en caso necesario; y,

Evaluar la ejecución parcial y final de los presupuestos.

La segunda fase es la política presupuestaria, podemos decir al respecto que la formulación presupuestaria, se inicia con la preparación de una política global del presupuesto por parte del Alcalde, la cual debe ser aprobada por el Concejo.

Esta política presupuestaria municipal contiene las orientaciones, criterios, prioridades, techos, normas, métodos y procedimientos, que guían la elaboración del presupuesto municipal.

Por su parte la política de ingresos o política presupuestaria de Ingresos tiene como objetivo definir el marco de actuación para el mejor aprovechamiento de las fuentes de ingresos, mediante el cual se facilite la obtención de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines del municipio.

Es importante que de las políticas de ingresos se puedan desprender programas de trabajo, por ejemplo: para la actualización de las tarifas tributarias, modernización de la administración tributaria, cobro efectivo de los tributos corrientes y en mora, gestión de subsidios, donaciones y préstamos, etc.

Y por último, podemos agregar las políticas de gastos las cuales orientan la distribución y uso de los recursos, para lo cual es necesario definir medidas de austeridad, racionalidad y eficiencia que guíen la acción administrativa, productiva y de prestación de servicios.

Por ejemplo, se deben definir políticas para los gastos de funcionamiento. Transferencias corrientes, pago de préstamos, inversión con recursos propios e inversión de recursos de transferencias. (FODES)

La tercera fase es la Estimación de Superávit/Déficit Financieros, esto implica que para la formulación del Presupuesto Municipal deberá estimarse por

cada fondo que se maneje, un Superávit/Déficit financiero al 31 de Diciembre del año que se elabora el Presupuesto.

La información que se requiere utilizar para la formulación del Superávit/Déficit, es la siguiente:

Existencia de Fondos al 1ero. De noviembre del año en que se formula el presupuesto, ya sea en Tesorería o en Bancos;

Ingresos estimados para noviembre y diciembre del año en que se elabora el Presupuesto;

Egresos estimados para noviembre y diciembre del año en que se elabora el presupuesto.

El cálculo del Superávit/Déficit se establecerá sumando las existencias iniciales y los ingresos noviembre – diciembre a lo que se resta los egresos noviembre - diciembre. Esto es:

$(\text{Existencias iniciales} + \text{ingresos Nov.- Dic}) - \text{egresos Nov.} - \text{Dic.} =$

Si el saldo resultante es positivo se considerara Superávit y si el saldo es negativo será considerado un Déficit.

La cuarta fase es la estimación de ingresos, para esta existen métodos de estimación de ingresos. Las técnicas más usadas por los Gobiernos para determinar sus ingresos son las siguientes:

Técnica automática;

Técnica de promedio;

Técnica de los aumentos; y

Técnica de evaluación directa

El sistema automático consiste en señalar como rendimientos probables del ejercicio futuro, los resultados conocidos del último ejercicio, de tal manera que los ingresos esperados se limiten a los montos de los ingresos obtenidos en los doce meses anteriores.

La técnica del promedio es similar a la anterior, sin embargo se diferencia en que se basa en promedios de varios años. Con este sistema se trata de eliminar la influencia de factores ocasionales en el rendimiento de las fuentes de recursos.

El sistema de los aumentos o acrecentamiento, consiste en agregar a los cálculos normales de los ingresos un excedente probable; esto implica, que el cálculo se basa en la renta efectivamente obtenida el año anterior al promedio de varios años, agregando el aumento promedio de los tres años anteriores.

La técnica de evaluación directa consiste en pronosticar para cada fuente principal de ingresos, su rendimiento en el curso del año fiscal, en función de los movimientos que acusan los hechos y tendencias reales de la situación económica social y administrativa del municipio.

De los siguientes sistemas arriba descritos, el aplicado por los municipios del país ha sido una combinación del sistema automático con un sistema de aumentos, basados en fuentes probables de ingresos.

La quinta fase, es la estimación de egresos, en este caso, es necesario que se parta de los requerimientos establecidos en los programas de trabajo y que participen en su elaboración los responsables de las unidades encargadas de esos programas.

El cálculo de egresos totales que debe realizarse en el ejercicio venidero debe ajustarse a diversas clasificaciones, dependiendo de la técnica presupuestaria utilizada.

Por efectos prácticos, los gastos se dividen por clasificación económica y dentro de estas se agrupan los objetos específicos del gasto, sean estos gastos corrientes o gastos de capital.

La sexta fase, consiste en la integración y presentación del proyecto del presupuesto, la cual consiste en hacer las comparaciones y ajustes de ingresos y egresos por tipo de fondo para lograr el equilibrio presupuestario; finalmente, se prepara el proyecto de decreto presupuestario.

Respecto a la fecha de presentación del proyecto de presupuesto, el Código Municipal establece los siguientes:

“El presupuesto de ingresos y egresos deberá someterse a consideración, antes del quince de noviembre de cada año. El Consejo podrá modificar el presupuesto pero no podrá autorizar gastos que excedan del monto de las estimaciones del respectivo proyecto.”¹⁰¹

5.6.2 Aprobación del presupuesto Municipal.

Esta es la fase eminentemente política del proceso presupuestario, en la cual el Consejo conoce, analiza, delibera y aprueba el proyecto del presupuesto municipal.

¹⁰¹ Código Municipal. Art. 81.

Para los municipios de cabecera departamental únicamente, la fase de aprobación implica la obligación de publicar un resumen del presupuesto aprobado en el Diario Oficial o en uno de mayor circulación nacional.

En el caso de las cabeceras departamentales, la publicación del presupuesto debe contener:

El encabezado del acuerdo de aprobación, los sumarios de ingresos y egresos, los artículos pertinentes de las disposiciones generales, los anexos relativos a los gastos fijos, el lugar y la fecha de aprobación y los nombres y los cargos de los miembros del Consejo que autorizan dicho acuerdo (Art. 73 inc. 2º del Código Municipal).

5.6.3 Ejecución del presupuesto Municipal.

En la fase de ejecución del presupuesto se llevan a cabo varias actividades administrativas y financieras, principalmente las que implican la aplicación de los recursos a los fines municipales. De esta ejecución debe hacerse referencia a los dos tipos de ejecución municipal existentes, el primero es la ejecución de ingresos y en segundo lugar, la ejecución de egresos.

En la ejecución del presupuesto de ingresos intervienen varias unidades:

La administración tributaria, que es la encargada del cálculo y cobro de los impuestos y tasas por servicios al crédito.

La tesorería, a cargo de la recaudación y concentración de los tributos y demás ingresos.

La contabilidad, que es la unidad encargada del registro de los ingresos del municipio.

En relación a la ejecución del presupuesto de egresos, esto implica, que se lleven a cabo los procedimientos de autorización, registro, control y pago de bienes y servicios.

Como parte de la ejecución presupuestaria se pueden realizar reformas del presupuesto, las que pueden consistir en:

Transferencias entre partidas de egresos:

Estas se llevan a cabo cuando se necesita reforzar una o más partidas, cuyo crédito actual es bajo o está agotado.

Para incrementar una o mas partidas presupuestarias de egresos se debe identificar y disminuir una o mas partidas de egresos, que arrojan un saldo disponible y no se considera necesario conservarlas con este monto.

En conjunto los aumentos y disminuciones de partidas de egresos deben ser iguales para conservar el equilibrio del presupuesto.

Modificación del presupuesto de ingresos y egresos.

Se pueden hacer reformas presupuestarias para incorporar nuevos recursos, los cuales no se estimaron cuando se elaboró el presupuesto o no existía la base legal para su percepción.

El Código Municipal contempla este tipo de reformas presupuestarias, así:

a) El presupuesto de egresos podrá ser ampliado en le curso del ejercicio, con motivo de ingresos extraordinarios de cualquier naturaleza o cuando se establezca el superávit real (Art. 77 inc. 2º)

También se pueden disminuir partidas de egresos por la sobreestimación de ingresos o excedentes o la desaparición legal o efectiva de una fuente de ingresos.

5.6.4 Liquidación del presupuesto Municipal.

La liquidación o cierre es la última fase del proceso presupuestario e implica la finalización de su vigencia del presupuesto, para lo cual es necesario establecer el resultado del ejercicio.

La liquidación del presupuesto consiste en una comparación de los totales de los ingresos y egresos reales, cuyo resultado puede ser:

Déficit, cuando los ingresos son menores que los egresos.

Superávit, cuando los ingresos son mayores que los egresos.

Equilibrio, cuando los ingresos y egresos son iguales.

Para la liquidación del presupuesto es necesario desarrollar los pasos de:

Cierre de los registros

Recopilación de documentación de respaldo

Comparación de ingresos presupuestados y reales

Comparación de egresos presupuestados y reales

Determinación del déficit, equilibrio.

CAPITULO VI

...” Un Estado que no garantice el control externo puede ser presa fácil de prácticas corruptas o desviación de fondos públicos”...
Índice Latinoamericano de Transparencia Presupuestaria 2005.

LA FISCALIZACION Y EL CONTROL A POSTERIORI QUE REALIZA LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA EN LA EJECUCION DEL PRESUPUESTO MUNICIPAL.

SUMARIO:

6.1 Presentación. 6.2 Aspectos y consideraciones teóricas relevantes sobre la fiscalización que realiza en las municipalidades la Corte de Cuentas de la República 6.3 La realidad del control externo en la ejecución del Presupuesto Municipal por parte de la Corte de Cuentas. 6.3.1 Planificación Anual de Auditorías. 6.3.2 Tipos de auditoría que realiza la Corte de Cuentas a las Municipalidades. 6.3.3 El porqué de la distribución del control de las municipalidades en las diferentes Direcciones de Auditoría de la Corte. 6.4. Aspecto Jurisdiccional. 6.5. Las Municipalidades y el ejercicio del control interno y externo. 6.5.1 Alcaldía Municipal de San Salvador. 6.5.1.1. Ejecución del control interno. 6.5.1.2. Marco normativo en base al que se rige la municipalidad para la elaboración del Presupuesto y el control externo ejercido por la corte de Cuentas de la República. 6.5.1.3 Consideraciones sobre el control posterior que ejerce la Corte de Cuentas de la República en la Alcaldía de San Salvador. 6.5.2 Alcaldía Municipal de Sonsonate. 6.5.2.1 Ejecución del control Interno. 6.5.2.2 Ejercicio del Control externo.

6.1 Presentación

A lo largo del desarrollo del presente trabajo, se han destacado aspectos relativos a las instituciones fiscalizadoras, partiendo desde sus orígenes hasta llegar a la Corte de Cuentas de la República, que actualmente es el máximo ente fiscalizador de los fondos públicos y municipales en nuestro país, dicha función se le atribuyó por mandato constitucional, por lo que se hace un recuento de la normativa referente al tema de investigación, así mismo se ha abordado todo lo relativo a su doble aspecto, tanto Administrativo como Jurisdiccional, detallando cada uno de sus componentes

según se establece en la Ley de la Corte de Cuentas de la República, enfatizando a quien corresponde dentro de dicha institución la fiscalización y el control a posteriori del Presupuesto Municipal; desarrollándose además todo lo relativo al control, su clasificación, y la importancia del mismo en las municipalidades de El Salvador, igualmente los principios que deben regir como parte del mismo, en concordancia con la LCCR y las diferentes disposiciones emitidas por la misma.

Siendo el Presupuesto Municipal parte importante de la investigación, del mismo modo se desarrolla en un capítulo todo lo relativo al mismo, como la normativa que lo regula, sus componentes y que comprenden cada uno de ellos.

Habiéndose abordado entonces todos estos aspectos que detallan cual es el Ente encargado de la fiscalización y control de los fondos públicos y sobre todo la ejecución a posteriori del Presupuesto Municipal que constituye nuestro objeto de estudio es indispensable efectuar un análisis del actuar de la Corte de Cuentas de la República, basado en un primer momento en las percepciones de algunas instituciones no gubernamentales que han tenido a bien realizar ciertas investigaciones, donde de forma indirecta se abordan algunos aspectos referentes al máximo organismo contralor de forma crítica, y que tienen relación con el tema objeto de la investigación, pero también es indispensable recopilar información que permita corroborar la forma de cómo es llevada a cabo la fiscalización a posteriori del Presupuesto Municipal por parte de la Corte y la forma en que las Municipalidades realizan el control interno, con la finalidad de comprobar en la práctica si se efectúan dichos controles; razón por la cual se realizó una investigación de campo basada, a través de cuestionarios y entrevistas, tanto en la Corte de Cuentas de la República como en las Municipalidades de San Salvador y Sonsonate.

6.2 Aspectos y consideraciones relevantes sobre la fiscalización que realiza en las municipalidades la Corte de Cuentas de la República.

Actualmente en El Salvador son pocos los estudios minuciosos que se realizan sobre la Corte de Cuentas de la República, en cuanto a la fiscalización, control de los fondos públicos y Control a posteriori de la ejecución del Presupuesto Municipal; sin embargo debido a la importancia del rol que desempeña en el desarrollo del país, algunas instituciones han comenzado a priorizar aspectos relativos a la fiscalización y a hacer algunas consideraciones críticas sobre la situación actual del ente fiscalizador de los fondos públicos, en las que se destacan problemas en su trabajo, ya que desde hace varios años se vienen mostrando a la luz pública una serie de irregularidades, con las que se logra percibir que la CCR, dista mucho de cumplir la función que constitucionalmente se le ha ordenado.

6.3 La realidad del control externo en la Ejecución del Presupuesto Municipal por parte de la Corte de Cuentas.

El control externo, tal como se expresó en un apartado anterior es realizado por la Corte de Cuentas de la República de El Salvador, en base a lo estipulado en la Ley Orgánica de dicha institución y otras disposiciones que determine la misma; pero ha sido necesario verificar a través de esta investigación si en realidad la institución a la que le corresponde garantizar la transparencia de los Fondos Públicos, cumple a con rol encomendado; investigación que además ha permitido obtener resultados específicos sobre actuar de la Corte en cuanto al Control, referido al control a posteriori de la ejecución del Presupuesto Municipal.

En la Corte, hasta hace algunos meses correspondía realizar la fiscalización mediante el control externo a la Dirección de Auditoría Dos (Sector

Municipal), teniendo en consecuencia que realizar las Auditorías en todas las municipalidades a excepción de las que eran auditadas por las Oficinas Regionales, pero esto fue modificado a partir julio de dos mil ocho ya que se distribuye la tarea de realizar las Auditorías a todas las Direcciones de la Corte de Cuentas que en total suman siete, mas las dos Regionales que siempre tendrán a su cargo el control a posteriori de la ejecución del presupuesto de las Municipalidades de algunos departamentos, según lo establece el mencionado Acuerdo No. 376; en efecto se consideró necesario realizar una encuesta dirigida a los auditores que conforman la Dirección de Auditoría Dos de la Corte, ya que anteriormente era la encargada de la ejecución de las auditorías en la mayoría de municipalidades de El Salvador, con el objetivo de evaluar la veracidad, la eficacia y concretamente la forma de cómo llevan a cabo las Auditorías en las Municipalidades.

La primera interrogante que se plantea a los auditores encuestados, de la Dirección de Auditoría, va dirigida a determinar si logran auditar a todas las municipalidades que dicha Dirección tienen asignadas, y la respuesta que se obtuvo, es que en realidad no se logra auditar el numero de municipalidades que tienen a su cargo, razón por la cual existe un retraso en la fiscalización del Presupuesto de las Municipalidades, ya que el control externo a posteriori de la ejecución del Presupuesto de las mencionadas instituciones autónomas que anualmente debería realizarse en todas, no se lleva a cabo; en cuando al retraso existente los auditores concuerdan en que no se puede dar un número estimado en razón de que no se audita o hacen Exámenes Especiales en las mismas de un año anterior, aunque en algunas si coinciden.

6.3.1 Planificación anual de Auditorías.

La LCCR, en su Art. 42 estipula que el ejercicio de la auditoría por la Corte estará sujeto a Planificación Anual de Trabajo, “Conforme al cual se practicarán las auditorías, el cual deberá presentarse a la Coordinación General de Auditoría, para su revisión, consolidación y para someterlo a la aprobación de la Presidencia”¹⁰², una vez aprobado constituirá la guía para la ejecución de las auditoría en las municipalidades. Es evidente que al indagar entre los auditores y preguntar cuales son los criterios que se toman en cuenta para cumplir con las auditorías un 80% de los encuestados coinciden en que el primer criterio que predomina es el que se realiza con base a la PAT y las denuncias ciudadanas, con un menor porcentaje lo relacionado con el logro de estar al día en los periodos auditados y con igual porcentaje el cumplimiento de los establecido por la ley.

Si bien en cierto, existe una planificación anual para realizar las auditorías, manifiestan que es imposible llevarlas a cabo en la totalidad de las municipalidades y que solamente se efectuaban aproximadamente al año entre 120 y 150 esto hasta el año 2007, ya que existen factores que inciden de forma negativa, tal es el caso de la falta de Recurso Humano, por lo que el 70% consideran que se produce una saturación que trae como consecuencia el retraso del control a posteriori de la ejecución de los presupuestos municipales, pero no solo eso sino que también un 30% considera que no existe una planificación anual adecuada lo que influye grandemente en el control externo del presupuesto de las Alcaldías Municipales.

Se pone de manifiesto que dan prioridad a las denuncias ciudadanas ya que cuando se tiene conocimiento de una, el Departamento de Participación

¹⁰² Reglamento Orgánico funcional de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Capítulo V, Sección segunda “Direcciones de Auditoría”. Art. 34. Numeral Primero.

Ciudadana, las remite a las Direcciones de Auditoría u Oficinas Regionales según sea el caso, aunque cabe recalcar que las denuncias no constituyen una cantidad importante sino al contrario un porcentaje muy bajo, ya que tal parece que no se tiene la confianza necesaria para proceder en tal sentido.

Es preocupante que siendo la Corte el máximo organismo fiscalizador y por lo tanto la encargada de garantizar la transparencia en la Administración Pública; dentro de la misma institución parte del elemento humano que realiza tareas de auditoría, exterioricen que no se da una adecuada planificación anual, que permita auditar a un mayor número de alcaldías y garantizar a la vez una efectiva verificación de la ejecución del presupuesto.

6.3.2 Tipos de auditoría que realiza la Corte de Cuentas a las Municipalidades.

La auditoría puede ser de diferentes tipos, y cada una de ellas cumple con una finalidad específica tal como se ha desarrollado anteriormente y permite comprobar ciertos aspectos, en ese sentido si las municipalidades son sometidas a auditoría, es necesario determinar que tipos de auditoría de los que realiza la CCR como parte del control externo son las que se efectúan a las alcaldías.

A través del cuestionario antes citado, se les preguntó a algunos auditores de la Dirección de Auditoría Dos, que tipo de auditorías realizan en las Municipalidades, en ese sentido, algunos manifestaron que los tipos de auditoría se practican en atención a las áreas que se examinen, concluyendo en que las auditorías que más se realizan son los Exámenes Especiales. Lo cual según los encuestados, permite actualizar las auditorías en las municipalidades. Sin embargo otro porcentaje sostiene que en la Corte y

específicamente en ésta Dirección no se cuenta con los recursos idóneos para cada tipo de auditoría; y en cuanto al control a posteriori del presupuesto de las municipalidades puede realizarse un Examen Especial de Ejecución presupuestaria. De igual forma cuando se presenta una denuncia también se tiende a realizar un Examen Especial.

También se realizan las Auditorías Operativas o de Gestión y las Auditorías Financieras, con la salvedad que las auditorías financieras solo se realizan en las grandes municipalidades, es decir en aquellas que reflejen en sus ingresos como egresos cifras muy altas a comparación de los municipios pequeños, ya sea por que tienen una población mas pequeña.

En definitiva se advierte que aunque los tipos de auditorías están establecidos en la Ley de la Corte, dicho sea de paso que es este el rol de la Corte, garantizar la transparencia en las municipalidades de El Salvador, ya que para ello le fue encomendada la función de fiscalización por mandato constitucional. El personal que efectúa las auditorías afirma que se cumple con la función de fiscalización y control en las municipalidades ya que las auditorías que se llevan a cabo permiten establecer la existencia de hallazgos por diferentes razones destacando las siguientes:

Un 20% de las irregularidades que se establecen atienden a la malversación de los fondos FODES, por detectarse que no son empleados en la ejecución de obras de infraestructura y que sólo se invierten un bajo porcentaje del dinero asignado.

Otro factor que trae como consecuencia la determinación y reflejo de irregularidades en el manejo de los fondos de las Alcaldías Municipales, es el relacionado con la falta de licitaciones para la realización de proyectos u

obras y la falta de estas en los presupuestos, ya que no aparecen reflejadas, aunque éste factor se presenta con un menor porcentaje.

El pago de obras no ejecutadas, constituye un porcentaje bastante alto, la mayoría de irregularidades encontradas por la Corte de Cuentas a las Municipalidades salvadoreñas en el manejo de los fondos municipales y ésta proporción oscila aproximadamente en un 50%, tomado como fuente los resultados de encuesta realizada a la Dirección de Auditoría Dos. Siendo importante destacar que el pago de obras no ejecutadas, según el personal de auditoría, son las deficiencias que con mayor frecuencia se convierten hallazgos, lo que implica que pasan a Juicio de Cuentas, porque no se logran desvanecer en el Informe de Auditoría.

6.3.3 El porque de la distribución del control de las municipalidades en las diferentes Direcciones de Auditoría de la Corte.

Es evidente que la Corte tiene a su cargo una labor muy dura, ya que se le ha asignada la fiscalización y control de todas las entidades públicas o las que de forma indirecta manejen fondos públicos, esto significa que queda bajo su jurisdicción cada centavo en las arcas del estado y cada servidor público que los administre o haga uso de dichos recursos; en tal sentido la magnitud de la tarea complica notablemente la estructura y funcionamiento de la Corte de Cuentas, haciendo prácticamente imposible que cumpla con toda su labor¹⁰³ y tal como se ha podido comprobar esto es lo que ha sucedido todos estos años en la Direcciones de Auditoría, al no poder auditar a todas las municipalidades anualmente ya que manifiestan que es imposible

¹⁰³ FUNDACIÓN PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL, Boletín de Estudios Legales número 65, *La legislación salvadoreña en materia de control de los fondos públicos (Primera Parte)*, San Salvador, año 2006, Pág. 8

auditarlas en su totalidad cada año, por la falta de personal humano y la amplitud de las tareas, aunque aunado a esto también se encuentra el que no se cuenta con el personal idóneo que coadyuve a realizar tan delicada labor.

Tal como se expuso anteriormente en razón del atraso que existe en las auditorías que debe realizar la Corte de Cuentas a las municipalidades para cumplir a su vez con el control a posteriori de la ejecución del presupuesto de las mismas, lo que los llevó a la aprobación del Acuerdo número 376 que distribuyó ésta labor en todas las Direcciones de Auditoría de la Corte, con el objetivo de equiparar el trabajo, pero sobre todo para lograr superar o disminuir el atraso que tiene la Dirección de Auditoría Dos antes denominada Sector Municipal, aunque no solo deben de auditar a las municipalidades sino también a otras instituciones del Sector Público, se cree que esto facilitará obtener un mayor alcance, ser mas eficientes y sobre todo oportunos en la fiscalización.

6.4. Aspecto Jurisdiccional.

Las inconsistencias que se determinan como resultado de las auditorías y que no logran desvanecerse en el Informe de Auditoría, se convierten en hallazgos y se remiten a las diferentes Cámaras de Primera Instancia, para establecer si son lo suficientemente consistentes para pasar a Juicio de Cuentas, caso contrario son desestimadas.

Para conocer en la práctica como lleva a cabo éste aspecto se realizó una encuesta dirigida al sector encargado del aspecto jurisdiccional, con el objetivo de recopilar información que permita conocer de que forma fiscalizan a las municipalidades y todos los aspectos relacionados que nos amplíé, las

razones de que los determinados hallazgos detectados en los gobiernos locales, pasen al Proceso de Juicio de Cuentas y los factores que mayormente inciden para dar inicio a dicho proceso.

Un sesenta por ciento de los hallazgos que son determinados a las municipalidades en el Informe de Auditoría, son desestimados en el Pliego de Reparos, situación que atiende a razones entre las cuales se destacan, la forma en que el auditor plantea la problemática y que los hallazgos no cumplen con los atributos establecidos por las NAG, en tal sentido se puede afirmar que algunos hallazgos no son sustentados de forma correcta por los auditores.

En cuanto a los reparos que le son atribuidos a las municipalidades existe un porcentaje que son desvanecidos en la Sentencia, la mayoría responde a las pruebas que entregan los actuantes mediante las cuales logran el desvanecimiento de dichos reparos; caso contrario se les determina Responsabilidad Administrativa o Patrimonial.

Ya anteriormente se manifestó que muchos de los desvanecimientos son originados por la forma en que los auditores plantean la problemática, a lo que expresaron los encuestados que existen deficiencias en los Informes de Auditoría, como la existencia de datos erróneo, falta de documentación que permita comprobar los hallazgos, la base legal no es la aplicable a la condición establecida e inadecuada redacción; lo anterior evidencia que la falta de conocimiento jurídico de los auditores, trae como consecuencia el no poder determinar responsabilidades aunque lo alegado sea correcto. No obstante al no estar apegado a la ley poco o nada sirve para el desarrollo del Juicio de Cuentas.

Si el desvanecimiento de hallazgos es por una falta de fundamentación legal debería de establecerse que en cada equipo de auditoría esté asignado un abogado, o que reciban capacitación en materia legal, situación permitiría fundamentar de mejor forma el criterio que viola la condición incurrida, minimizando los errores en los informes y permitiendo una mejor coordinación del trabajo.

En definitiva se deduce que los auditores, por no fundamentar correctamente la condición y el criterio violentado, son los principales responsables de que se desvanezcan los reparos.

6.5 Las Municipalidades y el ejercicio del control interno y externo.

El tema objeto de estudio hace imprescindible un abordaje desde dos puntos de vista, el primero que ya fue tratado anteriormente y que trata de cómo la Corte de Cuentas de la República lleva a cabo el control a posteriori de la ejecución del presupuesto Municipal mediante las Direcciones de Auditoría; y el segundo concerniente a las municipalidades y de cómo estas realizan el control interno; además siendo estas las destinatarias del control externo posterior, permite verificar si máximo organismo de fiscalizador realiza el control posterior antes mencionado

Por existir en El Salvador doscientas sesenta y dos Municipalidades, es prácticamente imposible realizar un estudio de la temática en cada una de ellas, por lo que se tuvo a bien tomar una muestra, lo que permitió obtener forma de efectuar el control externo en las municipalidades. Lo anterior es basado en el aporte de las personas encargadas o relacionadas de una u otra forma con el control interno y consecuentemente con el control externo,

a tal efecto se tomó como muestra las Alcaldías Municipales de San Salvador y Sonsonate.

6.5.1 Alcaldía Municipal de San Salvador

En esta municipalidad afirman cumplir la normativa establecida por parte de la Corte de Cuentas de la República relacionada con el control interno, ya que se han emitido diferentes disposiciones que obedecen a la ley de la Corte de Cuentas de la República, así como también a las Normas Técnicas de Control Interno emitidas por ésta. Todo con la finalidad de lograr obtener buenos resultados al efectuarse las auditorías como parte del control externo.

6.5.1.1 Ejecución del control interno

Según entrevista realizada a personal del área de elaboración y liquidación del presupuesto así como de la unidad de Auditoría Interna, sostienen que en relación con el control interno, este se efectúa a través del control previo y concurrente, ya que por cada área se establecen parámetros mediante los cuales debe ser llevada a cabo cada actividad relacionada con la administración, igualmente se afirma que se brindan capacitaciones constantes sobre el manejo de los Fondos Municipales, recalando que cada persona debe actuar con el debido cuidado en cada actividad de la municipalidad, para garantizar la transparencia, argumentando que se hace un esfuerzo por no incurrir en irregularidades que posteriormente puedan ocasionarles la determinación de hallazgos a la hora de la realización de auditorías por parte de la Corte de Cuentas; pero a la vez se considera que es necesario un mayor esfuerzo a nivel interno, mediante una detallada regulación de cada elemento que forma parte del presupuesto municipal y que este acorde con la normativa establecida por la Corte, aunado a ello la colaboración de dicho ente, en el sentido de que se brinde capacitaciones a

los servidores de la municipalidad en las materias pertinentes, con el objetivo de lograr un mejor manejo de los fondos municipales ya que se afirma que muchas veces incurren en errores, ya sea por falta de conocimiento de lo regulado, ya que no son capacitados sobre temas de control interno y externo, que consideran son primordiales y deben ser renovados constantemente para hacer del conocimiento de nuevas reformas y todo tipo de actualización que se realiza.

Para realizar un efectivo control interno se han emitido políticas y normas de control interno específicas, que constituyen el Sistema de Control Interno Financiero y Administrativo, previo y concurrente y posterior para tener y proveer seguridad razonable tal como lo regulan las NTCI y la LCCR. Art. 26.

Existe una Unidad de Auditoría Interna que tiene como finalidad realizar el control interno posterior, que evalúa la efectividad de los otros controles internos (previo y concurrente), de acuerdo con lo que establezcan las NAG.

A la fecha dicha unidad ya ha realizado la auditoría interna correspondiente, pero además por tener la municipalidad de San Salvador ingresos anuales superiores a cuatro millones actualmente realiza auditoría una empresa que ha sido contratada para la práctica de la auditoría externa de sus funciones (Art. 107 CM), aplicando en lo pertinente la Ley de la Corte de Cuentas (Art. 39) y el Reglamento para el Registro y la Contratación de Firmas Privadas de Auditoría.

6.5.1.2 Marco normativo en base al que se rige la municipalidad para la elaboración del Presupuesto y el control externo ejercido por la corte de Cuentas de la República.

En cuanto a la elaboración de su presupuesto, se realiza con base a un marco normativo que comprende:

Constitución de la República, Art. 204 Ord. 2º;

Código Municipal, lo relativo al presupuesto regulado a partir del Art.72;

Manual Técnico del Sistema de Administración Financiera;

Ley AFI y su Reglamento;

Se rigen según disposiciones del Ministerio de Hacienda por áreas de gestión; Además la municipalidad emite constantemente acuerdos con el objetivo de detallar lo que debe incluir algún componente en específico del presupuesto. En cuanto al control externo por parte de la Corte, sostienen que la mayoría de auditorías que se les practican son Exámenes Especiales como resultado de publicaciones en los periódicos nacionales sobre aparentes irregularidades en el manejo de los fondos municipales.

6.5.1.3. Reflexiones sobre el control posterior que ejerce la corte de Cuentas de la República en la Alcaldía de San Salvador.

En todo el desarrollo del trabajo y a raíz de las investigaciones de campo realizadas a través de cuestionarios y entrevistas, existen algunas consideraciones sobre la entidad objeto de investigación, que es importante

señalar, tal es el caso que se cree que dicha institución desde sus inicios ha ido presentando cambios muy positivos en pro del buen manejo de los Fondos Públicos, pero garantizar un efectivo control externo debe de actuar con estricto apego a la normativa establecida para el cumplimiento de la función fiscalizadora que le a sido asignada.

Con relación a la monto de trabajo que debe realizar para cumplir con la función asignada es considerado muy extenso y que a la vez influye de manera desfavorable ya que no se logra cumplir de forma oportuna y eficiente el control externo.

Al ser cuestionados sobre si la Corte realiza su función conforme a la Constitución y a su normativa, responden que eso seria lo ideal.

6.5.2 Alcaldía Municipal de Sonsonate.

Con la finalidad de verificar como se lleva acabo tanto el control interno como externo se realizó encuesta dirigida a personal compuesto entre las áreas de Presupuesto, Auditoría Interna y Contabilidad, los cuales intervienen de forma directa en el cumplimiento de del control interno dentro de la Municipalidad de Sonsonate.

Los resultados obtenidos mediante una serie de interrogantes planteadas en la encuesta nos suministran información muy importante para tener una idea clara de ciertos aspectos muy importante sobre el control externo que tiene encomendado la Corte de Cuentas de la República y como se efectúa en la Alcaldía de éste municipio.

6.5.2.1 Ejecución del control interno.

Referente a la realización del control interno se pregunta sobre si se conoce cuales son los tipos de control que se practican en la municipalidad y en base a que normativa, de las respuestas suministradas se advierte que no se tiene un conocimiento claro de los tipos de control que se establecen en la LCCR, de la República, como son el control previo y concurrente y la Auditoría Interna, pero si afirman que se lleva a cabo un control interno, que es realizado por cada dependencia que tenga asignada presupuesto y en ellas existe un encargado de llevar a cabo el control presupuestario, teniendo además el tesorero que controlar el presupuesto de que se dispone. En consecuencia ante las respuestas vertidas relacionadas con referencia a los tipos de control interno es de resaltar tal como se expreso anteriormente que tienen conocimiento de que se debe de realizar un control interno pero no se distingue claramente cuales son los tipos de control interno que se realizan y a quién corresponde la realización de cada uno de ellos.

La normativa en que se rigen para realizar el control interno se encuentran la Ley de la Corte de Cuentas de la República, la Ley de la Administración Financiera y la Ley adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (LACAP).

Al formularse otra pregunta esta relacionada con la primera se puede constatar cuando se les pregunta ¿quienes son los responsables de ejercer el control interno previo y el concurrente? solo dos de los encuestados responde que el control previo y concurrente lo realizan de manera compartida entre las personas responsables del presupuesto y las encargadas de hacer un tramite especifico, como por ejemplo si compra la UACI en coordinación con el Departamento de Presupuesto esto todo previo a la autorización.

Otro aspecto que se considera importante, es verificar si la Corte de Cuentas de la República brinda a esta municipalidad capacitaciones en cuanto al control interno municipal y en ese sentido se efectuó la pregunta, de la que se obtuvo como resultado el siguiente:

De total de diez personas encuestadas ocho de ellas manifestaron que no existe un periodo de tiempo dentro del cual se capacite y hace mucho tiempo que no reciben capacitaciones, además sostienen que si se impartieran les permitiría obtener mejores resultados en la administración y el control interno que realizan.

6.5.2.2 Ejercicio del Control externo

En cuanto al control externo propiamente dicho que realiza la Corte en la municipalidad, es necesario conocer si en realidad es realizado y la forma en que se efectúa, y a través de la interrogante se obtiene como resultado que el control externo en la Alcaldía, es decir en el control a posteriori de la ejecución del presupuesto municipal es realizado cada cambio de gobierno o al terminar cada periodo de gobierno, esto implica que se fiscaliza cada tres años, en menor cantidad algunos de los encuestados sostienen que también se llevan a cabo la fiscalización cuando algún caso en específico lo amerita.

Pero el hecho de que se afirme que se fiscaliza cada periodo del gobierno local esto no implica que solamente este pendiente el ultimo periodo que un no esta terminada, ya que es el caso que en la municipalidad de Sonsonate el periodo en que se fiscalizo el presupuesto hasta el periodo 2003, advirtiéndose que existen varios años en los cuales no se ha realizado un control a posteriori de la ejecución del presupuesto municipal.

En cuanto a si se realizaron observaciones en el ultimo periodo fiscalizado, si se hicieron observaciones relacionadas con el Control Interno, pero que no paso a Juicio de Cuentas.

El personal encuestado afirma que lo ideal y mas adecuado para garantizar la transparencia de la administración y el manejo que la municipalidad efectúan, es indispensable que las auditorías sean efectuadas en forma mas oportuna, ágil y eficientemente, pero esta es una tarea bastante difícil al tener la Corte una labor considerablemente extensa, en el sentido que tiene a su cargo la fiscalización y control de todas las instituciones tanto centralizadas como descentralizadas, y no solamente eso sino también tiene asignada la función jurisdiccional como consecuencias de los hallazgos encontrados al realizar las auditorías.

Además se considera que existen otros factores que influyen grandemente en el cumplimiento de la fiscalización de los fondos municipales ya que sostienen que el ente rector debería estar conformado por personal civiles sin vínculos políticos, porque si bien es cierto el presidente de dicha institución fiscalizadora es elegido por la Asamblea legislativa, habría que preguntarse por que durante tanto años a sido elegido para encabezarlos personas de un determinado partido político.

CAPITULO VII

“...La mejora en el Control Administrativo vale a los fondos públicos mayores ingresos, y a los pueblos, el que sus sacrificios no queden perdidos en el desorden....”Dr. Mariano Gálvez

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

7.1 Conclusiones.

1. La Ley de la Corte de Cuentas de la República ha sido creada para proteger un bien jurídico colectivo constituido por la Hacienda Pública en general, ya que está conformada por el dinero que en concepto de impuestos aporta toda la población salvadoreña, con el objetivo que éste ente prevenga o sancione a los funcionarios o empleados públicos que hagan mal uso de los fondos o bienes bajo su custodia.
2. Actualmente existe una diversidad de disposiciones legales relacionadas a la materia de fiscalización, control y presupuesto municipal tanto en nuestro país como en los demás países de Centroamérica, y otros países como México y Argentina, que no obstante existir diferencias, la finalidad va dirigida a garantizar la protección de los fondos estatales.
3. La Corte de Cuentas de la República realiza su función fiscalizadora a través del Proceso de Auditoría y del proceso de Juicio de Cuentas, el primero es realizado por medio de las siete Direcciones de Auditoría y las Oficinas Regionales que están conformadas por auditores

gubernamentales y el segundo es ejecutado por las cinco Cámaras de Primera Instancia conformadas por dos Jueces y los Colaboradores Jurídicos necesarios; y la Cámara de Segunda Instancia que está compuesta por los dos Magistrados y el Presidente de la Corte.

4. En el proceso de auditoría que realizan los auditores gubernamentales en todas las entidades que perciben fondos estatales, se obtiene como resultado el Informe de Auditoría el cual contiene todos los hallazgos encontrados por dichos auditores, siendo el insumo principal para iniciar el Juicio de Cuentas.
5. Entre el área jurisdiccional y el área de auditoría no existe congruencia en cuanto al criterio de las condiciones, lo que genera que en el Juicio de Cuentas la mayoría de los reparos atribuidos a los funcionarios actuantes sean desvanecidos en sentencia, por no contar con los insumos suficientes en el informe de auditoría.
6. Los diferentes tipos de control establecidos por la Corte de cuentas de la República como parte integrante del Sistema de Control y Auditoría de la Gestión Pública, constituyen los instrumentos fundamentales para garantizar una efectiva fiscalización por parte del máximo organismo contralor de los fondos estatales y a la vez permite que las municipalidades garanticen la transparencia en su actuar y en consecuencia menores posibilidades de que se formulen observaciones.
7. El control es un factor positivo y coadyuvante de la fase de ejecución de las actividades u operaciones realizadas por las municipalidades, ya que permite que a través de él, sea posible relacionar los hechos y

realidades producidas, con los objetivos y metas establecidos por la entidad, en base a su propio Presupuesto de egresos y egresos, que permite establecer si se cumple con lo establecido en el mismo, permitiendo así garantizar la transparencia en el actuar de la municipalidad, mediante la verificación de la inversión y realización o no de las obras planificadas.

8. Las Municipalidades como cualquier otra entidad autónoma del Estado están obligadas, tanto por mandato constitucional como por la legislación secundaria pertinente, a desarrollar un presupuesto anual de ingresos y egresos que les permita llevar a cabo un control en su administración como gobierno local y su relevancia jurídica radica en que la presentación del mismo representa un acto de autorización del plan financiero anual del municipio, ya que dicho presupuesto debe aprobarse, ejecutarse y liquidarse, todo conforme a derecho; así mismo la realización de dicho presupuesto constituye un mecanismo que limita y controla la actividad del gobierno local; bien sea a través del control interno realizado por la misma municipalidad o bien por el control externo ejercido por la Corte de Cuentas de la República pues la municipalidad está sujeta a la vigilancia, fiscalización y control de dicho ente, para garantizar la transparencia de la gestión administrativa anual del municipio.

9. Para desarrollar el presupuesto Municipal, las municipalidades deben tomar en cuenta la normativa creada, al efecto, en primer lugar está la Constitución de la República base fundamental del mismo, luego tenemos el Código Municipal, la Ley de la Corte de Cuentas de la República, la Ley General Tributaria Municipal, y la Ley del Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los municipios, ya que estas

normativas no solo constituyen la base jurídica fundamental del presupuesto municipal sino que también contienen las directrices necesarias para la elaboración dicho presupuesto, que es medular para su desarrollo, así mismo contienen las normas que regulan lo relativo al control interno y externo que se puede realizar en base al mismo.

10. Se conoce que por mandato constitucional la Corte de Cuentas de la República realiza su función fiscalizadora, a través de su doble aspecto el Administrativo y Jurisdiccional, situación que no es favorable para el eficaz cumplimiento de su función, ya que de los doscientos sesenta y dos municipios del país, cada año solo se auditan aproximadamente ciento cincuenta municipalidades.
11. El Informe de Auditoría que remite el equipo de auditores a las Cámaras de Primera Instancia, en su mayoría contienen deficiencia tanto de forma como de contenido, situación que responde a la falta de idoneidad de los profesionales que realizan los diferentes tipos de auditorías.
12. En las Municipalidades se realizan tres tipos de auditorías; la Financiera, que va dirigida hacia las municipalidades grades como la de San Salvador; la Operacional o de Gestión que se realiza a todas las Municipalidades y por último los Exámenes Especiales a los Ingresos, Egresos, Disponibilidades y Proyectos, los cuales son los que más se realizan, por falta de presupuesto o porque solo se ejecuta a áreas determinadas; todo lo anterior se genera por medio del Plan Anual Operativo, de una denuncia ciudadana o por el impacto en los Medios de Comunicación Social.

7.2 Recomendaciones.

1. Que la Asamblea Legislativa haga reformas a la Constitución de la República, para que taxativamente se ordene que la Corte de Cuentas de la República, sea presidida por un funcionario, que además de tener toda la capacidad técnica e idoneidad que el puesto requiere, no forme parte de partidos políticos.
2. Que la Corte de Cuentas de la República cree su propia ley para el procedimiento de Juicio de Cuentas, ya que por sus características propias dirigidas a proteger derechos colectivos no pueden aplicarse supletoriamente todas las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles, el cual está dirigido a proteger derechos particulares.
3. Que entre los integrantes de todos los equipos de auditoría esté designado un Abogado, para que al fundamentar legalmente los hallazgos encontrados, la condición tenga congruencia con el criterio establecido, con el objeto de minimizar la desestimación de los hallazgos en el Informe de Auditoría.
4. Hacer una reforma al Reglamento para la Función Jurisdiccional de la Corte de Cuentas de la República, la cual determine que en el proceso de Juicio de Cuentas los Colaboradores Jurídicos sean Licenciados en Ciencias Jurídicas, ya que este proceso es de suma importancia para la determinación de responsabilidades.
5. Las Municipalidades deben de tomar en cuenta los principios del control interno que resguarden todos los aspectos importantes de las

funciones de cada uno de los cargos y las responsabilidades de los servidores públicos municipales, que les permita un buen desempeño en la realización de sus actividades.

6. Que las municipalidades elaboren el presupuesto municipal conforme lo establecido en las leyes creadas, así mismo que se sigan los procedimientos adecuados previamente establecidos, para que exista la transparencia debida en la gestión que ellos realicen, de igual forma que los ingresos y egresos que se prevén sean conforme a la realidad, que suplan verdaderamente las necesidades existentes en el municipio, procurando que en un primer momento mediante el control interno se descubra si existen algunas irregularidades y no en última instancia por el ente fiscalizador que traería consecuencias.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

Corte de Cuentas de la República de El Salvador, *Curso de Control Gubernamental Moderno*, San Salvador, El Salvador, año 1987.

Corte de Cuentas de la República, *Manual de Presupuesto para las Municipalidades de la República vigente a partir de septiembre de 1986*, San Salvador, año 1986.

DIAZ, Manuel María, *Manual de Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Plus- Vitra No.7, Buenos Aires Argentina, 1985.

ESTÉVANEZ, Nicolás, *Resumen de la Historia de América*, Garnier Hermanos, Paris, 1981

FUNDACIÓN KONRAD ADENAUER-SITTFUNG y FESPAD, *Reformas Constitucionales, Un elemento indispensable para la democratización en El Salvador*, Imprenta Criterio, San Salvador, El Salvador, año 1995.

GIORDANO, Juan Manuel, *El Municipio y la Municipalidad*, Editorial Época, San Salvador, El Salvador, año 1988.

GUAJARDO CANTÚ, Gerardo, *Contabilidad Financiera*, 4ta. Edición, Editorial Mc Graw Hill, México, año 2004.

HILLEPRANDT, Olimpia J., *Principios de un Buen Gobierno: un efectivo Control Anticorrupción*, Casa Barak, El Salvador, año 2004.

Instituto Salvadoreño de administración Municipal, Editorial Época. San Salvador, El Salvador, año 1986.

MÁRQUEZ, Daniel, *Función Jurídica de Control de la Administración Pública*, Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, año 2005.

UMAÑA CERNA, Carlos, *Tendencias y Actores del Desarrollo Local en Centroamérica (FUNDAUNGO)*, Talleres Imprenta Criterio, San Salvador, El Salvador, año 2002.

DICCIONARIOS

Diccionario Enciclopédico Océano Uno, Grupo Editorial Océano, Barcelona, España, año 1992.

OSSORIO, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Editorial Heliasta, Argentina, 1980.

RIBÓ DURÁN, Luís. *Diccionario de Derecho*, Editorial BOSH, Barcelona, España, año 1995.

REVISTAS, CONFERENCIAS E INFORMES

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA, Revista CINCUENTA ANIVERSARIO, *Conmemoración de sus cincuenta años controlando la Hacienda Pública 1940-1990*, editada por la misma Corte, San Salvador, El Salvador, año 1990.

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA, *Informe de Labores 2006*, Dirección de Planificación y Desarrollo Institucional, San Salvador, El Salvador, año 2007.

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA, Informe de la Comisión de Reformas a la Administración Financiera del Estado, San Salvador, El Salvador, año 1935.

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA, *Revista Pasado Presente y Futuro de la Corte de Cuentas de la República*, San Salvador, El Salvador, año 1993.

Corte de Cuentas de la República, Control Gubernamental, *Control Moderno para un Estado Moderno*, San Salvador, El Salvador, año 1993.

FUNDACIÓN INTERAMERICANA, *Programa de Desarrollo Local de la Fundación Interamericana, Misión, Definición y Criterios*, Mimeo, año 1997.

GRUPO CONSULTIVO, FISDL, *Estrategia Nacional de Desarrollo Local*, San Salvador, año 1999.

Índice Latinoamericano de Transparencia Presupuestaria, *Informe de El Salvador*, año 2005.

Red para el Desarrollo Local, *El Desarrollo Local y Regional, Una Propuesta a la Nación*, San Salvador, El Salvador, año 1998.

UNSSA, *Revista Análisis No.12, La Modernización de la Corte de Cuentas*, San Salvador, año 1995.

VII ENADE 2006, Encuentro Nacional de la Empresa Privada, *Hacia Una Nueva Estrategia de Crecimiento Económico Iniciativa El Salvador*, año 2006.

LEGISLACIÓN.

Internacional

Constitución de la República de Argentina, sancionada el 1 de mayo de 1853, y promulgada el 25 de mayo de ese mismo año, con sus últimas reformas en 1994.

Constitución de la República de Costa Rica, emitida el 7 de noviembre de 1949 y sus últimas reformas 8106/2001.

Constitución de la República de Honduras, Decreto número 131, del 11 de enero de 1982, Actualizada hasta el Decreto 36 del 4 de Mayo de 2005

Constitución de la República de Nicaragua aprobada el 9 de Enero de 1987, y su última reforma mediante Ley No. 520 de Reforma Parcial, Publicada en La Gaceta - Diario Oficial, el 18 de febrero de 2005

Constitución Federal de los Estados Unidos mejicanos, vigente desde 1917, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero del mismo año. Y sus ultimas reformas de 2005.

Constitución Política de la República de Guatemala, Emitida en 1985 y reformada posteriormente mediante Acuerdo Legislativo número 18-93 del 17 de noviembre de 1993.

Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Costa Rica, emitida el 26 de agosto de 1994, mediante Ley 7428, publicada en Gaceta 210, del 4 de noviembre de 1994, Ultimas Reformas emitidas mediante Ley No. 8131 del 18 de septiembre del 2001 y publicada en la Gaceta No.198, de 16 de octubre del 2001.

Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala, aprobada mediante Decreto número 31-2002 del cinco de junio de dos mil dos y publicada en el Diario de Centroamérica el 17 del mismo mes y año, Tomo 269, Diario 37, derogando a la anterior Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas.

Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas de Honduras, Decreto No. 10-2002-E emitido por EL CONGRESO NACIONAL, publicado en La Gaceta el 6 de junio de 2002

Nacional.

Código Municipal, Código Municipal de El Salvador, Decreto Legislativo N°: 274 aprobado el 31 de enero de 1986 y publicado en el Diario Oficial el 1 de mayo del mismo año (Actualmente vigente). Reformas: (7) D. L. N° 929, del 20 de Diciembre de 2005, publicado en el D. O. N° 12, Tomo 370, de fecha 18 de Enero de 2006.

Constitución de la República de El Salvador. D.C. S/N del 15 de Diciembre de 1983, publicado en el D. O. No. 234, Tomo 281, del 16 de Diciembre de 1983. Y sus reformas hasta el 15 de octubre de 2003.

Ley de la Corte de Cuentas de la República y sus reformas; Decreto Legislativo No. 438 del 31 de agosto de 1995, Publicado en el Diario Oficial No. 176, Tomo No. 328 del 25 de septiembre de 1995. Y sus reformas de D.L. No. 151, del 02 de octubre del 2003, publicado en el D.O. No. 193, Tomo 361, del 17 de octubre del 2003.

Ley Tributaria Municipal, emitida mediante DECRETO N° 86 del 17/10/1991 y publicado en el D. Oficial: 242, Tomo: 313 el 21/12/1991. Y sus reformas D. L. N° 963, del 15 de Febrero del 2006, publicado en el D. O. N° 49, Tomo 370, del 10 de Marzo del 2006.

Normas Técnicas de Control Interno emitidas por la Corte de Cuentas de la República mediante Decreto 4, Publicadas en el Diario Oficial No. 180, Tomo No. 364, del 29 de septiembre de 2004.

Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República mediante Decreto No. 5. Publicadas en el Diario Oficial No. 180, Tomo No. 364, de Fecha 29 de Septiembre de 2004.

Reglamento Orgánico Funcional. Publicado, en el Diario Oficial No. 159, Tomo No. 364, de fecha 30 de Agosto de 2004.

Reglamento para el Cumplimiento de la Función Jurisdiccional, DECRETO No. 2/2002.- emitido por la Corte de Cuentas, Fecha: 03/06/2002 y publicado en el Diario Oficial, Tomo 355 y publicado en el Publicación DO: 13/06/2002

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, “Constituciones Hispanoamericanas”
www.cervantesvirtual.com

Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, “Constituciones Hispanoamericanas,”
www.cervantesvirtual.com

Colindres Brandt, Julieta, Instituto de Investigaciones Jurídicas (UNAM), El Salvador Aproximaciones al régimen jurídico Municipal,
<http://www.Juridicas.Unam.mx>.

Definiciones, “Glosario de Palabras”, [www. Wikipedia.org](http://www.Wikipedia.org),

EL Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los Municipios
www.isdem.gob.sv

Moreno Montaña, Elena, Auditoría, www.gestiopolis.com

Salazar, Carlos, Tipos de Control, www.apapp.org.py

Sistema de Contabilidad por Partida Doble, www.es.wikipedia.org

Tribunal Superior de Cuentas Español, “La Función Fiscalizadora”,
www.tcu.es