

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

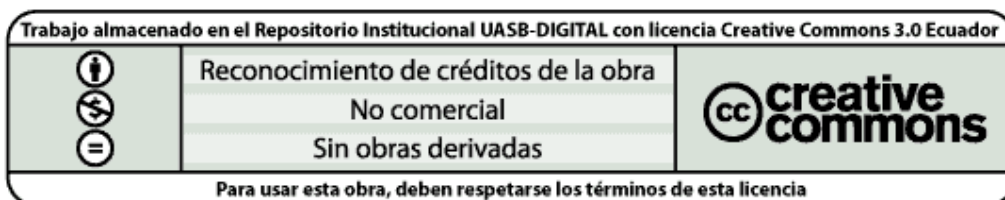
Área de Educación

Programa de Maestría Profesional en Docencia Universitaria

**Derecho Público, las normas internacionales de contabilidad
del sector público NICSP y la formación de posgrado**

Carlos Guillermo Velasco Garcés

Quito, 2016



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHOS DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Carlos Guillermo Velasco Garcés autor de la tesis intitulada “Derecho Público, las normas internacionales de contabilidad del sector público NICSP y la formación de posgrado”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magister en Docencia Universitaria en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autoría de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha:

Firma:

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Docencia Universitaria

**Derecho público, las normas internacionales de contabilidad del sector público
NICSP y la formación de postgrado**

Autor: Dr. Carlos Guillermo Velasco Garcés

Director: Msc. Mario Cifuentes

Quito, 2016

RESUMEN EJECUTIVO

El proceso financiero contable del sector público tiene una larga historia que parte de la época de la colonia y lo encontramos en la Legislación de Indias, dictada por España para el gobierno de América y que se extendió hasta el siglo diecinueve. En el Ecuador, constituido ya como república independiente, se dictaron varias leyes orgánicas de hacienda, sobre todo en la época de la revolución juliana con el apoyo de la Misión Kemmerer. Luego vendría un dinámico y prolífico período en el que, al mismo tiempo que se expidieron nuevas leyes orgánicas de hacienda se crearon las instituciones que permitieron guiar de manera técnica y con algunos incipientes niveles de control que poco a poco fueron creciendo en eficiencia y eficacia para dotarle al sistema contable financiero del sector público de una valiosa herramienta de ejecución y control del presupuesto general del estado. La reorganización técnica y administrativa del sector público se concreta con la presencia de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control LOAFIC (1975) y finalmente, la expedición del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (2010) y su reglamento de aplicación que en el artículo 164, dispone a las entidades y demás organizaciones públicas implementar las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

ABSTRACT

The financial accountable process in the public sector presents a long tradition coming from colonial times. It can be found on the Indies Legislation which was passed by the Kingdom of Spain to rule America. This legislation lasted until the 19th century. Once Ecuador was proclaimed an independent country, several organic laws were passed, especially during the time of "Revolucion Juliana" with the support of Kemmerer Mission. Afterwards, a dynamic and prolific period arrived, where along with the expedition of new organic treasury laws, new institutions were created. These institutions allowed a technical guidance as well as several preliminary control levels that little by little increased in effectiveness and efficiency. Through the application of these tools, the public sector was able to have an execution and control tool for the general state budget. The technical and administrative reorganization of the public sector is completed with the Financial Administration and Control Organic Law (LOAFIC 1975); and the approval of the Public Finances Organic Planning Code (2010). This last code and its application regulation establish in the article 164 the mandatory implementation of International Accountability Public Sector Norms in every public organizations and entities.

DEDICATORIA

La presente tesis lo he desarrollado con esfuerzo y perseverancia respaldado en el apoyo permanente de mi querida familia, donde se destaca con nitidez la presencia de mi querida y abnegada esposa Blanca Alicia y el estímulo sostenido de mis hijos Carlos Andrés, Tania, Verónica, María Fernanda y Silvanita, así como de mis queridos once nietos y mis dos hermosos bisnietos.

Tengo la certeza de que mis padres, sobretodo mi madre, desde el cielo se regocijaron de este triunfo académico conseguido, porque así, aunque sea a esta altura de mi vida, cumplí con el anhelo de mi querida madre que siempre deseó ver a su hijo convertido en un profesional capaz, responsable y transparente.

AGRADECIMIENTO

A Dios que siempre ha sido el eje de mi vida; a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Institución a la que considero, con especial afecto y cariño, parte de mi actividad profesional y académica; al señor Mario Cifuentes Arias, magister en Educación, colega y amigo, a quien tuve el privilegio de contar como mi Director de Tesis por sus sabios y generosos consejos y sugerencias; a los doctores Enrique Ayala Mora y Santiago Andrade por materializar y cristalizar este añorado proyecto de la Maestría en Docencia Universitaria; y, a mis colegas y amigos de la maestría por los gratísimos momentos que disfruté en su compañía.

ÍNDICE

Capítulo Primero.....	11
Derecho Público y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP y la Formación de Posgrado	11
1. Marco Conceptual.....	11
1.1. Gestión financiera en el sector público ecuatoriano.....	13
1.1.1. Breve recuento histórico	13
1.1.2. Derecho público financiero en el Ecuador	14
1.1.3. La revolución juliana y su incidencia en el ámbito financiero público 15	
1.1.4. Control financiero público	18
1.1.5. Reforma administrativa y presupuesto por programas.....	20
1.1.6. Modernización de la Contraloría General del Estado (1973).....	23
1.1.7. Reestructuración del Ministerio de Finanzas y la Contabilidad Gubernamental.....	23
1.2. Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP como herramienta eficiente para transparentar la información financiera que generan las Instituciones del Estado	25
1.3. Fortalecimiento de la administración financiera del sector público a través del Sistema de Gestión Financiera (SIGEF) CONAM.-Proyecto mosta- birf.3822.ec-Banco Mundial.- sistema de gestión financiera del estado (diseño del sistema integrado de gestión financiera SIGEF).-Senplades/Ministerio de Finanzas. - fortalecimiento del sistema de administración financiera del sector público ecuatoriano	26
1.4. Estandarización de Procesos, Procedimientos y Reglas en el manejo de la información financiera de entidades Públicas y Gobiernos Autónomos Descentralizados.	26
1.4.1. Armonización y Reestructuración del sistema tributario ecuatoriano 33	
1.4.2. Institucionalización de la administración tributaria	40
1.5. Derecho Público, NICSP y la formación de posgrado	48
1.6. Docencia del Programa.....	48
1.6.1. Campos Seleccionados.....	49
1.6.2. Secuencia del Programa	49
Capítulo Segundo.....	51
El Programa de Especialización Superior en Normas Internacionales del Sector Publico NICSP.....	51
2.1. Datos Generales del Programa	51
2.2. Pertinencia:	52
Síntesis de la pertinencia del programa	52
2.3. Planificación curricular	66

2.4. Organización de la investigación:	72
2.3. 2.5. Organización curricular:	78
2.6.- Modalidad de estudio y metodologías	80
2.7. Vinculación con la sociedad:	85
Síntesis del componente de vinculación con la colectividad	85
2.8. Evaluación académica:	87
CONCLUSIONES	91

INDICE DE TABLAS

Tabla 1. Presupuesto por grupos de ingreso y gasto	28
Tabla 2. Programación presupuestaria cuatrianual 2016 - 2019.....	29
Tabla 3. Presupuesto en formato ahorro – inversión – financiamiento	30
Tabla 4. Crecimiento de la recaudación.....	31
Tabla 5. Sistema tributario.....	32
Tabla 6. Gestión versus Reformas	32
Tabla 7. Evolución de la contribución tributaria en el Ecuador	33
Tabla 8. Datos Generales del Programa.....	52
Tabla 9. Diagnóstico de la Organización de Naciones Unidas.....	60
Tabla 10. Indicadores de la Organización de Naciones Unidas sobre uso de tecnología contable en el sector público ecuatoriano	62

INDICE DE ANEXOS

ANEXO 1 Componentes de la ley de hacienda de 1863	977
ANEXO 2 Principales componentes de la ley de hacienda de 1928	1044
ANEXO 3 Evolución del Régimen Financiero durante el periodo 1928 a 1961..	1144
ANEXO 4 El proceso financiero	1188
ANEXO 5 La Ley Orgánica de Administración Financiera y Control LOAFIC (1977).....	12020

Capítulo Primero

Derecho Público y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP y la Formación de Posgrado

1. Marco Conceptual

Se conoce con el nombre de derecho público¹ a la rama del Derecho que tiene el objetivo de regular los vínculos que se establecen entre los individuos y las entidades de carácter privado con los órganos relacionados al poder público, siempre que éstos actúen amparados por sus potestades públicas legítimas y en base a lo que la ley establezca.

En otras palabras, puede presentarse al derecho público como el ordenamiento jurídico que permite regular las relaciones de subordinación y supra ordenación entre el Estado y los particulares. En el caso de los vínculos entre los órganos estatales, las relaciones pueden ser de subordinación, supra ordenación o coordinación.

Es importante tener en cuenta que, en la práctica, no existen divisiones tajantes entre las distintas ramas del derecho, sino que todas se interrelacionan. De todas maneras, es posible establecer varias diferencias entre el derecho público y el derecho privado.

Las diferencias entre derecho público y privado no son una cuestión debatida sólo en esta época sino que ha estado presente en el ámbito judicial durante mucho tiempo. Así, por ejemplo, conocemos que ya durante la etapa de la Ilustración, en el siglo XVIII, se estableció una clara separación entre ellas al tiempo que se impulsaba el Derecho al Trabajo con motivo del desarrollo de la Revolución Industrial².

En el siglo XIX, también se continuó con esta clara separación. En este caso concreto, merece la pena subrayar el papel que realizó el jurista alemán Rudolf von Ihering. Él estableció tres categorías claramente diferenciadas: el derecho público, que tenía como objeto de trabajo la propiedad pública; el derecho privado, que se encargaba de regular lo que es la propiedad de los particulares, y finalmente el

¹<http://definicion.de/derecho-publico/#ixzz4Hcry4QqQ/> <http://definicion.de/derecho-publico/#ixzz4Hcs6M6ZF>.

² Análisis Económico del Derecho. Comentario sobre Derecho Laboral. Guillermo Cabieses. Master en Derecho. Profesor de Economía y Derecho de las Universidades de Lima y de Ciencias Aplicadas del Perú.

derecho colectivo, que tenía como titular de una propiedad a toda la colectividad de ciudadanos.³

Contemporáneo a dicho autor, nos encontramos también a otro jurista alemán llamado Georg Jellinek⁴ que realizó un planteamiento que asienta en cierta medida la clara diferenciación que hoy tenemos de los dos tipos de derecho. Así, determinó que lo que separa a estos son las relaciones que los rigen: de desigualdad en el caso del derecho público porque hay un sujeto que actúa con poder que sería el Estado, y de igualdad en materia de derecho privado pues ambas partes participantes se encuentran a un mismo nivel.

En la primera de las ramas mencionadas, las normas son imperativas; en cambio, en el derecho de tipo privado, las normas son dispositivas y actúan cuando no hay un acuerdo o un contrato previo entre las partes.

Por otra parte, la relación más usual en el derecho público es de desigualdad (el poder público está en una posición soberana, lo que se conoce como imperium), mientras que, en el derecho privado, las relaciones son de igualdad.

Por último, hay que destacar que, en el derecho público, las normas persiguen la consecución de un interés público. En el derecho privado, las normas tienden a favorecer los intereses particulares de las personas.

La seguridad jurídica en el derecho público está dada por el principio de legalidad, que implica que el ejercicio de las potestades debe sustentarse en normas jurídicas determinadas por un órgano competente y por las materias que se encuentran bajo su jurisdicción⁵

De la misma manera, Julián Pérez Porto y María Merino conceptúa el derecho público en los siguientes términos: es la parte del ordenamiento jurídico que regula las relaciones entre las personas o entidades privadas con los órganos que ostentan el poder público cuando estos últimos actúan en ejercicio de sus legítimas potestades públicas (jurisdiccionales, administrativas, según la naturaleza del órgano que las ejerce) y de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido, y de los órganos de la Administración pública entre sí.⁶

³Revista Anales par la Dogmática del actual Derecho Romano Privado y Aleman. 1857/1877. Rudolf von Ihering.

⁴Teoría General del Estado 1910.- Georg Je Jellinek.- Jurisconsulto alemán.

⁵<http://definicion.de/derecho-publico/#ixzz4Hcry4QqQ/> <http://definicion.de/derecho-publico/#ixzz4Hcs6M6ZF>.

⁶<http://definicion.de/derecho-publico/#ixzz4Hcs6M6ZF>. Julián Pérez Porto y María Merino. Publicado: 2009. Actualizado: 2012. Definición. de derecho público.

De su parte, Rubén Flores Dapkevicius⁷ manifiesta “Derecho Público es la rama de Derecho que se refiere a la organización y al funcionamiento del Estado, y de las personas públicas no estatales; en este último caso, en lo pertinente, y la relación de estos sujetos con los particulares”.

Para Juan Carlos Cassagne⁸ es “la preeminencia del interés del todo social sobre el interés privado, la situación del sujeto estatal y sus fines, como asimismo las relaciones interorgánicas e interadministrativas de los órganos y entes estatales”.

Por su parte Marina Ivinsky⁹ considera al derecho público como: el conjunto de preceptos jurídicos destinados a la tutela o defensa del ser humano y al cumplimiento de los intereses generales de la comunidad.

En el ámbito de este marco conceptual se destaca lo relativo a las relaciones público privadas con énfasis en la prevalencia del interés del todo social sobre el particular, que constituye el soporte más importante para la gestión financiera del sector público que probablemente es el área en la cual mayor y más sensibles relaciones se generan entre el estado y la sociedad.

1.1. Gestión financiera en el sector público ecuatoriano

1.1.1. Breve recuento histórico¹⁰

El propósito de este acápite es el de describir someramente los principales momentos de la historia financiera del sector público que en algunos casos han superado la expedición o modificación de la legislación financiera o estas han estado vinculadas a cambios en las instituciones responsables de esta actividad como el caso del Ministerio de Finanzas, de la Contraloría General del Estado, de la administración tributaria, entre otras.

Por su importancia se desarrolla sobre la base de entrevistas y documentación proporcionada por el experto ecuatoriano Remigio Durán Estrella, ex asesor internacional en el campo de las finanzas públicas; Dr. Carlos Rodríguez

⁷ Manual de Derecho Público, Tomo I Derecho Constitucional (Montevideo: editorial B de F, 2007), Recensión Rubén Flores Dapkevicius/Editores Buenos Aires /pdf.

⁸ Derecho Administrativo, Tomo I (Lima: Palestra Editores, 2010), 84-85.

⁹<https://www.linkedin.com/in/marina-ivinsky-82b95683/en/MarinaIvinsky/Argentina>
Freelance/Universo Romance Librería/Estudio Blanck-Ivinsky/Independiente/Universidad Argentina de la Empresa.

¹⁰ Argumentos y consideraciones que sirvieron de sustento para la expedición de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control de 16 de mayo de 1977

Peñaherrera, experto ecuatoriano y asesor internacional en administración pública; Dr. César Montaña Galarza, ilustre docente universitario de programas de cuarto nivel de la Universidad Andina Simón Bolívar; Sede Ecuador; y, por el Econ. Hugo Muñoz, ex subsecretario de Presupuesto del Ministerio de Finanzas. Se incluyen como anexos los textos más sobresalientes de la documentación recopilada.

Legislación de Indias

Las normas sobre administración financiera y control en el Ecuador tienen raíces lejanas en la Legislación de Indias, dictada por España para el gobierno de América, durante el período colonial que se extendió hasta el siglo XIX.

La legislación de Indias gravita sobre el concepto de las llamadas "cajas reales", verdaderas arcas o depósitos físicos de los recursos financieros de la corona, provistos de cuidadosos dispositivos de seguridad. Estas cajas eran administradas conjuntamente por tres oficiales reales - tesorero, contador y factor - quienes desempeñaban las funciones de recaudación, custodia, desembolso y registro, hallándose sujetos a diversas prohibiciones para garantizar su eficacia e independencia. En un plano decisorio existían las juntas de hacienda, cuerpos colegiados que tenían como cometido tratar lo relativo al aumento de la real hacienda y su mejor administración.

Como órganos contralores se encontraban los tribunales de contadores o de cuentas, a quienes debían rendir cuenta los oficiales reales. Tales tribunales juzgaban e intervenían las cuentas, pudiendo pedir o tomar los libros de los oficiales reales, y cobrar y hacer cobrar los alcances. Se reconocía la posibilidad de apelar de las decisiones sobre cuentas y cobranzas de alcances, ante un tribunal superior, de jueces oidores, en primera y segunda instancia e, inclusive, se aceptaba una tercera instancia sostenible inmediatamente ante el monarca español.

1.1.2. Derecho público financiero en el Ecuador

En términos generales el derecho financiero¹¹ es una rama del derecho público, que no es sino la aplicación de un conjunto de normas jurídicas, procesos y procedimientos dirigidos al ordenamiento de los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto general del Estado.

¹¹ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-financiero/derecho-financiero>. Definición de Derecho Financiero. SÁINZ DE BUJANDA.

Ley orgánica de hacienda (1863)¹²

En el caso ecuatoriano, la primera manifestación formal desde el punto de vista jurídico se remonta a la expedición de la Ley Orgánica de Hacienda expedida en 1863 en la presidencia de Gabriel García Moreno, cuyo antecedente se remonta a la época de la Gran Colombia en la que se expedieron las leyes orgánicas de hacienda dictadas en 1821 y 1824.

Esta ley recoge las principales instituciones de sus predecesoras y es la de mayor duración en la vida del país, pues rigió por un total de 64 años, hasta 1927, por ello es preciso analizar al menos de manera panorámica el contenido de esta Ley, especialmente por su solidez intrínseca que determinó su larga vida institucional. (*Anexo 1*)

1.1.3. La revolución juliana y su incidencia en el ámbito financiero público

Antecedentes

El descalabro económico y la descomposición política y social derivados de la ausencia de institucionalidad y la prácticamente inexistente acción del estado fueron, a grandes rasgos, los detonantes de la conspiración de la oficialidad joven del ejército ecuatoriano que derivó en la caída del presidente Gonzalo Córdova R. y el ascenso al poder de una Junta militar el 9 de julio de 1925.

En atención a esta fecha que da inicio a un importante capítulo que dura hasta inicios de la década de los años treinta, los historiadores coinciden en denominarlo como “La Revolución Juliana”

Durante este periodo se integraron dos Juntas de Gobierno Provisional. La primera de ellas gobernó hasta el 1 de Abril de 1926 y la segunda integrada por civiles, llamada “Junta Suprema de Gobierno” que designó como presidente provisional de la República al Dr. Isidro Ayora, hasta el 29 de abril de 1929, fecha en la cual, la Asamblea Constituyente convocada por él mismo le designó presidente interino y el 30 de abril de 1929 como presidente constitucional; su mandato debió prolongarse hasta 1932, pero se vio interrumpido por un golpe militar el 24 de agosto de 1931.

¹² Ley Orgánica de Hacienda expedida el 21 de octubre de 1863 por el presidente de la República Dr. Gabriel García Moreno, luego de la aprobación de las cámaras legislativas.

El programa básico de la Revolución Juliana constaba de doce puntos cuyo contenido permite avizorar la magnitud del cambio que se proponía. Para efectos de la presente tesis se estima importante citar los más relevantes:

- Centralización de rentas y servicios administrativos.
- Establecimiento de una absoluta austeridad económica, suprimiendo todo egreso innecesario que lleve a la nivelación del presupuesto.
- Supresión de la ley de Inconvertibilidad de billetes y establecimiento del Banco Central que de valor a la moneda.
- Gravar con el 25% a los capitales que emigran motivados por el crecimiento del ausentismo.
- Creación del impuesto progresivo, fijándose un capital mínimo que favorezca al proletariado.

La Misión Kemmerer y la modernización financiera del Estado¹³

La administración del Dr. Ayora contó con el valioso asesoramiento de la Misión presidida por el experto Edwin Kemmerer que gozaba de un amplio y bien ganado prestigio por los logros alcanzados en varios países en el reordenamiento de los sistemas monetarios, bancarios y fiscales, que luego se convirtieron en leyes y consolidaron las bases del manejo financiero integral de los estados.

La Misión Kemmerer ayudó a consolidar varias ideas y proyectos que venían gestándose, pero a su vez formuló una serie de recomendaciones producto de su vasta experiencia en economía, política monetaria y fiscal, contabilidad, y auditoría.

Muchos fueron los resultados alcanzados, entre ellos baste citar los siguientes:

Leyes, Orgánica de Hacienda, de Régimen monetario, de Cambios Internacionales, General de Bancos, Orgánica de Aduanas; así como la creación del Banco Central, Junta Monetaria, Contraloría General, Superintendencia de Bancos, entre otros entes públicos responsables de instrumentar las leyes y materializar las decisiones gubernamentales.

Las reformas introducidas por la revolución Juliana estuvieron encaminadas a facilitar la participación del Estado como regulador del sector financiero, con una visión de carácter integral ya que produjeron la reorganización fiscal, la restauración del crédito nacional, la organización de la banca, e inclusive la orientación de la obra pública.

¹³ Misión Kemmerer, 16 de octubre de 1926.

La ley no es más que un medio - acaso el más importante - para la obtención del fin trascendental que persigue la sociedad civil que es lograr vivir en pleno ejercicio democrático y libertad de pensamiento y de expresión; ello explica la evolución del derecho, que tiene que adecuarse a la realidad integral por la que atraviesa un pueblo en determinado momento histórico.

La ley que se dictó en 1927 constituye una innovadora ley inspirada, como se señala en líneas anteriores, en los trabajos de la Misión Kemmerer, que fuera contratada por el presidente Isidro Ayora. A corto tiempo, no sin antes haber sufrido considerables reformas, esta ley fue sustituida en 1928 por otra cuya vigencia también es significativa al extenderse por 47 años, hasta 1975, cuando se expide la ley que recoge los principios básicos de gerencia financiera y de control gubernamental moderno. Se debe sin embargo señalar que, la ley de hacienda de 1863 mereció codificaciones importantes en 1912 y 1924, y la de 1928 en 1947, 1948 y 1960, siendo esta última sin duda la de mayor rigor científico.

La Ley de Hacienda dictada por el presidente Isidro Ayora, bajo la inspiración de la Misión Kemmerer, trató de llenar este cometido, a saber: crear las instituciones legales básicas para disminuir el desorden y anarquía en la gestión administrativa y económica del Ecuador de ese entonces y lograr la mejor utilización de los recursos públicos del país.

Ley Orgánica de Hacienda (1928) - La ciencia del control público

En la década de los años treinta, la ciencia de las finanzas y del control apenas si había dado sus primeros pasos: se conocía, en verdad, entre nosotros el control de la ejecución presupuestaria, que era llevado en forma rígida, a detalle de partida; pero la contabilidad, que desde 1863 se había ordenado que fuera por partida doble, no había llegado a enmarcarse conceptualmente dentro de las normas de contabilidad generalmente aceptadas, con lo que se había hecho una práctica firme el llevar registros contables exclusivamente de la cuenta caja, a base del simple concepto de ingresos y gastos.

Por otro lado, el sistema general de aquella época, en materia de control externo, consistía en la revisión de las cuentas de los "rindentes", en la propia oficina del órgano de control y no in situ, revisión en la que se enfatizaban los aspectos de legalidad y formalidad; en otras palabras, se averiguaba si el gasto había sido hecho guardando las formalidades legales, pero el control no preguntaba que beneficio se había desprendido del mismo, ni cuales habían sido sus efectos.

Por supuesto que para aquella época no se había visualizado la utilidad de adoptar la auditoría - sistema de análisis financiero o administrativo integral - como instrumento de control de los entes públicos, y dicho sistema se había mantenido recluido dentro de los confines de la empresa privada, desde los comienzos del siglo XX. Cabe recordar que el propio Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, adopta la auditoría, como sistema de control público, solo en el año 1951.

Casi no hace falta destacar, por lo mismo, que por el año de 1928 no se conocía siquiera el contenido conceptual de lo que es el control interno, que, por lo demás, es uno de los pilares del control moderno, como herramienta gerencial.

La ciencia de la gestión financiera y del control se ha desarrollado en forma vertiginosa en los últimos años, en que nos es dado asistir al funcionamiento, en ámbito público y privado, de sistemas automatizados de administración financiera y control, que proporcionan información al momento, con mínimo margen de error, para la toma de decisiones de la alta administración o gerencia.

Este breve recuento ayuda a comprender la importancia, el alcance y contenido de la Ley Orgánica de Hacienda de 1928 que se describe en detalle, en el (*Anexo 2*).

Por tratarse de episodios que, en cierta medida, van delineando la materia hacendaria, presupuestaria y crediticia de nuestro país, a través del (*Anexo 3*) se bosqueja un resumen de lo acontecido en este ámbito, entre 1928 y 1963.

1.1.4. Control financiero público

En lo que concierne a la Contraloría General, de 1928 en adelante, empieza a producir un sinnúmero de normas secundarias encaminadas a implantar la Ley de Hacienda. De tales instrumentos merecen especial mención los reglamentos de contabilidad fiscal en 1931, de cauciones en 1943, general de la Contraloría en 1956 y de fiscalización en 1961. Una notable recopilación de normas legales y secundarias relativas a la Contraloría General, se publica en dos voluminosos tomos como suplemento al Registro Oficial 220 de julio 31 de 1962, en los que se recoge un inmenso trabajo de regulación de aspectos financieros.

De otro lado, se buscó a partir de la década de los cincuenta, un mejoramiento técnico en materia contable y administrativa. En 1958, con motivo de hallarse el Gobierno Nacional preparando la XI Conferencia Interamericana, el país fue objeto

de una serie de atenciones, se lograron préstamos, ayudas económicas y materiales, así como asistencia técnica; en lo que atañe a la Contraloría, la Misión del Punto IV colaboró para la modernización del sistema de contabilidad gubernamental.

En noviembre de 1958 se suscribió el contrato bilateral¹⁴ entre el Punto IV y la Contraloría, iniciándose entonces la capacitación de funcionarios tanto de esta entidad como del sector público. La capacitación se orientó por los principios de clasificación de fondos, adoptando como base el sistema de valores combinados. Sin embargo, y pese a que el nuevo sistema fue puesto en marcha, se siguió utilizando paralelamente el sistema anterior, de manera que no se pudo contar con la información completa ni evaluar la bondad de uno ni de otro.

Una de las deficiencias del sistema implantado por el Punto IV fue la de no incluir dos importantes capítulos, como son los referentes al tratamiento de la deuda pública y a los activos generales del Gobierno, lo que se debió en buena parte al cambio político, pues se suspendió de improviso el contrato con el Punto IV.

En el año 1961, normalizada la situación del nuevo Gobierno, se vio la necesidad de complementar el sistema contable propuesto por el Punto IV, y con el ánimo de consolidar las posiciones de la función pública, la Contraloría solicitó asistencia técnica a la consultora Gubernamental Affairs Institute. Durante dos años, de 1961 a 1963, esta consultora desarrolló su plan de trabajo, que contempló la elaboración del sistema de contabilidad, la preparación de un proyecto de Ley de Crédito Público y otro de Presupuesto, la elaboración de recomendaciones para el campo de la auditoría y otras de tipo general. En materia de contabilidad solo se ratificó lo que se había previsto e implantado a base de la asistencia técnica del Punto IV, pero no se pudo llevar adelante la implantación del sistema de contabilidad sobre fondos múltiples, ni llegaron a integrarse con éste los capítulos de la deuda pública y activos generales del Gobierno. Respecto de los demás capítulos, poco o casi nada se llevó a efecto, posiblemente por no contar con unidades administrativas que dieran cumplimiento a las recomendaciones planteadas, o por el poco apoyo oficial, culminando a la larga con el archivo del informe final de la consultora.

Sin embargo uno de los avances técnicos que se logró implementar en el control financiero es el ordenamiento del proceso financiero partiendo de la solicitud

¹⁴ La Misión del Punto IV colaboró para la modernización del sistema de contabilidad gubernamental.

de cupo y de fondos hasta concluir con la transferencia correspondiente. Este importante proceso se puede apreciar de manera detallada en el (*Anexo 4*).

1.1.5. Reforma administrativa y presupuesto por programas

Antecedentes

La Carta del Punta del Este de 1961¹⁵ genera para los países suscriptores, una serie de compromisos expresos entre los cuales debe citarse la ejecución de las denominadas reformas básicas: Tributaria, educativa, agraria y administrativa; lo que prácticamente impuso la obligación de planificar el desarrollo.

En este contexto, se elaboró el Plan decenal ecuatoriano de desarrollo económico y social, que dedicó un capítulo específico a la Administración Pública.

Bajo el título “la Organización para el Desarrollo y la Reforma Administrativa”, el capítulo IV del tomo I del Plan representa en su primera parte un diagnóstico de problemas y, en la segunda, un conjunto de recomendaciones globales tendientes a solucionar los problemas detectados.

El Plan de Desarrollo fue adoptado como instrumento de gestión por el Gobierno de la Junta Militar al asumir el poder y, la Reforma Administrativa, alcanzó el carácter de política pública. De acuerdo a estas referencias, conceptualmente la Reforma Administrativa podría ser considerada como: Un conjunto de decisiones y acciones programadas que se orientan a transformar el funcionamiento de la Administración Pública, mediante el mejor uso de los recursos administrativos, de tal modo que su capacidad responda al volumen de exigencias que sobre ella pesa en términos de funciones, atribuciones y responsabilidades.

Para la conducción y aplicación de la Reforma Administrativa el Plan recomendó la creación de un organismo central al que le dio el nombre de Secretaría Técnica de Administración, organismo responsable de la ejecución del Plan General de Desarrollo. “La ejecución de un Plan General de Desarrollo exige una labor especial de coordinación central al servicio de la política planeada de desarrollo. Esta importantísima función, como aquella de Planificación Económica, debe estar a

¹⁵ Carta de Punta del Este, Documento legalizado por los países suscriptores y participantes de la reunión de la OEA llevada a cabo en esta ciudad.

cargo de una dependencia que se halle estrechamente ligada a la Presidencia de la República¹⁶”, para atender la recomendación de la Carta de Punta del Este.

La Secretaría Técnica de Administración se crea mediante decreto 240¹⁷, mereciendo destacarse el quinto de los considerandos, donde se puntualiza "que es necesario centralizar la responsabilidad en la ejecución de las reformas de la estructura y procedimientos administrativos del sector público, a fin de dar eficiencia a la maquinaria administrativa y posibilitar la ejecución de las reformas económico - sociales en que se halla empeñada la Junta Militar, a la vez que mantener una evaluación permanente del grado de eficiencia con que se prestan los servicios públicos".

Este organismo fue estructurado por tres oficinas de ámbito nacional: la de Presupuesto (actual Subsecretaría del Ministerio de Finanzas) que para el efecto fue trasladada del entonces Ministerio del Tesoro; la de Personal y, la de Organización y Métodos.

Para el ámbito institucional se reproduce la estructura administrativa del Órgano Central al recomendarse la conformación de unidades de programación técnica y administrativa en los Ministerios e Instituciones importantes en las cuales formalmente se buscó coordinar las funciones de Planificación, Presupuesto, Estadística y Análisis Administrativo.¹⁸

Los principales logros de esta reforma se pueden sintetizar en: la expedición y puesta en marcha de la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa; el impulso y participación directa en la elaboración de la Ley Orgánica de Régimen Municipal; la introducción de técnicas modernas para la administración del personal del sector público (reclutamiento, selección, evaluación, capacitación, clasificación de puestos) y la introducción y aplicación de un conjunto de técnicas para el fortalecimiento institucional del sector público.

Un importante antecedente que además facilitó el funcionamiento y logros de la Secretaría Técnica de Administración fue la creación, en el año de 1958, de la Escuela de Administración Pública de la Universidad Central del Ecuador, que en 1967 se convirtió en Facultad de Ciencias Administrativas, con tres escuelas, para la

¹⁶Administración Pública Ecuatoriana, Breve recuento histórico y algunas ideas para planificar su cambio, ILDIS 1987, Dr. Carlos Rodríguez Peñaherrera.

¹⁷ Decreto 240, publicado en el Registro Oficial 33 de agosto 20 de 1963

¹⁸ Administración Pública Ecuatoriana, Breve recuento histórico y algunas ideas para planificar su cambio, ILDIS 1987, Dr. Carlos Rodríguez Peñaherrera.

formación de profesionales en Administración Pública, Administración de Empresas y Contabilidad y Auditoría.

Esta Escuela que fue la primera en su género en el Ecuador se funda en medio de la expectativa producida por la expedición de la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa y la necesidad de profesionalizar la administración pública, cuya expedición y plena vigencia no fue sino en 1963, luego de varios intentos que por influencias políticas no dieron resultado dada la atávica costumbre de concebir a la administración pública como botín político, ya que “la sola idea de conceder estabilidad a los funcionarios, repugnaba a la tradición política del país”.¹⁹

Un resultado relevante vinculado directamente con el mejoramiento de la gestión financiera del país, a cargo de La Secretaría Técnica de Administración fue el diseño y puesta en marcha, en el sector público, del modelo de presupuesto por programas, "a partir del año de 1963 se decidió por parte del Gobierno cambiar el presupuesto tradicional por un sistema presupuestario de programas, actividades y proyectos, que permitiera evaluar los servicios que debe realizar el Gobierno, estableciendo prioridades en su ejecución y determinando metas a obtener a base de una eficaz utilización de los recursos disponibles. El núcleo programador del Ministerio de Finanzas cumplió funciones específicas para la integración del nuevo procedimiento presupuestario, que se reflejó evidentemente en el proyecto de presupuesto del año de 1963²⁰".

Concretamente, en materia de ingresos, se establece que a los efectos de la contabilidad fiscal, las cuentas de ingresos se acomodarán a cada uno de los rubros del presupuesto de operación, de capital y de cada una de las empresas del Estado y de las entidades adscritas al Gobierno Nacional, con las cuentas y subcuentas auxiliares que determine la Secretaría Técnica de Administración de acuerdo con el Contralor General; en materia de egresos, las cuentas se establecerán con arreglo a los programas, subprogramas, actividades, proyectos y obras, dentro de los títulos, capítulos y secciones del presupuesto de operación, capital, de empresas y entidades adscritas al Gobierno Nacional que determine la Secretaría Técnica de Administración, de acuerdo con el Contralor General.

¹⁹ Carlos Dávalos Rodas, Un auténtico visionario, primera edición mayo 2007, EKSEPTION, página 22, Carlos Rodríguez Peñaherrera.

²⁰ Administración Pública Ecuatoriana, Breve recuento histórico y algunas ideas para planificar su cambio, ILDIS 1987, Dr. Carlos Rodríguez Peñaherrera.

A través de los principios antes transcritos, que se recogen en los primeros dos artículos de las disposiciones generales de 1964, es posible confirmar la idea de que se intenta compatibilizar sistemas cuyo engranaje es harto complejo y disfuncional, frente a la claridad de objetivos que es lo que precisamente busca el presupuesto programático. En definitiva, lo que se produce en la estructura presupuestaria es la hibridación de la clasificación adoptada desde 1951, esto es, la económica institucional con la clasificación programática.

De este modo salta a la vista la intención de implantar definitivamente la técnica del presupuesto por programas para todo el sector público, una vez que se integró a las entidades del régimen seccional y las descentralizadas ya habían sido incorporadas.

1.1.6. Modernización de la Contraloría General del Estado (1973)

En el año 1973 bajo el impulso del gobierno denominado nacionalista – revolucionario, en la Contraloría General del Estado se impulsó una profunda reforma de carácter institucional que abarcó principalmente una reorganización técnico administrativa, una clarificación de su rol y objetivos, la modernización de los procesos y la profesionalización del personal, bajo el liderazgo del entonces coronel Solón Espinoza en su calidad de Contralor General. El resultado directo de este proceso fue en primer lugar el cambio de imagen frente a la sociedad que le asignó un alto grado de institucionalidad basado en la credibilidad y confianza social, con proyección y reconocimiento en el ámbito latinoamericano y en segundo lugar el impacto en el mejoramiento de los controles financiero y técnicos de los recursos públicos. Fue fundamental para el efecto la elaboración, expedición y aplicación de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control LOAFIC²¹. (*Anexo 5*)

1.1.7. Reestructuración del Ministerio de Finanzas y la Contabilidad Gubernamental

La Contabilidad Gubernamental y la Reestructuración del Ministerio de Finanzas

Paralelamente, el Ministerio de Finanzas efectuaba importantes actividades tendientes a su autoanálisis y crítica positiva, a través de un grupo de desarrollo

²¹ Ley orgánica de Administración Financiera y Control, expedida mediante Decreto Supremo N° 1429 de 16 de diciembre de 1975.

administrativo interno. Como uno de los resultados, mediante decreto 1015²², se reestructura el plano de administración superior del Ministerio, de modo que pasa a estar integrado por el Despacho del Ministro, del cual dependerán el Departamento de Auditoría Interna; La Subsecretaría de Rentas y Servicios Generales; y, La Subsecretaría de Presupuesto y Crédito Público, entre otras; En tanto, la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, fue creada anteriormente mediante decreto 1013²³, convirtiéndose así en el embrión organizacional para la aplicación de las normas internacionales de contabilidad del sector público.

Avanzando en este proceso de reestructuración del Ministerio, y para facilitar la toma de decisiones en el nivel ejecutivo superior, se dictó posteriormente el decreto 944²⁴, vigente desde esa misma fecha. Según este decreto, la administración superior del Ministerio de Finanzas será integrada por la subsecretaría de rentas y administración general, la subsecretaría de presupuesto y crédito público, la subsecretaría técnica y la tesorería general de la nación, a la que se integra la dirección de recaudaciones; la auditoría interna dependerá directamente del Despacho del Ministro.

En consonancia con esta nueva estructura, se hace en detalle la nueva distribución de unidades administrativas dependientes de cada una de las tres subsecretarías, mereciendo destacarse que la de presupuesto y crédito público queda integrada del siguiente modo: dirección nacional de presupuesto, dirección de crédito público, fondo nacional de desarrollo, fondo nacional de desarrollo municipal y banco de desarrollo del Ecuador, hasta que se aprueben los estatutos de este banco. De otra parte, dispone el decreto 944 que en la Ley de Hacienda y en las demás leyes y decretos que tratan sobre el presupuesto general del Estado y de endeudamiento público, en donde dice "oficina o director nacional de presupuesto", dirá "subsecretaría o subsecretario de presupuesto y crédito público"; esta aclaración tiene múltiples incidencias no solo de cambio de denominación, sino de reordenamiento legal, ya que las importantes funciones antes previstas como atribución del director nacional de presupuesto, ahora suben de nivel jerárquico en la mayor parte de los casos. Una de las leyes más afectadas a este respecto es la de Remuneraciones de los Servidores Públicos.

²² Decreto 1015, publicado en Registro Oficial 953 de 16 de diciembre de 1975

²³ Decreto 1013, publicado el 11 de julio de 1975

²⁴ Decreto 944, de 30 de noviembre de 1976, publicado en el Registro Oficial 232 de 14 de diciembre de 1976

1.2. Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP como herramienta eficiente para transparentar la información financiera que generan las Instituciones del Estado

La información es un recurso más de la organización (pública o privada) y, como cualquier recurso, debe ser elaborado y administrado eficientemente. Tiene la característica de ir creciendo en importancia a través del tiempo. Hoy día disponer o no de buena información puede ser la diferencia entre el éxito y el fracaso de una organización²⁵.

Más adelante, el mismo autor manifiesta que: “la doctrina ha desarrollado el tema de las hermanas siamesas de la administración, donde la planificación y el control son, en definitiva, dos caras de la misma moneda. No tiene sentido planificar si después no controlamos y no podemos controlar si previamente no hemos planificado. Dentro de la planificación tenemos el presupuesto y dentro del control a la contabilidad²⁶.”

En base a lo expresado podemos aseverar que las NICSP cumplen, precisamente, este cometido, partiendo obviamente, del inicio del proceso contable, es decir, del registro contable oportuno con el respaldo del documento fuente o documento de origen hasta concluir con la emisión de los estados financieros, sujetándose a los principios del marco conceptual, que se relacionan con la oportunidad, transparencia, confiabilidad, comparabilidad y eficiencia, entre otros.

El desarrollo y aplicación del sistema integral de gestión financiera, en cierta medida, responde a esta necesidad, aunque aún quedan tareas pendientes como la transparencia en el manejo de los activos fijos de sector público que hasta el momento no se conoce a cuánto asciende el mismo, así como, la información fuente inicial que debe fluir de la autoridad competente.

Para lograr este propósito, de manera completa y eficiente, únicamente se puede alcanzar a través de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP.

²⁵ Oscar Edmundo Lamanttina.-Diseño de Planes de Cuenta.-Librería editorial Oscar D.Buyatti.- Librería Editorial.-Pag. 11

²⁶IBID

1.3. Fortalecimiento de la administración financiera del sector público a través del Sistema de Gestión Financiera (SIGEF) CONAM.-Proyecto mosta-birf.3822.ec-Banco Mundial.- sistema de gestión financiera del estado (diseño del sistema integrado de gestión financiera SIGEF).- Senplades/Ministerio de Finanzas. - fortalecimiento del sistema de administración financiera del sector público ecuatoriano²⁷

En los primeros años de la década de 1990 y en virtud de la necesidad de disponer de información financiera consolidada y estandarizada del sector público en forma oportuna para lo cual se volvía indispensable la informatización y centralización de los diversos sistemas incipientemente desarrollados y en proceso de implantación en varias dependencias públicas, el Ministerio de Finanzas desarrolló un importante esfuerzo para el establecimiento de un sistema único, que sentó las bases iniciales para la estructuración del Sistema Integrado de Gestión Financiera – SIGEF, que comienza a consolidarse a partir de 1997, (período de ejecución del proyecto 1997 – 2001) como parte del Proyecto MOSTA-BIRF-3822.EC con el apoyo financiero del Banco Mundial, para la implementación de la Reforma del Sistema de Gestión Financiera del Estado, que contempló una racionalización de procesos, la incorporación de tecnología y adecuación de sistemas de información.

Sin embargo, el proyecto se vio afectado en su ejecución hasta el año 2009 en que se reactiva con un monto de USD \$ 14.366.806,70 y un plazo de ejecución hasta el 2012, que en la práctica se extendió hasta diciembre de 2014.

Con el apoyo de este proyecto, ha sido posible alcanzar el objetivo inicial y lograr la consolidación y estandarización de la información financiera de todas las entidades del sector público, incluyendo la de los gobiernos autónomos descentralizados, sin embargo, quedan pendientes varias tareas.

1.4. Estandarización de Procesos, Procedimientos y Reglas en el manejo de la información financiera de entidades Públicas y Gobiernos Autónomos Descentralizados.

La adopción de las NICSP por parte de los gobiernos mejorará la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del

²⁷ Proyecto Implementación e implantación del Sistema Integrado de Gestión Financiera.- SIGEF.- Contrato suscrito con el Banco Mundial el 3 de octubre de 2014.

sector público de los diversos países del mundo, así lo confirma el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)²⁸.

La información financiera que debe ser registrada con oportunidad es la correspondiente a los ingresos y a los gastos en que incurren las entidades del sector público, es por ello que siendo los ingresos provenientes de los impuestos el rubro de mayor importancia para alimentar el presupuesto general del estado, como se puede evidenciar de la revisión de los cuadros números 1, 3 y 4 que se refiere al Presupuesto General del Estado Consolidado por Grupos de ingresos y además considerando la programación presupuestaria cuatrianual 2016 -2019, se torna importante analizar la evolución que ha experimentado, a través de las últimas décadas, la Administración Tributaria y su Sistema Tributario.

²⁸IPSASB.- Manual de Procedimientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.- Edición de 2013.- volumen I.- página 1.

Presupuesto Por Grupos de Ingreso y Gasto

PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO CONSOLIDADO POR GRUPO INGRESOS (US DOLARES) Ejercicio: 2016

GRUPO INGRESOS	PROFORMA
110000 - IMPUESTOS	15.489.701.480,00
130000 - TASAS Y CONTRIBUCIONES	1.780.008.793,44
140000 - VENTA DE BIENES Y SERVICIOS E INGRESOS OPERATIVOS	81.914.065,00
170000 - RENTAS DE INVERSIONES Y MULTAS	344.234.795,46
180000 - TRANSFERENCIAS Y DONACIONES CORRIENTES	4.807.269.231,00
190000 - OTROS INGRESOS	56.826.250,82
240000 - VENTA DE ACTIVOS NO FINANCIEROS	39.615.818,84
270000 - RECUPERACION DE INVERSIONES	4.559.780,34
280000 - TRANSFERENCIAS Y DONACIONES DE CAPITAL E INVERSION	633.952.933,40
360000 - FINANCIAMIENTO PUBLICO	5.858.287.756,49
380000 - CUENTAS PENDIENTES POR COBRAR	13.727.416,00
390000 - VENTAS ANTICIPADAS	725.000.000,00
TOTAL	29.835.098.320,79

Tabla 1. Presupuesto por grupos de ingreso y gasto
Fuente: Ministerio de Finanzas

Como se explica en líneas anteriores las NICSP también norman el registro de los gastos que constan en el presupuesto general del estado, el cuadro # 2 que se consigna a continuación nos permiten apreciar el volumen de cada rubro de gasto por grupos:

PROGRAMACIÓN PRESUPUESTARIA CUATRIANUAL 2016-2019
PGE SIN IMPORTACIÓN DE DERIVADOS
(En millones de USD)

	2016 Proy	2017 Proy	2018 Proy	2019 Proy
Total De Ingresos Y Financiamiento	26.917	26.702	27.496	28.056
Total De Ingresos	20.315	21.223	22.963	24.724
Ingresos Petroleros	7	1.990	2.473	3.101
Ingresos No Petroleros	20.308	19.233	20.490	21.624
Ingresos Tributarios	15.490	16.052	17.297	18.415
Impuesto a la Renta	4.293	4.483	4.839	5.131
Iva	6.734	7.211	7.751	8.282
Vehiculos	221	243	251	259
Ice	832	884	934	991
Salida De Divisas	1.200	1.285	1.421	1.519
Aranceles	1.900	1.576	1.689	1.754
Otros	309	370	412	479
No Tributarios	2.371	2.453	2.537	2.625
Transferencias	2.448	728	656	584
Total De Financiamiento	6.602	5.479	4.533	3.331
Desembolsos Internos	1.055	1.807	1.354	1.460
Desembolsos Externos	4.803	3.225	2.475	1.395
Disponibilidades	0	0	0	0
Cuentas por Pagar	14	48	9	31
Otros	730	400	695	445
Total De Gastos, Amortizaciones Y Otro	26.917	26.702	27.496	28.056
Total De Gastos	22.783	22.304	23.070	24.233
Gastos Permanente	14.495	14.384	14.891	15.399
Sueldos Y Salarios	8.790	8.984	9.196	9.568
Bienes Y Servicios	1.758	1.812	1.920	1.984
Intereses	1.750	1.948	2.150	2.174
Transferencias	2.197	1.640	1.625	1.673
Gasto No Permanente	8.288	7.920	8.179	8.835
Amortizaciones	2.575	3.561	3.783	3.345
Deuda Interna	1.013	1.056	1.519	1.211
Deuda Externa	1.562	2.505	2.264	2.135
Otros	1.559	837	643	477
PGE CON IMPORTACIÓN DE DERIVADOS	29.835	30.052	31.397	32.134
RESULTADO FISCAL	-2.467	-1.082	-107	491

	2016	2017	2018	2019
	Proy.	Proy.	Proy.	Proy.
Variación de la Deuda Total PGE/ PIB (%) *	1,2%	-1,3%	-2,0%	-2,4%
* Hasta el final del período 2016 - 2019 la deuda / PIB correspondiente al PGE no sobrepasará el coeficiente correspondiente al 40% de la deuda como porcentaje del PIB, en cumplimiento del art. 124 del COPYFP				

Tabla 2. Programación presupuestaria cuatrianual 2016 - 2019

Fuente: Servicio de Rentas Internas


 PROFORMA PRESUPUESTARIA 2016 MINISTERIO DE FINANZAS DEL ECUADOR CUENTA AHORRO INVERSION FINANCIAMIENTO		
SOBRE LA LINEA		
INGRESOS TOTALES		23.233.523.367,96
INGRESOS PERMANENTES		22.559.954.615,72
IMPUESTOS		15.489.701.480,00
TASAS Y CONTRIBUCIONES		1.780.008.793,44
VENTA DE BIENES Y SERVICIOS		81.914.065,00
RENTAS DE INVERSIONES Y MULTAS		344.234.795,46
TRANSFERENCIAS Y DONACIONES CORRIENTES		4.807.269.231,00
OTROS INGRESOS		56.826.250,82
INGRESOS NO PERMANENTES		673.568.752,24
VENTAS DE ACTIVOS NO FINANCIEROS		39.615.818,84
TRANSFERENCIAS Y DONACIONES DE CAPITAL E INVERSION		633.952.933,40
GASTOS TOTALES		25.700.715.726,80
GASTOS PERMANENTES		17.412.865.236,26
GASTOS EN PERSONAL		8.789.691.178,26
BIENES Y SERVICIOS DE CONSUMO		4.676.207.657,00
GASTOS FINANCIEROS		1.750.374.006,00
OTROS GASTOS CORRIENTES		271.424.940,00
TRANSFERENCIAS Y DONACIONES CORRIENTES		1.925.167.455,00
PREVISIONES PARA PREASIGNACION		0,00
GASTOS NO PERMANENTES		8.287.850.490,54
GASTOS EN PERSONAL PARA INVERSION		167.449.108,97
BIENES Y SERVICIOS PARA INVERSION		1.131.122.925,25
OBRAS PUBLICAS		1.683.287.927,84
OTROS GASTOS DE INVERSION		930.359,52
TRANSFERENCIAS Y DONACIONES DE INVERSION		1.401.721.254,67
BIENES DE LARGA DURACION		529.433.606,08
TRANSFERENCIAS Y DONACIONES DE CAPITAL		3.373.905.308,21
RESULTADO PRIMARIO		-716.818.352,84
RESULTADO TOTAL		-2.467.192.358,84
<hr/>		
BAJO LA LINEA		
VARIACION DEL FINANCIAMIENTO		3.282.843.665,50
FINANCIAMIENTO PUBLICO		5.858.287.756,49
(-) AMORTIZACIONES DE LA DEUDA PUBLICA		2.575.444.090,99
VARIACION DE LAS INVERSIONES FINANCIERAS		4.559.780,34
RECUPERACION DE INVERSIONES		4.559.780,34
(-) INVERSIONES FINANCIERAS		0,00
VARIACION DE ACTIVOS		738.727.416,00
SALDOS DISPONIBLES		0,00
CUENTAS PENDIENTES POR COBRAR		13.727.416,00
VENTAS ANTICIPADAS		725.000.000,00
VARIACION DE PASIVOS		1.558.938.503,00
OTROS PASIVOS		0,00
PASIVO CIRCULANTE		1.558.938.503,00
OBLIGACIONES VENTAS ANTICIPADAS DE PETROLEO		0,00
RESULTADO TOTAL		2.467.192.358,84
BRECHA DE FINANCIAMIENTO		0,00
REGLA FISCAL: Ingresos Permanentes - Gastos Permanentes		5.147.089.379,46
<i>Nota: Incluye el valor de la Cuenta de Financiamiento de Derivados Deficitarios por USD 4.477,13 mill.</i>		

Tabla 3. Presupuesto en formato ahorro – inversión – financiamiento
Fuente: Ministerio de Finanzas

Para confirmar que los ingresos provenientes de los impuestos fiscales, en las últimas décadas, han experimentado una importante evolución se registran a continuación cuatro gráficos, cuya fuente es el Servicio de Rentas Internas, en los

cuales se pueden advertir que el incremento partiendo del año 1999 hasta el 2015 se han incrementado en el 277%.



Tabla 4. Crecimiento de la recaudación
Fuente: Servicio de Rentas Internas

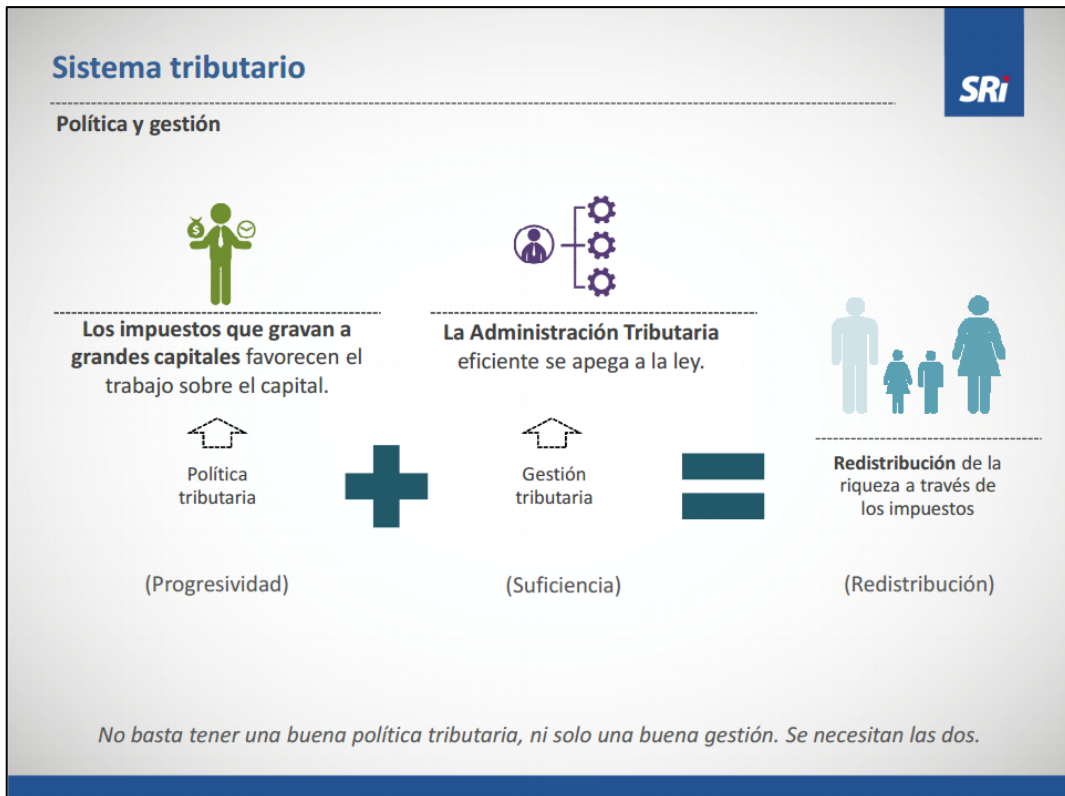


Tabla 5. Sistema tributario
Fuente: Servicio de Rentas Internas



Tabla 6. Gestión versus Reformas
Fuente: Servicio de Rentas Internas

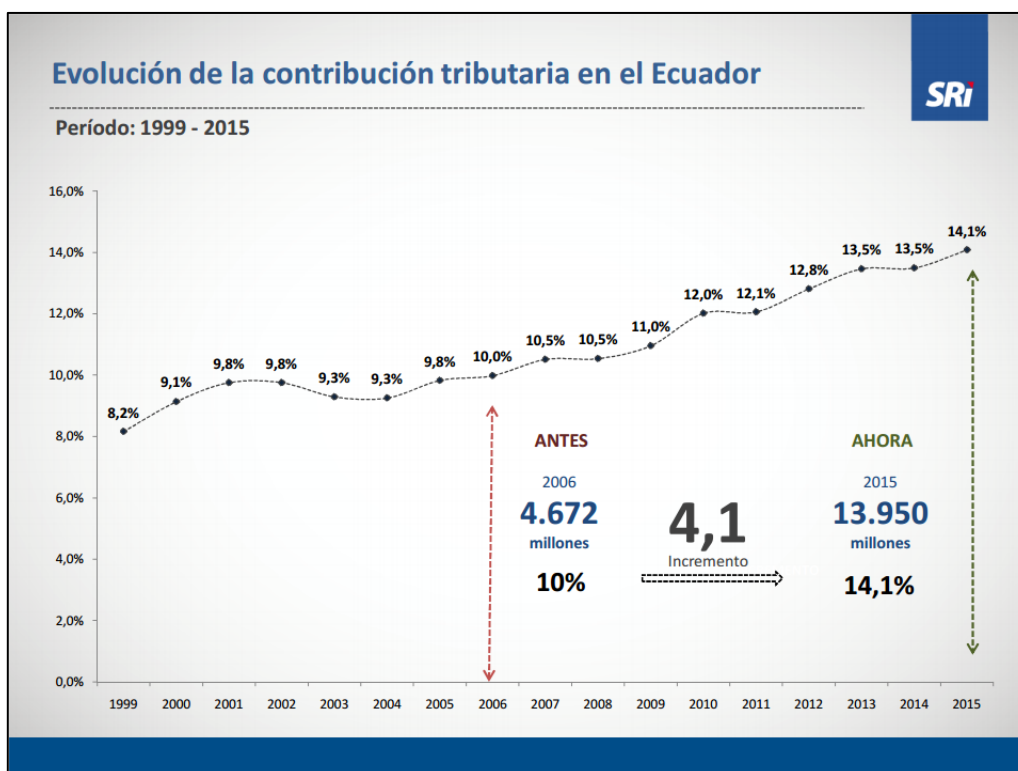


Tabla 7. Evolución de la contribución tributaria en el Ecuador
Fuente: Servicio de Rentas Internas

Comentario del Autor

Del análisis y apreciación de los cuadros y gráficos precedentes correspondientes al Servicio de Rentas Internas y al Ministerio de Finanzas²⁹ se concluye que el peso específico de los impuestos en el presupuesto general del Estado en cuanto se refiere a los ingresos para el ejercicio 2016 equivalen al 51.92 % (15.490.0 vs 29.835.0, en millones de dólares).

Es necesario destacar que este ha sido el comportamiento habitual de los impuestos frente al presupuesto general de ingresos.

1.4.1. Armonización y Reestructuración del sistema tributario ecuatoriano

El sistema tributario

Según Schmolders el sistema tributario es un conjunto ordenado, lógico y coherente de impuestos.

Este concepto limitado podría ampliarse considerando los aspectos jurídicos, administrativos, institucionales, procesales, procedimentales y la tecnología

²⁹ Fuente: Servicio de Rentas Internas / Ministerio de Finanzas

indispensable para la administración de los tributos determinados en la ley, que en general son destinados a financiar el gasto público.

Los tributos por su parte constituyen obligaciones pecuniarias que el contribuyente debe cumplir como una aportación necesaria para garantizar la convivencia social.

Principios Impositivos Generales:

1. Equidad Fiscal. - El Estado decide que bienes y servicios públicos va a suministrar a sus ciudadanos, su cuantía y la manera en que los distribuirá.
2. Criterio o Principio del Beneficio. - Considera al Estado como suministrador de bienes y servicios los que son adquiridos por los ciudadanos, quienes pagan un precio. Entonces este impuesto es el precio satisfecho de cada ciudadano por los bienes y servicios que consume.
3. Criterio o Principio de Capacidad de Pago. - Cada individuo deberá contribuir al Estado según su capacidad económica, Equidad Horizontal y Equidad Vertical.
4. Principio de Eficiencia Económica. - Mejor uso posible de los recursos limitados de los agentes económicos. Optimizar el gasto y velar porque el costo de la administración de los impuestos sea un porcentaje poco significativo frente a la recaudación.
5. Principio de Neutralidad. - Exige que los impuestos no alteren las decisiones de consumo, producción, trabajo o ahorro de los agentes económicos.
6. Principio de Flexibilidad Económica. - Se cumple cuando la recaudación del impuesto o todo el SSTT evoluciona a un ritmo igual o superior al que evoluciona el PIB.
7. Principio de Sencillez. - Cuando se basa en pocos impuestos de base muy amplia. La estructura de los impuestos se diseña de forma general, clara y precisa y sin reglas complicadas de valoración³⁰.

Ventajas:

1. Reduce el coste de los contribuyentes para cumplir obligaciones fiscales.
2. Facilita el cumplimiento.
3. Reduce los Costes de Gestión de la Administración Tributaria AATT.

La tendencia universal se orienta a que las Administraciones Tributarias manejen varios impuestos; así en el caso ecuatoriano, en los últimos años se han

³⁰ Cosulich Ayala Jorge, Notas de clase.- Materia Análisis Comparado de Sistemas Tributarios

creado varios impuestos a más de los tradicionales, que los comentaremos más adelante³¹.

Objetivos Sociales: Reducción de desigualdad y la pobreza y mejora de la calidad de vida,

Un SSTT está condicionado por las características a las cuales deba responder; es así como en América Latina debido a que la mayoría de gobiernos pretenden desarrollar políticas de contenido social, los SSTT, se vuelven marcadamente regresivos con el objetivo de equidad en último plano.

Otros instrumentos de soporte: Además de los impuestos que componen un Sistema Tributario, éste debe considerar la aplicación de otros instrumentos como:

1. Código Tributario.
2. Acuerdos Internacionales.
3. Procesos de gestión tributaria.
4. Proceso de recursos tributarios en ámbito judicial.
5. Capacidad de gestión de las administraciones tributarias.
6. Condicionantes del Potencial Tributario de un País:
7. Ingreso Nacional Per Cápita (+ relacionado).
8. Participación de la Agricultura en el PIB (- relacionado).
9. Participación de la población urbana en la población total (+ relacionado).
10. Grado de apertura de una economía:
11. (Exportaciones + Importaciones) / Producto (+ correlacionado).
12. Participación de sectores extractivos y de recursos naturales en el PIB (+ correlacionado).³²

Así, la base económica y su composición afecta al potencial económico tributario de una nación, y existen condicionantes estructurales que pueden impedir aumentar la recaudación de impuestos y buscar una situación fiscal sostenible a largo plazo.

Aparte de este limitante de recaudación de impuestos por el potencial tributario estructural, los SSTT también tienen límites en función de su capacidad de recaudación principalmente por efectos de las siguientes variables:

1. Consenso social sobre el papel y funciones del Estado.

³¹ Ibid

³² Cosulich Ayala Jorge.- Apuntes de la Materia sobre Sistemas Tributarios en América Latina.

2. Aceptación social de los tributos.
3. Tamaño de la Economía Informal.
4. Nivel de Renta Per cápita.
5. Capacidad de Gestión de la Administración tributaria.
6. Grado de Cumplimiento de las obligaciones tributarias.³³

En lo que se refiere a los Sistemas Tributarios, en una perspectiva positivista el gran jurista español Fernando SAINZ DE BUJANDA³⁴ señala que un “conjunto de gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes integrantes de un todo, cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario de la organización política correspondiente.”³⁵

Un SSTT correctamente diseñado es un requisito en el progreso de las naciones y ayuda a lograr niveles aceptables de bienestar y calidad de vida.

Reestructuración del sistema tributario (1990)

La reestructura del Sistema Tributario Ecuatoriano se enfocó básicamente en la reforma del impuesto directo, denominado en el caso ecuatoriano como IMPUESTO A LA RENTA.

El Sistema anterior se sustentaba en el principio de RENTA/PRODUCTO, es decir que ingreso gravado con el impuesto era el ingreso (utilidad) derivada de una actividad económica, ya sea comercial, industrial, de servicios, profesional, entre otros, este principio limitado marcaba la definición de Renta de Fuente Ecuatoriana, al afirmar que renta de fuente ecuatoriana era aquel ingreso, en dinero, especie o servicios, obtenidos a título oneroso; significada esto que los ingresos obtenidos a título gratuito no estaban sujetos al impuesto a la renta.

La nueva concepción del impuesto a la renta amplía este principio de forma ilimitada, modificándole de la siguiente manera: RENTA/INCREMENTO PATRIMONIAL, que significa que todo ingreso obtenido a título oneroso o a título gratuito se encuentra gravado con el impuesto. De esta manera se modificó también la definición de Renta de Fuente Ecuatoriana, como todo ingreso obtenido, en dinero, especie o servicios, a título oneroso y a título gratuito. Con lo cual el impuesto grava también a conceptos provenientes de ingresos obtenidos a título gratuito como los

³³ Ibid

³⁴El Sistema Tributario.- Fernando Sainz de Bujanda.

³⁵ Citado por FERREIRO LAPATZA, Juan. (1994). Curso de Derecho Financiero Español. Ediciones Jurídicas S.A. Décima sexta edición. Madrid España. p.184.

derivados de herencias, legados y donaciones, por una parte; y, por otra, las loterías, premios, sorteos, rifas y otras actividades similares.

En el afán de poner en marcha esta reforma, a finales de diciembre de 1988 se expidió la Ley 006 de Control Tributario y Financiera³⁶, encargada de llevar a cabo una limitada reforma en la estructura del impuesto a la renta, siendo las más sobresalientes las siguientes:

1. Se crea el Estatuto de Retenciones en la Fuente del Impuesto a la Renta, ya que se adoptó un sistema integral de retenciones en la fuente, en virtud de lo cual la totalidad de los desembolsos que realizan los sujetos pasivos del impuesto a la renta (sociedades y personas naturales) se someten a retención.
2. Estimación Objetiva Global SEOG: (Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano RISE actual) Se adoptó un sistema de determinación de la base imponible, tanto para el impuesto a la renta como para el impuesto a las Transacciones Mercantiles ITM (Impuesto al Valor Agregado IVA actual), al cual se podrían acoger las personas naturales o jurídicas que ejercían actividades empresarias o profesionales.
3. Adecuación de la tasa de interés moratorio a la tasa de interés de mercado y adecuación de las sanciones por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones tributarias a la realidad del momento.
4. Simplificación de trámites y reducciones de costos administrativos mediante la traslación de la recepción de las declaraciones y el recaudo de los impuestos y sanciones a la red bancaria.
5. Simplificación de los formularios para declarar los impuestos y de los recibos de pago.
6. Eliminación de la cédula de control tributario y el certificado de no adeudar al fisco.
7. Perfeccionamiento de los sistemas de autoliquidación de los impuestos.
8. Eliminación de declarantes cuyo aporte a la recaudación era prácticamente nulo dada su escasa capacidad contributiva.³⁷

³⁶ Ley 006 de control tributario y financiero publicada en el Registro Oficial N° 97 del 28 de diciembre de 1988.

³⁷ Reforma Estructural del Sistema Tributario Ecuatoriano 1989.- Propuesta para discusión nacional.- Ministerio de Finanzas y crédito público.

El 22 de diciembre de 1989 se expide la Ley 56³⁸ de Régimen Tributario Interno, a través de la cual se realiza una profunda reforma al sistema tributario ecuatoriano, en especial, en cuanto hace relación al Impuesto a la Renta.

El Sistema anterior se sustentaba en el principio de RENTA/PRODUCTO, la nueva concepción del impuesto a la renta amplía este principio de manera ilimitada, modificándole de la siguiente manera: RENTA/INCREMENTO PATRIMONIAL, que significa que todo ingreso obtenido a título oneroso o a título gratuito se encuentra gravado con el impuesto. Precisamente, el numeral 10 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno³⁹, que se refiere a los ingresos de fuente ecuatoriano, luego de enumerar nueve conceptos de ingreso gravados, expresa:

“10.-Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador”, con lo cual se ratifica lo expresado en líneas anteriores al afirmar que el principio del impuesto a la renta es ilimitado.

La Ley 56 de Régimen Tributario Interno eliminó también las clases de impuesto a la renta y tasas aplicables según su origen, localización geográfica, monto y clase de contribuyente que la percibía. Estos cuatro tipos de impuesto se denominaban impuesto progresivo, impuesto proporcional, impuestos adicionales e impuestos únicos de 8%, 5% y 10%.

La misma Ley eliminó el procedimiento para el cálculo del impuesto a la renta de las sociedades de personas, conocidas también como sociedades de hecho, ya que anteriormente la tributación radicaba en cabeza del socio, a éste se le trasladaba la parte proporcional que le correspondía en la renta de la sociedad, la cual se agregaba a las rentas que por otros conceptos tenía el socio. Esta renta se consideraba como una renta del trabajo para los socios industriales; como una renta del trabajo con el concurso del capital si el socio aportaba capital y trabajo; o, como una renta del capital puro si el socio aportaba exclusivamente capital.

Al momento las sociedades de hecho pagan el impuesto a la renta con la misma tarifa que aplican las sociedades de derecho, es decir las legalmente constituidas.

³⁸ Ley 56 de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 321 de 22 de diciembre de 1989

³⁹ Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador publicada el 29 de diciembre de 2007.

Uno de los aspectos más importantes de la reforma, fue sin duda, la eliminación de las dos terceras partes de los 52 conceptos de exención que existían anteriormente, además elimina las exenciones a las leyes de fomento industrial, ley de fomento a la pequeña industria y artesanía, ley de fomento artesanal, ley de fomento de parques industriales, ley de fomento turístico, ley de pesca, ley de fomento y desarrollo agropecuario, ley de fomento de la industria automotriz, ley de fomento a la marina mercante, ley de minería, ley forestal, ley de fomento del libro. Las exenciones a las leyes de fomento fueron eliminándose de manera gradual, durante los tres años subsiguientes a partir de la fecha de la expedición de la ley 56 de régimen tributario interno.

Otro de los temas de interés que abordó de manera radical la ley 56 fue el referido a los llamados impuestos indirectos que de manera desordenada se manejaban en un número superior a los cuarenta, esta imposición sobre el consumo fue la que más proliferó en el anterior sistema tributario ecuatoriano, bajo diversas denominaciones y muchos beneficiarios, tanto el presupuesto general del estado como gobiernos seccionales e incluso organismos específicos de la propia administración pública como del sector privado. Esta multiplicidad de impuestos, muchos de ellos con un costo de gestión superior al nivel de recaudación real fueron eliminados por la ley 56 y en su reemplazo se creó el Impuesto a los Consumos Especiales ICE que en un primer momento afectaba a los siguientes consumos:

- Cigarrillos, elaborados con tabaco rubio o con tabaco negro
- Cerveza
- Bebidas gaseosas y aguas minerales
- Alcohol y productos alcohólicos⁴⁰

Sin embargo, en especial en los últimos años, a partir de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador (diciembre 29 de 2007) se han incrementado otros tributos, a más de los tradicionales⁴¹:

1) Impuestos tradicionales:

- a) Impuesto a la Renta,
- b) Impuesto al Valor Agregado, IVA
- c) Impuesto a los Consumos Especiales, ICE

⁴⁰ Reforma Estructural del Sistema Tributario Ecuatoriano 1989.- Propuesta para discusión nacional.- Ministerio de Finanzas y Crédito Público.

⁴¹ Ley Reformatoria de Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer suplemento del Registro Oficial N° 242 de 29 de diciembre de 2007

d) Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados de Transporte Terrestre.

2) Impuestos reguladores:

a) Impuesto a la Salida de Divisas

b) Impuesto sobre Ingresos Extraordinarios

c) Impuesto a los Predios Rústicos

d) Impuesto a los Activos en el Exterior

3) Impuestos ambientales:

a) Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular

b) Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables.

El breve análisis sobre el nuevo sistema tributario ecuatoriano es de gran valor para la presente investigación porque los tributos que administra el Servicio de Rentas Internas SRI, equivalen a más del 50% de los ingresos que alimentan el Presupuesto General del Estado, la serie estadística sobre las recaudaciones de impuestos de los últimos cinco años ratifican esta afirmación, ya que han venido incrementándose significativamente año a año.⁴²

Los gráficos y cuadros estadístico relacionados con el comportamiento de la recaudación de impuestos, incluyendo los incrementos alcanzados por efecto de las reformas expedidas en los últimos años se señalan en las tablas 1,3,4,5,6 y 7.

1.4.2. Institucionalización de la administración tributaria

Independientemente de las reformas o cambios experimentados en la estructura del sistema impositivo a lo largo del tiempo, sin duda que su institucionalización se podría ubicar históricamente a partir de 1990 a raíz de la suscripción del convenio entre el Gobierno Ecuatoriano y la Agencia Internacional para el desarrollo USAID con el propósito de mejorar la administración tributaria, a través de la provisión de equipo y de fondos para el desarrollo de software y capacitación de personal. Posteriormente, en 1992 se fortaleció esta cooperación internacional con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo para la Modernización del Sistema Tributario Ecuatoriano que incluyó financiamiento para la introducción de mejoras en la estructura administrativa de la Dirección General de Rentas, que le asigne cierta independencia en el ámbito administrativo financiero, hasta entonces dependiente del Ministerio de Finanzas. El resultado fue la creación y

⁴² Fuente Servicio de Rentas Internas

puesta en marcha de tres áreas fundamentales: la de Recursos Humanos, Recursos Financieros y Centro de Cómputo con base en la capacitación de personal.

A partir de entonces se fortaleció la cooperación con el Banco Interamericano de Desarrollo cuyo objetivo fundamental fue la institucionalización de la administración tributaria, a través de la conformación de un nuevo organismo cuya autonomía garantice una gestión eminentemente técnica. Para el objeto, se suscribieron sucesivamente programas de cooperación técnica y financiera que fueron ejecutadas con la participación activa del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, que actuó en calidad de Agencia Especializada bajo contrato exclusivo con el gobierno ecuatoriano. Así fue entonces como a través de tres operaciones sucesivas se arribó al programa 1062/OC-EC suscrito el 24 de abril de 1998.

A través de este programa fue posible la creación del Servicio de Rentas Internas en diciembre de 1997⁴³ que permitió en una primera instancia realizar la evaluación del personal de la ex Dirección General de Rentas, como base para el desarrollo institucional que efectivamente se produce a partir de la incorporación de una nueva administración liderada por la Eco. Elsa de Mena, quien fue designada como Directora General del SRI en septiembre de 1998.

⁴⁴Para entonces la situación económica y social del país podría sintetizarse en lo siguiente: en el año 1998 se sintieron las primeras manifestaciones de la crisis financiera, con la virtual quiebra de importantes instituciones del sector. Paralelamente, la economía presentaba claros síntomas de desaceleración en su crecimiento, apenas se había logrado el 0.4% de aumento del PIB, con una tasa de inflación del 43.4% y una fuerte presión en el sector externo que determinó la caída de la reserva monetaria en aproximadamente 460 millones de dólares.

Para 1999, la situación del sistema financiero se presentaba insostenible, provocándose el cierre de aproximadamente 20 instituciones, que no resistieron la corrida masiva de depósitos, ante la pérdida de confianza de sus clientes, principal activo de sustentación. Se pusieron en evidencia prácticas inapropiadas de concesión de crédito a empresas vinculadas, insuficientes mecanismos de control y ausencia en la aplicación de los principios de general aceptación en la Banca. La fragilidad de las

⁴³ Ley 41 publicada en el Registro Oficial N°206 de 2 de diciembre de 1997

⁴⁴ Memoria institucional: Una respuesta a la sociedad, Servicio de Rentas Internas, septiembre 1998 – diciembre 2002

carteras de préstamos, debido a las dificultades de carácter económico que se avizoraban en los sectores productivo y comercial, provocó el desequilibrio de su gestión como agentes de intermediación.

La falta de liquidez y de solvencia y la incapacidad del sistema para atender a sus clientes, determinó la adopción de un feriado bancario y el congelamiento de depósitos, medidas que aumentaron la desconfianza y afectaron la credibilidad sobre las políticas aplicadas por el gobierno, al descubrirse su vinculación con intereses particulares del sector financiero.

La desintermediación financiera producida por la adopción del impuesto del 1% a la circulación de capitales en sustitución del impuesto a la renta, fue la respuesta de una sociedad, cuya falta de cultura tributaria, no permitía ni la más mínima contribución impositiva. El Ecuador se transformó entonces en un país atípico en materia tributaria y la adopción de esta medida, auspició una importante salida de capitales y profundizó la crisis del sistema financiero.

El Ecuador, para entonces, vivía la etapa recesiva más aguda de al menos los últimos 70 años, con efectos devastadores en las tasas de desempleo, inflación, fuga de capitales y una severa contracción de los sectores productivos, que, entre otros factores, incidieron en un decrecimiento del 7.3% del PIB. En el sector externo, la fuerte contracción de importaciones fue determinante en el comportamiento económico general y tuvo un impacto negativo en la recaudación de tributos provenientes del comercio internacional. La reserva monetaria internacional disminuyó en 492 millones de dólares, en tanto el tipo de cambio pasó de 7.200 sucres en enero a 19.900 sucres en diciembre, representando una devaluación del 176%.

Ante esta situación, el ejecutivo decidió en los primeros días del año 2000, adoptar la dolarización como sistema monetario y cambiarlo a una tasa de 25.000 sucres por dólar, que derivó en el desequilibrio inmediato de los precios relativos de la economía.

La falta de decisiones llegó a afectar al nivel más alto de conducción gubernamental y el nuevo presidente, al inicio de su gestión, en enero del año 2000, ratificó inmediatamente la vigencia del modelo de dolarización, en un esfuerzo por tranquilizar el mercado financiero y el comportamiento de los agentes económicos.

Simultáneamente, se iniciaron nuevas negociaciones con el FMI y se planteó como objetivo gubernamental el equilibrio de las finanzas públicas. Se buscó

restablecer la estabilidad política sobre la base de ciertos criterios de gobernabilidad y algunas estrategias de concertación social, particularmente con el sector indígena, a través de mesas de diálogo para el tratamiento de temas específicos. La política gubernamental dio prioridad a la viabilidad, y a la construcción de un nuevo oleoducto para crudos pesados.

A partir de marzo del 2000, se inició el descongelamiento paulatino de depósitos en el sistema financiero y se restablecieron líneas de crédito al sector privado, factores que incidieron favorablemente en la reactivación de la demanda interna.

Los resultados de todas estas acciones se reflejaron en una relativa recuperación del PIB en el 2.3%. Un punto positivo constituye la reestructuración de la deuda que apoyó el fortalecimiento de la reserva monetaria internacional en 308 millones de dólares.

Los esfuerzos realizados por mantener la estabilidad política, más algunas medidas adoptadas en el campo económico dieron sus frutos en el año 2001, en el cual se observó una recuperación de la economía con un crecimiento del 5.6% en términos del PIB. También se observó un importante aumento de la inversión nacional y extranjera que llegó a 1.399 millones de dólares.

En el sector externo, las exportaciones FOB decrecieron por cuanto las ventas de petróleo sufrieron una fuerte disminución mientras las importaciones medidas en valores CIF aumentaron en el 44%, con un importante crecimiento de las de bienes de consumo. El alto grado de dolarización que caracterizó a la economía ecuatoriana en los años previos, facilitó la adopción del nuevo sistema y el establecimiento de precios relativos, acorde a los niveles de la oferta.

La acción del gobierno se orientó a la atención de refinanciamiento de la deuda y la culminación del programa de financiamiento con organismos multilaterales de desarrollo y el FMI.

Modelo de gestión

La administración del SRI definió un modelo de gestión tributaria, seguramente el más desarrollado para la época y que en términos generales ha influido y en muchos casos ha sido determinante en los esfuerzos de fortalecimiento institucional de la mayor parte de los organismos del estado.

Los requerimientos de equilibrio fiscal y estabilidad macro económica, indispensables para la conducción armónica del país, estimularon la misión de

institucionalizar la administración tributaria, fue necesario redoblar esfuerzos y creatividad, para impulsar la creación de una cultura tributaria y obtener los recursos necesarios para la sostenibilidad del presupuesto del estado, bajo la convicción de que para afianzar los objetivos fiscales es necesario que los ingresos tributarios sustituyan a los ingresos petroleros; solo así se podía independizar a la economía de los riesgos de fluctuación del mercado, aumentar los márgenes de seguridad del financiamiento público y disponer de los recursos necesarios para la operación de un fondo que permita emplearlos en inversiones prioritarias de desarrollo.

El modelo de gestión aplicado en el SRI, contribuyó a rescatar el valor del servicio público, pues, los conceptos de eficiencia y eficacia que se introdujeron, significaron la aplicación de mecanismos de mercado dentro de una organización del Estado, al punto de asegurar que las mejores opciones fueron siempre las decisiones de inversión adoptadas, que se vean reflejadas en términos de servicio a la sociedad. Así, por ejemplo, la incorporación del recurso humano y su permanencia en la entidad, se sujetaron a la capacidad de manejo tecnológico y al costo del mercado en condiciones competitivas, medidas en términos de resultados.

Objetivos Estratégicos⁴⁵

El modelo se fundamentó en los siguientes objetivos estratégicos:

- Lograr el crecimiento sostenido, en valores reales, de la recaudación de tributos.
- Reducir significativamente los índices de evasión y elusión tributaria creando un ambiente de riesgo al incumplimiento de las obligaciones.
- Brindar el mejor servicio al contribuyente y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Aplicar con equidad las leyes tributarias y propender a una reforma integral de la normativa jurídica, ajustada a la modernidad, para la eficaz administración de los tributos.
- Promover el desarrollo personal y profesional del recurso humano para incrementar su productividad y eficiencia.

Sistema de Valores

El sistema de valores institucionales representa un conjunto de atributos mínimos indispensables para llevar a cabo una administración tributaria con

⁴⁵ Memoria Institucional: Una respuesta a la sociedad, Servicio de Rentas Internas, Septiembre 1968, diciembre 2002

integridad e imparcialidad. Garantizar integridad e imparcialidad de una Administración tributaria, demanda, entre otros requisitos, establecer un código de conducta que defina y promueva patrones de comportamiento de los funcionarios y control de rendimiento; incompatibilidad para el ejercicio de actividades privadas de asesoramiento tributario; y, respeto al contribuyente para proteger la privacidad y confidencialidad de su información. Este sistema se cimentó en los siguientes pilares:

Honestidad, que refleja un comportamiento ético en el cumplimiento de las funciones y en el manejo de los recursos.

Transparencia, que se inicia con la identificación del salario, la aplicación de procedimientos estandarizados, el control de los procesos y concluye con la evaluación de desempeño y la rendición de cuentas a la sociedad.

Vocación de Servicio, como una actitud del funcionario tributario orientada a facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes.

Principios del Modelo⁴⁶

- Centralización normativa y desconcentración operativa: la administración central define y establece lineamientos estratégicos, políticas, normas, procedimientos y la conceptualización de los proyectos de soporte operativo. La administración regional y provincial, con cobertura nacional, se encarga de la operación desconcentrada, pero con un sentido uniforme y retroalimenta los procesos con fines de evaluación y ajuste.

La medición de desempeño se realiza mediante la aplicación de indicadores de gestión, con relación al cumplimiento de las metas programadas, en el marco de un plan operativo anual.

- Flexibilidad estructural: el SRI en una primera fase fundamentó su modelo de gestión en un esquema de administración por proyectos, para luego consolidar la organización institucional en una estructura formal sin perder la flexibilidad requerida para el cumplimiento de sus objetivos y definiciones estratégicas.
- Eficiencia: el modelo considera a la eficiencia como la producción de resultados deseados, con un mínimo de gasto de energía y recursos, reflejada en el costo de oportunidad en términos de servicio a la sociedad.

⁴⁶ Memoria Institucional: Una respuesta a la sociedad, Servicio de Rentas Internas, Septiembre 1968, diciembre 2002

- Polifuncionalidad: los funcionarios del SRI son reclutados en las universidades, en los grupos de jóvenes profesionales y en el mercado de profesionales en general, una vez seleccionados luego de un riguroso proceso, están capacitados para accionar funcionalmente en cualquier espacio de la organización.
- Profesionalización: este principio es indispensable para que la Administración Tributaria actúe al margen de la influencia política, con la indispensable autonomía para el cumplimiento de las complejas responsabilidades que les asigna la Ley.
- Competencia laboral: la estabilidad en la Institución se deriva del rendimiento medido en términos de resultados, se trata de un modelo no burocrático de carrera administrativa.
- Política de tercerización de servicios: se aplica tanto para la administración de los recursos humanos como para obtener servicios de apoyo y desarrollos de sistemas informáticos.
- Tecnología de información: el modelo considera a la herramienta informática como un elemento fundamental de apoyo para la sistematización de los procesos tributarios y la eficiente prestación de los servicios a los contribuyentes.

Cooperación internacional

El SRI recibió cooperación técnica y financiera del Banco Interamericano de Desarrollo, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Internacional para el Desarrollo de los Estados Unidos, Gobierno de la República de Chile a través del Servicio de Impuestos Internos, así como, de varias administraciones tributarias de América y Europa.

Con el programa de cooperación con el Banco Interamericano de Desarrollo 1062/OC-EC Modernización del Sistema Tributario Ecuatoriano, suscrito el 24 de abril de 1998, se impulsó la ejecución con la participación activa del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, organismo técnico que actuó en calidad de Agencia Especializada.

A través de este Programa, fue posible disponer del equipamiento de hardware y software, para soportar la plataforma tecnológica del SRI, así mismo, canalizar de las diversas Administraciones Tributarias de Europa y América, sus avances y experiencias y aprovechar este invaluable conocimiento, para adaptarlo a

la realidad nacional. Estas experiencias constituyeron un factor de aceleración en la consecución de los objetivos.

Mediante este Programa, fue posible dinamizar, varios proyectos de reingeniería y de normatividad tributaria y un amplio rubro de capacitación. El Banco Interamericano de Desarrollo mantuvo siempre una inteligente, pero discreta supervisión del Programa y su acompañamiento fue determinante en los logros alcanzados.

Con la Agencia Internacional para el Desarrollo y el gobierno de Chile, se ejecutó un Convenio de pasantías de funcionarios del SRI en el Servicio de Impuestos Internos de Chile y se obtuvo el apoyo de expertos tributarios de ese país para el fortalecimiento del programa de capacitación del SRI.

Igualmente, con USAID y a través del proyecto SALTO de cooperación no reembolsable, se obtuvieron consultorías y se realizaron acciones de capacitación para el desarrollo institucional.

Dada la ausencia de institucionalidad de la Administración Tributaria debido principalmente, al manejo empírico sin apoyo tecnológico, a la falta de personal profesional, a la carencia de flexibilidad administrativo financiera y especialmente a la imagen negativa que había generado la Dirección General de Rentas en la sociedad, el mayor esfuerzo por institucionalizar la administración tributaria se ubica en el período 2000 – 2006, particularmente a raíz de la creación, tecnificación y continuidad en la gestión del Servicio de Rentas Internas bajo la dirección de la Eco. Elsa de Mena y del equipo de profesionales que coadyuvaron al cambio.

En términos cuantitativos en este período se elevaron los índices más significativos como la presión fiscal que prácticamente se duplicó, así como el nivel de recaudaciones.

Un indicador vital que abona el reconocimiento de la importancia de esta etapa para la institucionalización de la Administración Tributaria, es la concienciación en la sociedad en general y en particular en el sector de contribuyentes de una cultura tributaria inimaginable dada las condiciones imperantes en la época que fue fortalecida inclusive con la capacitación tanto a nivel escolar como en el bachillerato mediante la inclusión como eje transversal de su pensum de estudios.

A partir del 2007 y pese a los cambios y modificaciones que se han introducido en la Administración Tributaria se puede advertir que continúa un alto grado de respetabilidad de parte de la sociedad.

1.5. Derecho Público, NICSP y la formación de posgrado

La norma del Derecho Público que reafirma la implementación y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público la encontramos en el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas publicado el 22 de octubre de 2010 que, a través de su reglamento de aplicación (artículo 174), exige a las entidades y organismos del sector público aplicar las NICSP. Como se puede apreciar esta disposición se halla incumplida, me atrevo a pensar, por dos razones, la primera, el desconocimiento de esta nueva especialización en la rama contable por parte de los profesionales de la contaduría pública, ya que luego de una amplia investigación a nivel nacional, se ha podido identificar a un solo colega que en meses anteriores concluyó sus estudios en esta especialización contable en Londres, ciudad donde se encuentra la sede del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público –IPSASB- (por sus siglas en inglés); y, en segundo lugar, porque las autoridades de las entidades y organismos del sector público no conceden mayor valor a los estados financieros que las mismas producen, desaprovechando de esta manera el enorme valor que tienen los mismos para la oportuna y adecuada toma de sus decisiones.

Este antecedente sirve de gran sustento para proponer, precisamente, a través de esta tesis, la necesidad de crear un programa académico de cuarto nivel (Curso de Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP) para corregir este incumplimiento legal, pero sobre todo para dotar a las entidades y organismos del sector público de estados financieros preparados con oportunidad y que sean confiables, transparentes, comparables y comprensibles que ayuden a las autoridades a la toma de decisiones y a la rendición de cuentas.

1.6. Docencia del Programa

Para viabilizar este programa de especialización superior, se vienen desarrollando varias acciones orientadas a la suscripción de un convenio interinstitucional entre las Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador con la

Universidad del Aconcagua de Mendoza, Argentina, para, en primer término, intercambiar profesores en el campo de las Normas Internacionales de Información Financiera NIFF y de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP, con lo cual se cubriría en primera instancia los cuadros de docentes para llevar a cabo este programa de especialización, se manifiesta en primera instancia, porque a partir del segundo año, serán nuestros primeros egresados y graduados los que tomen la posta para continuar con la formación de los nuevos estudiantes y generaciones.

1.6.1. Campos Seleccionados

Los campos han sido seleccionadas a fin de proporcionar al estudiante los conocimientos y competencias necesarias para que pueda desenvolverse con absoluta solvencia en el campo de la implementación de las NICSP, en el campo de la asesoría para la implementación de las mismas y también en el campo de la docencia para formar a nuevos especialistas en estas normas, sin dejar de mencionar que el mercado es sumamente amplio, considerando únicamente las direcciones financieras de las entidades del sector público y de los gobiernos autónomos descentralizados.

1.6.2. Secuencia del Programa

Con el afán de ser ordenados y coherentes en la instrucción a los estudiantes y también con el propósito de que una materia sea complementada con la siguiente se establece la siguiente secuencia:

1. Principios de Derecho Público
2. Teoría del Sistema de Control Interno y Riesgos del Sector Público
3. Valoración de Activos y Bienes del Sector Público
4. Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICSP)
5. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público que afectan a las cuentas de activos e ingresos
6. Normas Internacionales de Contabilidad que afectan a las cuentas de pasivos y de gastos
7. Normas Internacionales de Contabilidad que afectan a las cuentas del patrimonio
8. Metodología de la investigación

Es importante destacar que este Programa de Especialización Superior va a producir un enorme impacto en los profesionales de la contaduría pública y de otras especializaciones afines, por la apertura de un gran mercado de trabajo que estará constituido por las universidades del país tanto de posgrado como de pregrado; por los institutos superiores de contabilidad; por los colegios técnicos de administración y contabilidad. Esta nueva realidad en el campo de la contabilidad exigirá de las autoridades pertinentes modificar y ampliar el pensum de estudios de los colegios técnicos y de las facultades de contabilidad y auditoría de las universidades de pregrado, con la finalidad de incorporar esta nueva materia Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, exactamente, como ocurrió allá por la década de los setenta cuando se expidió la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control y, fue preciso incorporar en el pensum de estudios de colegios técnicos y universidades de pregrado la materia de Contabilidad Gubernamental. Esta circunstancia exigirá la creación de muchas plazas de trabajo en calidad de docentes de esta nueva rama de la contabilidad.

De otra parte y, en cuanto se refiere a la aplicación de esta nueva técnica contable, su mercado cautivo estará constituido por los funcionarios y técnicos de las direcciones financieras de los Ministerios y entes autónomos de la función ejecutiva como las Superintendencias, Banco Central, SRI, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, sobre todo la Contraloría General del Estado, ente encargado de controlar la debida aplicación de esta visión moderna de la contabilidad del sector público.

También deben considerarse a los funcionarios de las direcciones financieras de las funciones legislativa, judicial, electoral; así como, funcionarios de las direcciones financieras de las universidades y escuelas politécnica públicas; gobiernos autónomos descentralizados, en especial, de los más de doscientos municipios del país, sin descuidar las veinticuatro prefecturas provinciales.

Finalmente, la sociedad en su conjunto se beneficiará, no sólo por la creación de importantes y numerosas plazas de trabajo especializado, sino sobre todo porque la implementación y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, facilitará y hará posible brindar servicios públicos con oportunidad y calidad a la comunidad. Recordemos que disponiendo la autoridad pública de estados financieros oportunos, confiables y transparentes pueden y deben adoptar mejores y oportunas decisiones en beneficio del servicio público.

Capítulo Segundo
El Programa de Especialización Superior en Normas
Internacionales del Sector Publico NICSP

2.1. Datos Generales del Programa

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

Área académica: Derecho

Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Enero, 2016

Institución	Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador		
Área Académica	Derecho		
Programa de posgrado	Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)		
Fecha	Enero, 2016		
Nombre completo de la carrera o programa	Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)		
Tipo de trámite	Proyecto Nuevo		
Tipo de programa	Especialización Superior		
Título que otorga el programa	Especialista Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)		
Mención que otorga el programa	Ninguna		
Énfasis académico	Énfasis Único		
Campo de conocimiento (Clasificación Internacional Normalizada de la Educación)	Amplio	Específico	Detallado
	Ciencias contables, administrativas, económicas y derecho.	Contable y Derecho	Contable del Sector Público
Unidad Académica a la	Área académica de Derecho		

que pertenece el programa	
Modalidad de Estudios	Presencial
Descripción de la modalidad de estudios	Para atender la demanda de los estudiantes se ha organizado dos paralelos, el uno, con el siguiente horario: 07h00 a 08h40 de lunes a viernes; y, El segundo paralelo, que se destinará a estudiantes (funcionarios) de provincias, tendrá el siguiente horario: Viernes y sábados, dos veces al mes, de 09h15 a 18h10 el viernes y de 08h:0 a 17h40 el sábado.
Dedicación del estudiante	Tiempo parcial

Tabla 8. Datos Generales del Programa
Fuente: Universidad Andina Simón Bolívar

2.2. Pertinencia:

Síntesis de la pertinencia del programa

La Universidad tiene como objetivo, entre otros, fortalecer la oferta de posgrado a nivel nacional y regional, potenciar la investigación, y profundizar su vinculación con la colectividad de forma articulada a los programas académicos y a los sectores de la administración pública (entidades que forman parte del gobierno central, instituciones superiores de control del Estado, gobiernos autónomos descentralizados).

Detalle de la pertinencia del programa

Relación del programa con la Universidad

La Universidad Andina Simón Bolívar tiene como objetivo, entre otros, fortalecer la oferta de postgrado a nivel nacional y regional, potenciar la investigación, y profundizar su vinculación con la colectividad de forma articulada a los programas académicos. La Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad NICSP se ajusta a esta misión dado que permite consolidar, ampliar y reforzar los conocimientos teórico-prácticos de los profesionales del ámbito contable y financiero que prestan sus servicios en los diversos sectores de la administración pública, entidades superiores de control del Estado y gobiernos

autónomos descentralizados; la cobertura es muy amplia ya que incluye a estos mismos sectores, pero del área andina. Realmente se convierten en herramientas clave en el desarrollo nacional y regional, y abre un importante espacio para identificar aspectos que deben ser fortalecidos o perfeccionados en el ordenamiento de las nuevas técnicas y principios contables que coadyuven al logro del más elevado propósito de las NICSP que es la “transparencia en el servicio público” para beneficio de sus usuarios, que en definitiva, es la colectividad en general.

Relación del programa con el área académica

El Área académica de Derecho, a la cual pertenece el programa, tiene una sólida experiencia en el diseño y gestión eficiente de programas de posgrado que se remonta al inicio de funciones de la Sede Ecuador de la Universidad Andina Simón Bolívar, en 1992. Esta área tiene por objeto reflexionar desde una perspectiva interdisciplinaria acerca de los últimos avances de la ciencia, en el caso materia de nuestro estudio, de la ciencia contable, que se sustenta en principios universales de aceptación general, especialmente relacionados con los notables efectos de los procesos económicos, sociales y políticos que se presentan en el país y en la región.

El Área desarrolla los siguientes campos de investigación, en lo concerniente a las NICSP:

Estado de derechos, constitución y soberanía

Estudio de las diversas manifestaciones del poder público y la estructura del Estado; los derechos y libertades y sus garantías; las incidencias de la información financiera del sector público producida en el marco de las NICSP, que deben ser estándares en su aplicación nacional y regional, que de una u otra manera afecta la soberanía y el Estado constitucional; así como en la evolución de la ciencia contable, partiendo de los principios de contabilidad generalmente aceptados, pasando por el sistema integrado de gestión financiera SIGEF hasta llegar a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP.

Régimen del desarrollo y de la integración

Los estudios en este campo proveen elementos acerca de los sistemas contables/financieros que disciplinan y respaldan el sistema económico y las relaciones entre sus agentes públicos (entidades del gobierno central, gobiernos autónomos descentralizados) y organismos públicos de control (Contraloría General

del Estado y Ministerio de Finanzas), los recursos naturales y el ambiente; así como los procesos de integración del área andina, en particular y, de América Latina, en general.

El programa Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP se relaciona fundamentalmente con los dos campos de investigación: 1) el relativo a “Estado de Derechos, Constitución y Soberanía” pues se enfatiza en el papel regulador del estado y en la protección de derechos de quienes tienen intereses en el funcionamiento de los sistemas contable y financiero del sector público: entidades del gobierno central y gobiernos autónomos descentralizados; y, 2) el relativo a “Régimen de Desarrollo y de la integración”, pues desde una visión interdisciplinaria, que conjuga fundamentalmente elementos contables, financieros y económicos, enfoca problemas de la implementación y administración de los sistemas contables bajo la nueva concepción de las NICSP, en el ámbito nacional, regional y latinoamericano, todos ellos de notable incidencia en la colectividad, porque apunta a un servicio público de calidad, eficiente y oportuno.

Necesidad académica y teórica a la que responde el programa

Este programa combina elementos de derecho público y de derecho privado en el tratamiento de las siguientes temáticas fundamentales: marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; cambios de paradigmas introducidos por los nuevos principios de la contabilidad moderna y el uso intensivo de tecnología; responsabilidad de las entidades que controlan y supervisan la producción de información financiera pública (Contraloría General del Estado y Ministerio de Finanzas). Estos temas son tratados desde una perspectiva amplia, que si bien responde a una única fuente de emisión de las normas (el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público IPSASB, por sus siglas en inglés), toma en consideración los aportes de profesionales internacionales como Jorge Gil, Vernor Mesén Figueroa, Samuel Alberto Mantilla, Rodrigo Estupiñán Gaitán, entre otros.

Adicionalmente, la Especialización Superior promueve un enfoque interdisciplinario, en el que se consideran ampliamente los aportes de otras disciplinas como principios de derecho público, teoría del sistema de control interno y riesgos de la entidad del sector público, sistema de valoración de bienes y activos

del sector público, además de las propias NICSP con la finalidad de generar conocimiento. Desde esta perspectiva, el programa acoge el aporte de varios autores, en el entendido de que los principios y procedimientos contables del sector público son únicos, estándares y universales, pero varía por el enfoque y énfasis que cada uno de ellos imprime en sus exposiciones.

Necesidad social a la que busca responder el programa

Desde una perspectiva social, este programa responde a la necesidad de capacitar a los profesionales de la contaduría pública que laboran en las entidades del gobierno central (funciones ejecutivas, legislativa, judicial, electoral), así como, los gobiernos autónomos descentralizados y los organismos superiores de control (Ministerio de Finanzas y Contraloría General del Estado).

El entendimiento de los principios y normas de contabilidad que regulan la actividad contable/financiera de las entidades de sector público y su aplicación para asegurar la transparencia en sus actos y contratos, responde, entre otras, a las siguientes necesidades sociales: mejor administración y control del registro contable por parte de estas organizaciones, oportunidad y confiabilidad en la entrega de la información financiera, disminuir el riesgo legal, técnico y contable, todo lo cual se concreta en una sola frase: brindar un servicio de calidad, oportuno y transparente a la colectividad usuaria de los mismos, este logro realmente se inscribe dentro del marco del buen vivir.

Impacto social, económico, cultural esperado

La Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP:

- Contribuye al entendimiento de la necesidad de contar con un sistema contable desarrollado en el marco de las NICSP con la finalidad de asegurar transparencia, confiabilidad y oportunidad en la presentación de los estados financieros a sus usuarios y un servicio de calidad y oportunidad a la colectividad. De esta manera, se concretará y tendrá su verdadero significado el proceso de democratización económica, indispensable para la plena vigencia de los derechos económicos y sociales.
- Introduce a los estudiantes a la comprensión y respeto de las diferentes lógicas que animan los diversos organismos del sector público incluyendo a

los gobiernos autónomos descentralizados y organismos superiores de control (Ministerio de Finanzas y Contraloría General del Estado).

- Permite identificar los problemas contables más frecuentes que se presentan en los ámbitos presupuestario, contable y financiero (emisión de estados financieros transparentes para beneficio de los usuarios de los mismos); así como reflexionar sobre las soluciones más idóneas, considerando el interés de la colectividad en estos ámbitos, como una forma de administrar eficientemente estas normas y lograr por este camino mayor productividad (en cuanto al servicio público brindado con eficiencia y oportunidad) de los organismos del sector público y elevar el nivel de satisfacción de las necesidades sociales que estos últimos están llamados a cubrir.
- Ofrece un importante espacio para evaluar las ventajas y beneficios de la aplicación de las NICSP frente a sistemas que están por superarse como el Sistema Integrado de Gestión Financiera SIGEF.

Ejes transversales que incluye el programa

Este programa recoge la creciente preocupación y responsabilidad por conocer y aplicar la normativa contable internacional basada en los principios contenidos en las NICSP; y, esa preocupación y responsabilidad no deben ser únicamente de los profesionales que trabajan en las direcciones financieras de los organismos y entidades del sector público sino de todo el estamento institucional, partiendo de las más altas autoridades, llámense secretarios de Estado, alcaldes, prefectos provinciales, presidentes de las juntas parroquiales hasta el último servidor de cada organismo público. En este orden de pensamiento, es importante tener claro que el proceso de transición que significa pasar de una normativa local (Sistema integrado de gestión financiera) a una normativa internacional (NICSP) requiere de muchas decisiones de la alta dirección, así como también de cambios tecnológicos en la sistematización contable, permanente capacitación al personal, lo que indudablemente exige nuevas inversiones y gastos adicionales que quizá no se encuentran presupuestados en las entidades públicas. Finalmente, existen cambios muy importantes en los reportes financieros, así, por ejemplo, las notas a los estados financieros adquirirán una importancia muy significativa, superior a la que se venía manejando. Los profesionales de la contaduría pública tienen el desafío de medir la extensión de las revelaciones para cumplir el objetivo de transparentar y medir los

riesgos, al mismo tiempo que deben actuar con prudencia y razonabilidad, donde el criterio del profesional contable juega un rol de enorme trascendencia, de ahí que su formación debe ser integral, combinando adecuadamente la teoría contable con la práctica.

Adicionalmente, este programa permite el entendimiento y la complementariedad de disciplinas que se encuentran conectadas directamente con los principios y el proceso contable, como principios de derecho público, teoría del sistema control interno y riesgos del sector público, entre otras, con la finalidad de brindar confianza y seguridad en los resultados (estados financieros) que arroje el proceso contable desarrollado en el marco de las NICSP a sus usuarios de los sectores público y a la colectividad en general.

Relación con las políticas nacionales

El modelo de investigación que se desarrolla en este programa guarda estrecha relación con las Políticas Nacionales de Ciencias, Tecnología, Innovación y Saberes Ancestrales pues:

- Busca desarrollar y fortalecer el recurso humano en la ciencia contable moderna y universal, que se aplica en todos los ámbitos vitales para el desarrollo institucional del sector público, como son las normas internacionales de contabilidad del sector público NICSP, (vínculo con Política 1). El fortalecimiento del recurso humano que se persigue en este programa no tiene en cuenta únicamente la dimensión personal y profesional, sino que considera el comportamiento del individuo en las colectividades y el comportamiento del entorno. De ahí el énfasis en la responsabilidad social e inclusión contable y financiera que este programa promueve.
- Pretende incorporar los resultados de la investigación (principios y marco conceptual de las NICSP) al aparato productivo y educativo para contribuir con el mejoramiento de la calidad y el nivel de vida de las y los ecuatorianos, mediante la entrega de un servicio de calidad, con oportunidad y eficiencia a los usuarios de los mismos, que es la propia colectividad (vínculo con Política 5). La investigación que se desarrolla en este programa tiene por objetivo solucionar problemas de carácter contable que se presentan cotidianamente en las actividades del sistema económico y financiero del sector público

(entidades del gobierno central y de los gobiernos autónomos descentralizados), por la renuencia a aplicar la nueva normativa contable, ya sea por temor a lo desconocido, pero más se debe a la falta de decisión de las autoridades de los organismos públicos, a pesar de que lo dispone el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, publicado en el Registro Oficial No. 306 de 22 de octubre de 2010⁴⁷, específicamente el Art. 164 del Reglamento de Aplicación del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, expresa lo siguiente: “**Normativa contable aplicable.**- *En la formulación de la normativa contable gubernamental el Ministerio de Finanzas considerará las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público y será de cumplimiento obligatorio para las entidades del Presupuesto General del Estado y gobiernos autónomos descentralizados. Para las empresas, banca pública y seguridad social deberán considerarse obligatoriamente los esquemas definidos para la consolidación de cuentas que emita el Ministerio de Finanzas*”.

- El programa permite alcanzar los objetivos previstos en la LOES para la educación superior, especialmente: aportar con elementos para el cumplimiento de los objetivos del régimen de desarrollo previsto en la Constitución y en el Plan Nacional de Desarrollo (Art. 8, lit, e, LOES). Fundamentalmente, la Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP se relaciona con el objetivo del régimen de desarrollo previsto en el Art. 276, num. 2 de la Constitución: “Construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la generación de trabajo digno y estable”, pues los ámbitos de estudio de este programa constituyen la columna vertebral del sistema económico del sector público. La vinculación con este artículo y numeral de la carta magna se explica por el hecho de que el sector público debe ofrecer un sistema contable/financiero transparente que permita la administración y control de los recursos del Estado que llegan al presupuesto vía impuestos, tasas y contribuciones en general.

⁴⁷ Código orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, publicado en el Registro Oficial N° 306 de 22 de octubre de 2010.

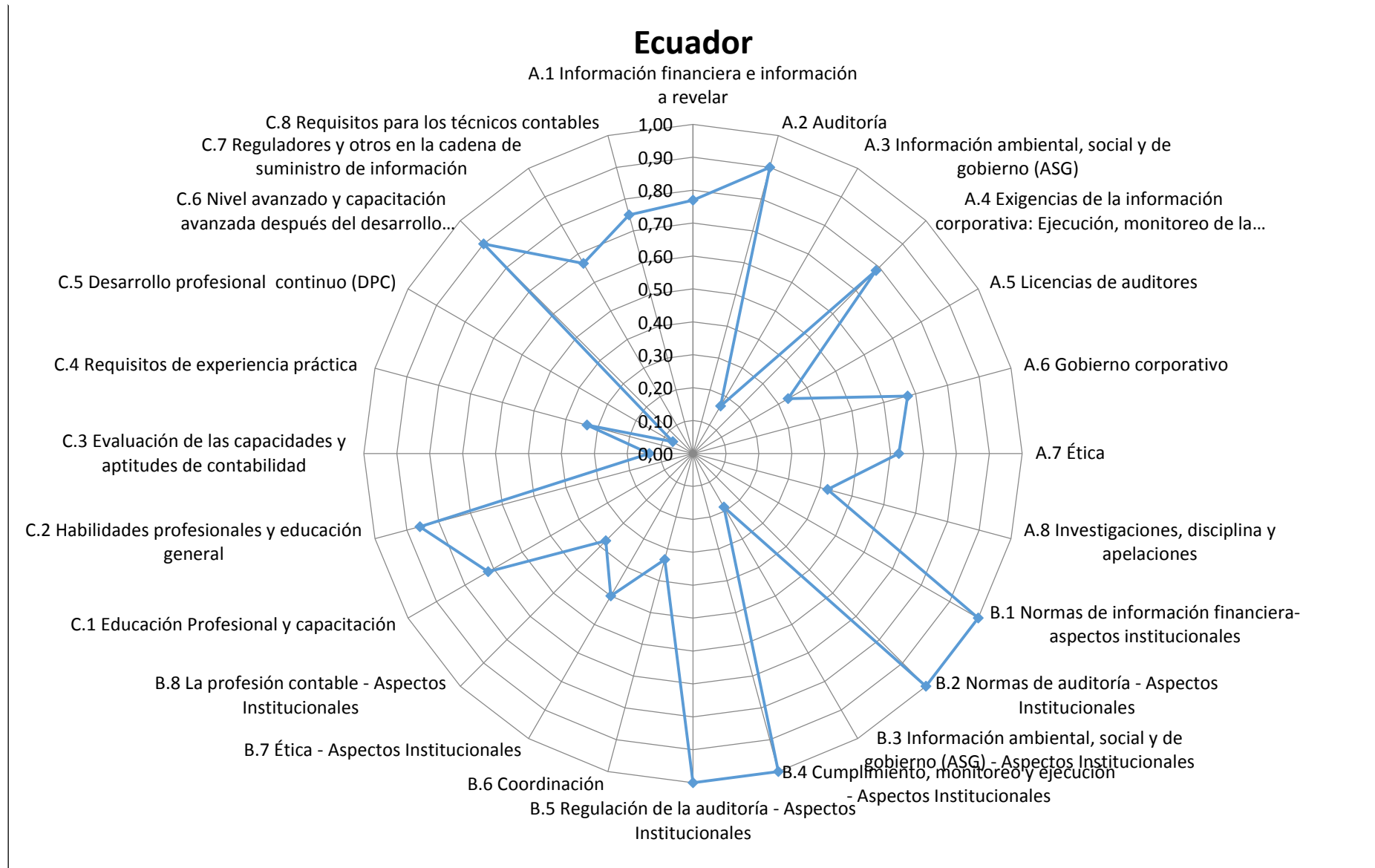
- Este programa se ajusta plenamente al principio de pertinencia, en el sentido de que responde a las expectativas y necesidades sociales, a la planificación nacional y al régimen de desarrollo. La oferta docente de este programa se articula claramente con las necesidades de desarrollo nacional y regional vinculadas con la capacitación de profesionales contables que laboran en el sector público (instituciones del gobierno central, gobiernos autónomos descentralizados y organismo públicos superiores de control Contraloría General del Estado y también el Ministerio de Finanzas en su calidad de organismo encargado de la supervisión y control de los recursos públicos entregados vía partidas presupuestarias.

En este punto considero relevante referirme a la evaluación llevada adelante por las Naciones Unidas sobre el desarrollo, implantación y aplicación de tecnología contable para el sector público (NICSP) en varios países de América y del mundo, entre ellos El Ecuador y, sus resultados determinan que hay mucho que hacer en el país en el campo de la contabilidad del sector público, como lo demuestra el siguiente gráfico y los indicadores en lo que compete al Ecuador: tomando en cuenta las tendencias del mercado ocupacional local, regional y nacional, que demanda cada vez más profesionales altamente especializados, y considerando las políticas actuales que tienden a vincular con mayor fuerza el financiamiento público con el desarrollo de la estructura productiva (Art. 107, LOES).

La mencionada evaluación llevada a cabo por las Naciones Unidas se materializa en un gráfico y una tabla de indicadores, de varios países de América y del mundo; en cuanto se refiere al Ecuador la evaluación es desalentadora como se puede apreciar en el gráfico y la tabla correspondiente referida a nuestro país.⁴⁸

⁴⁸ Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y Desarrollo-UNCTAD. Herramientas para el desarrollo contable.

Tabla 9. Diagnóstico de la Organización de Naciones Unidas
 Fuente: Organización de Naciones Unidas



Indicador	ECUADOR
A.1. Información Financiera e información a revelar	0.77
A.2. Auditoria	0.90
A.3. Información Ambiental, Social y de Gobierno (ASG)	0.17
A.4. Exigencias de la información corporativa: Ejecución, monitoreo de la implementación y cumplimiento	0.79
A.5. Licencias de auditores	0.33
A.6. Gobierno corporativo	0.68
A.7. Etica	0.63
A.8. Investigaciones, Disciplina y apelaciones	0.42
B.1. Normas de Información Financiera - Aspectos Institucionales	1.00
B.2. Normas de Auditoría – Aspectos Institucionales	1.00
B.3. Información Ambiental social de gobierno(ASG) Aspectos Institucionales	0.19
B.4. Cumplimiento monitoreo y ejecución – Aspectos Institucionales	1.00
B.5. Regulación de la auditoria – Aspectos Institucionales	1.00
B.6. Coordinación	0.33
B.7. Etica – Aspectos Institucionales	0.50
B.8. La profesión contable – Aspectos Institucionales	0.38

C.1. Educación profesional y capacitación	0.72
C.2. Habilidades profesionales y educación general	0.86
C.3. Evaluación de las capacidades y aptitudes de contabilidad	0.13
C.4. Requisitos de experiencia práctica	0.33
C.5. Desarrollo profesional continuo (DPC)	0.07
C.6. Nivel avanzado y capacitación avanzada después del desarrollo profesional inicial	0.90
C.7. Reguladores y otros en la cadena de suministro de información	0.67
C.8. Requisitos para los técnicos contables	0.75

Tabla 10. Indicadores de la Organización de Naciones Unidas sobre uso de tecnología contable en el sector público ecuatoriano

Fuente: Organización de Naciones Unidas

Como se puede observar el gráfico y la tabla evidencian indicadores de bajo nivel en varios aspectos, pero en lo atinente al objeto de nuestro estudio encontramos lo siguiente:

C.3. Evaluación de las capacidades y aptitudes de contabilidad: 0.13

C.4. Requisitos de experiencia práctica: 0.33

C.5. Desarrollo profesional continua (DPC): 0.07

Estos indicadores resultan muy preocupantes y la única solución posible es la aplicación e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Como se menciona en líneas precedentes, el programa se vincula con el objetivo del régimen de desarrollo previsto en el Art. 276, núm. 2 de la Constitución,

y guarda estrecha relación con los objetivos 2, 8 y 10 del Plan Nacional de Desarrollo, conforme pasamos a explicar:

Señalar con cuáles de los 12 objetivos del PNBV guarda relación y describir la naturaleza de esa relación:

La Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público persigue como uno de los objetivos más trascendentes la transparencia del hecho económico y la producción de estados financieros (información financiera) oportuna, confiable y verificable, que sea la respuesta a un servicio de calidad con oportunidad y eficiencia a la colectividad, se relaciona con los siguientes objetivos, políticas y lineamientos previstos en el Plan Nacional de Desarrollo:

- **Objetivo 2:** Auspiciar la igualdad, la cohesión, la inclusión y la equidad social y territorial en la diversidad; política 2.1: Generar condiciones y capacidades para la inclusión económica, la promoción social y la erradicación progresiva de la pobreza; lineamiento 2.1.e, promover y apoyar iniciativas de economía popular y solidaria y MIPYMES mediante varios mecanismos, entre ellos, la capacitación sobre las NICSP, en niveles de educación media (bachillerato técnico), de tercero y cuarto niveles, considerando que la demanda es muy alta (funcionarios de las direcciones financieras de todo el sector público incluyendo gobiernos autónomos descentralizados) sin dejar de referirse a los funcionarios de la Contraloría General del Estado y del Ministerio de Finanzas. El programa propuesto contempla una asignatura especial Teoría del Sistema de Control Interno y Riesgos del Sector Público, en la cual se enfatiza en la necesidad de ordenar administrativamente a la institución pública y, de esta manera evitar riesgos futuros que pueden comprometer el desenvolvimiento presente y futuro de la misma y sobretodo de sus funcionarios técnicos y operativos.
- **Objetivo 8:** Consolidar el sistema económico social y solidario; política 8.7: Garantizar una adecuada gestión de la liquidez para el desarrollo y para administrar el esquema monetario vigente; lineamientos: 8.7. a: Fortalecer la institucionalidad de la política monetaria y la regulación financiera para la gestión de la liquidez; 8.7. d: Fortalecer y consolidar un marco conceptual contable y regulatorio para el sistema contable que permita asegurar resultados reales y verificables de la información financiera en beneficio de

sus usuarios, en especial de la colectividad por la eficiencia de los servicios públicos que demanda. 8.7. f: Reformar y actualizar el sistema contable tradicional sustentado en el sistema integrado de gestión financiera SIGEF con la finalidad de que al hablar un mismo lenguaje de la actividad contable y financiera del sector público en todos los niveles de los sectores económicos públicos en la órbita local, provincial, nacional y regional, se estandaricen principios y procedimientos contables para fortalecer la información financiera, misma que debe ser confiable, oportuna y verificable que apoye la toma de decisiones de la alta dirección. 8.7 h: Asegurar el fortalecimiento institucional público con un sistema contable/financiero sólido y universalmente reconocido que facilite y agilice el intercambio de información financiera entre instituciones del sector público local, provincial, nacional y regional.

- **Objetivo 10: políticas y lineamientos:**

- i. **política 10.5:** Fortalecer los sectores financieros de las entidades del sector público a través de la aplicación de las NICSP, condición que les permitirá a los organismos públicos (función ejecutiva, legislativa, judicial, electoral y gobiernos autónomos descentralizados) trabajar con información real, completa y oportuna para beneficio de sus usuarios, es decir de la colectividad. **lineamientos:** 10.5. e. Impulsar y facilitar el acceso a información financiera pública de las diversas funciones del Estado y de gobiernos autónomos descentralizados. 10.5. f: Fortalecer e impulsar el crecimiento del sector público en general y establecer niveles transparentes de control y supervisión por parte de la Contraloría General del Estado y del propio Ministerio de Finanzas, partiendo de un denominador común que son las Normas Internacionales de Contabilidad del sector público.
- ii. **política 10.8:** Articular la generación y gestión de recursos financieros y no financieros para apoyar la transformación de la matriz productiva; **lineamientos: 10.8. a.** Fortalecer el proceso contable/financiero del sector público aplicando el marco conceptual de las NICSP para que sirva como herramienta técnica que facilite la producción de información financiera transparente que apoye la transformación de la matriz productiva, ya que disponiendo de información financiera oportuna, confiable y de calidad se van a identificar recursos propios o de terceros (créditos internacionales) a los

que puedan acceder los sectores involucradas en este proceso de transformación. 10.8. b: Establecer criterios de elegibilidad para la concesión de créditos orientados al cumplimiento de los objetivos de desarrollo; 10.8. d: Impulsar créditos en el ámbito nacional e internacional para fortalecer el financiamiento de los sectores involucrados en el proceso de transformación de la matriz productiva. 10.8 g: Disponiendo de información financiera real y verificable, los organismos del sector público pueden fomentar el ahorro de largo plazo y canalizarlo hacia la inversión productiva. 10.8 h: Fortalecer y clarificar mecanismos sobre la aplicación de las NICSP a efecto de evidenciar los beneficios que el sistema propone a los usuarios del mismo, en especial a la colectividad que demanda servicios de calidad a los organismos del sector público.

Demanda o empleabilidad que sustenta la oferta

La demanda se concentra en profesionales de la contaduría pública que laboran en los siguientes ámbitos:

- a) Organismos de control: Contraloría General del Estado, Ministerio de Finanzas, Superintendencia de Compañías y Seguros; Superintendencia de Economía Popular y Solidaria.
- b) Instituciones del gobierno central que conforman las funciones ejecutiva, legislativa, judicial y electoral.
- c) Organismos autónomos que forman parte del gobierno central.
- d) Gobiernos autónomos descentralizados: municipios, consejos provinciales, juntas parroquiales.
- e) Colegios profesionales de Contadores, de Economistas, de Ingenieros Comerciales, entre otros.

En el anexo de demanda se incorporará un análisis de la procedencia de los estudiantes del programa, ya que como vincula a todo el sector público y a los gobiernos autónomos descentralizados, estas entidades y organismos se encuentran distribuidos en todo el territorio ecuatoriano, inclusive en la región insular, por ello, en principio el programa se orientará a funcionarios y técnicos de las entidades y organismos públicos de Quito, para ampliar luego a la ciudad de Guayaquil y así sucesivamente. También se podría analizar la posibilidad de que el programa se ejecute además los fines de semana cada quince días, dedicados exclusivamente a estudiantes de provincias.

2.3. Planificación curricular

Síntesis del objeto de estudio del programa

El programa estudia críticamente el ordenamiento contable/financiero que rige y que sustenta el hecho económico en las entidades y organismos del sector público, así como la generación de estados financieros.

Síntesis del modelo cognitivo del programa

El modelo cognitivo del programa comprende tres áreas de formación:

Formación Epistemológica:

Mediante la cual se provee herramientas teórico-conceptuales a fin de entender y comprender el debate en cuanto a la naturaleza de la contabilidad del sector público.

Profesional Avanzada

En este campo se acentúan los conocimientos de carácter legal y técnico de la Norma Contable y financiera.

Investigación Avanzada:

Se relaciona con el desarrollo de la investigación aplicada al programa, vinculando a sus líneas de investigación.

Detalle del modelo cognitivo del programa

Objeto de estudio del programa

El programa estudia críticamente el ordenamiento y sistemas contables/financieros que rigen y sustentan el hecho económico en las entidades del sector público y su problema secular que son los largos períodos de demora en la entrega de información contable/financiera transparente, completa, confiable y verificable lo cual, indudablemente, incide en la adecuada toma de decisiones por parte de los directivos de las entidades y organismos públicos. Igualmente, se orienta a la comprensión del proceso integral de la norma contable (local, provincial, nacional y regional) a través de sus herramientas técnicas fundamentales que son el marco conceptual de las NICSP y las importantes ventajas que su aplicación conlleva si se compara y relaciona con el sistema anterior (sistema integrado de gestión financiera SIGEF).

Este programa se integra directamente con las siguientes disciplinas y saberes: derecho público, economía, sociología, finanzas, administración, todas estas interrelaciones tienen un propósito: garantizar el trabajo digno en todas sus formas y

coadyuvar a la transparencia y oportunidad de la información contable/financiera que genera el sector público.

El método a utilizarse estará directamente relacionado con la investigación aplicada.

Aportes desarrollados en los últimos años que inciden en la orientación de los objetivos del programa

Se considera que aún es muy temprano para valorar el beneficio del programa como aporte efectivo a sus objetivos, por cuanto no existen antecedentes sobre este programa en el país y en la región andina, de una primera evaluación, se ha llegado a concluir que ningún organismo de educación superior de tercero o cuarto nivel, a nivel nacional y regional, se halla ejecutando un programa de esta naturaleza; en consecuencia, de aprobarse este programa será el primero que se dicte a nivel nacional y regional.

Adicionalmente, es necesario referirse a algunos ejes de la organización del conocimiento que contribuirán a los aportes que se esperan alcanzar:

- a) Cambio de paradigma regulatorio por el que atraviesa el quehacer contable. Este problema se refiere fundamentalmente al debate que existe sobre la necesidad de transparentar el hecho económico que sirva de base para la producción de estados financieros reales, oportunos, confiables y verificables en el sector público; sin descartar el hecho de que lo más importante y trascendente en las entidades del sector público es la calidad del servicio que deben ofrecer a sus usuarios que, en definitiva es la colectividad en su conjunto; bajo este pensamiento, se puede afirmar, inclusive, que los cuerpos legales que se relacionan directa e indirectamente con el proceso contable/financiero del sector público son la Constitución de Montecristi y el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI), Ley Orgánica de Empresas Públicas; Ley de Régimen Tributario Interno, en lo que hace relación con los Impuestos Ambientales. Este problema está conectado con la siguiente línea de investigación del programa: “Paradigmas Regulatorios en el quehacer contable, la misma que se articula con los siguientes campos de investigación del área de derecho: “Estado de Derecho, Constitución y Soberanía”, en su vertiente relativa al estudio de las diversas manifestaciones del poder público y la estructura del Estado y su incidencia en la vigencia de los derechos y

libertad y sus garantías y “ Régimen de Desarrollo de la Integración”, en lo relativo al estudio de los sistemas contable/financieros del sector público, ya sean de carácter local, provincial, nacional y regional que, en cierto modo, disciplinen el sistema económico público y sus relaciones interinstitucionales. Las asignaturas con las cuales se vincula este módulo son las siguientes:

- Marco Conceptual de las NICSP
- Principios de Derecho Público
- Teoría del Sistema de Control Interno y Riesgos del sector público.
- b) Fenómenos que desafían la teoría y principios de las NICSP, cuando se refiere al principio del efectivo y del acumulado o devengado, en el sentido de que los ingresos que alimentan el presupuesto general del estado y de los gobiernos autónomos descentralizados (impuesto, tasas, contribuciones, intereses y multas) se los maneja en efectivo, a no ser que existan convenios de facilidades de pago, en tanto que los desembolsos se los trata bajo el principio del acumulado o devengado, es decir, cuando surge la obligación, en ese momento se reconoce o se contabiliza la deuda.
- La formulación de este problema está conectada con las siguientes líneas de investigación del programa: “la instrumentalización y estandarización de operaciones y procedimientos” propios de las relaciones de sistemas contables del país y de la región, la que a su vez se enmarca dentro del siguiente campo de investigación del Área de Derecho: “Estado de derechos, Constitución y Soberanía”, en su vertiente relativa a la estandarización de los sistemas contables y la información financiera transparente, oportuna y verificable. Este problema se articula fundamentalmente con las siguientes asignaturas: Sistema de Control Interno y Riesgos,
- Marco conceptual de las NICSP
- Valoración de activos y bienes del sector público; y, Políticas Contables, Cambios en la Estimaciones Contables y Errores.

A partir de esta premisa se exploran las consecuencias favorables que se derivan de la estandarización de procedimientos contables e información financiera real, oportuna y verificable, en beneficio de los usuarios, que son los organismos del sector público locales, provinciales y nacionales, que incluye a los gobiernos autónomos descentralizados. Este problema se

articula con la línea de investigación “Globalización de las actividades contables en el ámbito nacional y regional”, la misma que a su vez guarda relación con los campos de investigación del Área de Derecho que se refieren a “Estado de derechos, Constitución y Soberanía”, y “Régimen del desarrollo y de la integración”. El problema se aborda desde las siguientes asignaturas:

Principios de Derecho Público,

Teoría del Sistema de Control Interno y Riesgos del sector público,
Presentación de Estados Financieros (NICSP 1).

Detalle del modelo cognitivo del programa

Campos de Formación

- **Formación epistemológica:** Este campo supone el otorgamiento de herramientas teóricas y conceptuales a fin de entender y comprender el debate en cuanto a la naturaleza de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y la discusión sobre los principios de la contabilidad moderna, su marco conceptual y, en especial, las características cualitativas que debe reunir la información financiera útil. Si la información ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible. Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y representación fiel. Relevancia: La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios (autoridades de los organismos y entidades del sector público). Representación Fiel: Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera, no sólo debe representar los fenómenos económicos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características: sería completa, neutral y libre de error, como lo plantea el Capítulo 3: Características cualitativas de la información financiera del Marco Conceptual, capítulo 3.- 3.1 al 3.42 del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público, volumen I, edición 2013. Este campo está conformado por las siguientes asignaturas:

Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público,

Principios de Derecho Público; y;

Teoría del Sistema de Control Interno y Riesgos del Sector Público.- La teoría del Sistema de Control Interno enfoca la atención hacia el mejoramiento del control interno y del gobierno corporativo, y responde a la presión pública para un mejor manejo de los recursos públicos o privados en cualquier tipo de organización.

- **Formación profesional avanzada:** Este campo comprende la profundización de conocimientos de carácter técnico que los profesionales en el ámbito contable y financiero deben conocer. Son materias de formación profesional avanzada las siguientes:

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público aplicadas a las cuentas del Activo/Ingresos, a las cuentas del Pasivo/Gastos y a las cuentas del Patrimonio; y Valoración de Activos y Bienes de Entidades del Sector Público.

- **Investigación avanzada:** Comprende el desarrollo de investigación aplicada en el programa, vinculada a las líneas de investigación del mismo, utilizando métodos propios contables/financieros, así como métodos de carácter interdisciplinar, provenientes especialmente de la auditoría, en cuanto hace relación con la verificación del grado de cumplimiento de los procesos y procedimientos contables aprobados por la autoridad; economía, en el entendido de que todo hecho económico necesariamente debe ser registrado contablemente con su respectivo respaldo documental; y, administración, en cuanto se refiere a la estructura y ordenamiento de sus niveles de autoridad, responsabilidad y coordinación..

Conforman este campo las asignaturas de:

Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público y Metodologías de la investigación.

Definición de las integraciones entre los campos de acuerdo a los niveles de organización curricular

Esa vivencia, producto de la combinación de lo aprendido en la fase presencial y lo que se espera de la fase de investigación, será el campo propicio para lograr una alineación entre el enfoque disciplinar y multidisciplinar de las asignaturas y de la unidad de titulación que integra el plan de estudios de este programa de

Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Siendo el elemento clave, para lograr este esperado alineamiento, la orientación permanente que se hará desde cada asignatura, hacia la elaboración del trabajo de investigación o del examen final que el estudiante espera realizar como requisito para la obtención de su título académico.

Finalmente, la secuencia de las asignaturas, la definición de sus objetivos y de sus contenidos, garantizan que los estudiantes desarrollen progresivamente las competencias propias del perfil de salida.

Forma en que las asignaturas garantizan los niveles de desarrollo y profundización de los aprendizajes

El programa de Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público desarrolla enfoques teóricos y herramientas de aplicación práctica transmitidos a sus estudiantes a lo largo de la fase presencial los mismos que se combinan con las exigencias metodológicas del proceso de investigación aplicada, es de esta forma como se garantizan los niveles de desarrollo y aprendizaje de los estudiantes cuya formación profesional permitirá desarrollar su ejercicio profesional con profundos conocimientos que acompañados de procesos éticos los convertirán en profesionales de alto nivel.

Problemas, situaciones y dilemas de la ciencia y de la profesión que actuarán como ejes de organización del conocimiento y sus aprendizajes.

Estos problemas deben articularse a las líneas de investigación definidas para el programa.

El programa de Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público identifica problemas económico sociales, situaciones y dilemas de la ciencia contable (principios y marco conceptual universales y estándares) que son analizados críticamente, cuya solución solo tendrá efecto cuando estos elementos formen parte del quehacer contable cotidiano de la entidad u organismo del sector público local, provincial y nacional. Es indudable que esta problemática tiene directa relación con las líneas de investigación relacionadas con el Cambio de paradigma regulatorio por el que atraviesa el quehacer contable. Este problema se refiere fundamentalmente al debate que existe sobre la necesidad de transparentar el hecho económico que sirva de base para la producción de estados financieros reales, oportunos, confiables y verificables, además, no hay que desconocer que estos

resultados desembocan directamente en la calidad del servicio público que se ofrece a sus usuarios que, en definitiva, está constituido por la colectividad.

2.4. Organización de la investigación:

Síntesis de los modos de organización de la investigación

La investigación procura diseñar un Plan de Estudios que permita una completa enseñanza teórico practica para comprender e interpretar el sistema contable en el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público asegurando que la información financiera que el sistema produzca se articule con los principios de oportunidad, confiabilidad, transparencia y comprensibilidad, también visualiza las competencias necesarias con capacidad de análisis frente a cualquier problemática contable/financiera que se genere en el sector público.

Detalle de los modos de organización de la investigación

Aspectos Generales para la Especialización Superior

La investigación que se realiza en este programa tiene carácter aplicado, es decir, se espera que el objeto de la investigación consista en el análisis de problemas contables concretos que deben enfrentar en su aplicación o en su evaluación, ya sea por los asesores técnicos o por la alta dirección institucional y, por cierto, por las unidades de contabilidad y financiera; y, por otra, a los usuarios de los estados financieros, y como resultado de ello se propongan posibles soluciones a problemas encontrados y/o se establezcan planes de acción futuros tales como la aplicación total del modelo, a todas las instituciones del sector público que incluya las entidades de las funciones del Estado, así como los gobiernos autónomos descentralizados. Adicionalmente, el programa promueve una investigación que combine métodos cuantitativos y cualitativos, según sea necesario, a fin de abordar con mayor precisión las diferencias que se identifican en el análisis comparado entre el sistema integrado de gestión financiera SIGEF y las normas internacionales de contabilidad del sector público NICSP.

Existe una estrecha relación entre investigación y docencia. La actividad investigativa de los docentes se proyecta de múltiples formas en su actividad en las aulas: mediante la elaboración del material de clases, que en varios casos es resultado de proyectos de investigación que pueden ser financiados por el fondo de

investigaciones de la Universidad; así como mediante la selección de bibliografía especializada.

La investigación que tiene lugar en este programa se vincula con los campos de investigación del Área académica de Derecho relativas a: “Estado de Derechos, Constitución y Soberanía” pues la investigación que tiene lugar en el programa enfatiza en los nuevos paradigmas de regulación y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP cuya información razonable, oportuna, confiable y verificable debe dar a conocer la verdadera situación económica y financiera del ente público, llámese secretaria de Estado, organismos autónomos o gobiernos autónomos descentralizados, en esta información, necesariamente, debe incluirse su inventario de activos y bienes con todos sus datos individuales; y, en el “Régimen de Desarrollo y de la integración”, pues desde una visión interdisciplinaria, que conjuga fundamentalmente elementos contables, financieros y económicos, la investigación enfoca problemas del nuevo sistema contable y financiero, a nivel local, provincial, nacional y regional.

Finalmente, la investigación que se realiza en este programa se vincula con la tradición de pensamiento de la Universidad Andina Simón Bolívar porque promueve la generación de pensamiento desde la perspectiva de las necesidades locales y regionales.

Aspectos específicos de la investigación en el programa

Por tratarse de un Programa de Especialización Superior, la investigación que se realiza en este programa tiene carácter aplicado, en este sentido el objeto de la investigación se orienta más al análisis de problemas contables y financieros concretos, es decir, aquellos que se producen en la vida real en la relación cotidiana, ministerio de finanzas (administrador del presupuesto general del estado) /organismos públicos/otros usuarios de los estados financieros y de los servicios públicos.

El programa de Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público por su condición o carácter aplicado se relaciona con los siguientes campos: Paradigmas regulatorios y de aplicación de las NICSP frente al SIGEF (Sistema Integral de Gestión Financiera) dejando claro que las primeras se manejan a través de un amplio horizonte de marcos conceptuales y normas específicas; y, el segundo, responde exclusivamente a un proceso presupuestario. En este contexto se incluyen también la instrumentalización a través de sistemas,

procesos y procedimientos, sin dejar de lado el fenómeno de la globalización de las actividades contables del sector público regional, que tienen su efecto y sobre todo su respuesta en las NICSP.

Referencia a tradiciones de pensamiento, fortalezas de la Universidad

El programa de Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector público, es aún un proyecto que se aspira sea autorizado por las autoridades de la Universidad Andina Simón Bolívar y del Consejo de Educación Superior, debería iniciarse con dos paralelos de 32 estudiantes cada uno; el primero se dictaría de lunes a viernes y, el segundo, viernes y sábados cada quince días, en especial, para atender a estudiantes de provincias. Un aspecto que llama a la reflexión es el hecho de que el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, publicado en Registro Oficial No. 306 de 22 de octubre de 2010 y su Reglamento de Aplicación dispone, en el artículo 174, de manera obligatoria, la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; de otra parte, la Contraloría General del Estado está interesada en llevar adelante una Consultoría de la Normativa Técnica y de Desarrollo Administrativo de la Contraloría General del Estado, es decir el diseño de reglamentos, manuales, resoluciones, instructivos, guías, etc., considerando los estándares nacionales e internacionales que se requieran para alcanzar este objetivo, lo que evidencia que el organismo superior de control del sector público, mediante una consultoría internacional desea conocer la normativa técnica contable (Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público). Resulta muy significativo el hecho de que la Contraloría esté encaminando sus esfuerzos para incorporar en su régimen normativo las NICSP, de esta manera se irá concienciando en el funcionario público del área financiera la necesidad de actualizar y modernizar sus conocimientos en el campo contable y, obviamente será el programa de especialización superior en NICSP, la respuesta a estas inquietudes y necesidades académicas. Finalmente, conviene referirse al interés que ha despertado este programa en la Subsecretaría de Contabilidad del Ministerio de Finanzas, por capacitar al personal técnico y operativo de la propia subsecretaría y de los departamentos financieros y de contabilidad del mismo ministerio, sin dejar de difundir esta necesidad en todas las administraciones financieras del gobierno central y seccional.

Líneas de investigación del programa

El programa de Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público desarrolla las siguientes líneas de investigación:

Línea 1. PARADIGMAS REGULATORIOS DEL HECHO ECONÓMICO

Objetivo. -

Analizar críticamente las tendencias en la regulación del registro contable del hecho económico, dejando en claro que el mismo se debe hacer, obligatoriamente, de manera cronológica, completa y transparente, es decir que, cuente con la necesaria documentación que respalde y sustente legal y técnicamente este registro.

Necesidad. -

El cambio de paradigma a nivel de ministerio de finanzas/organismos del sector público central y seccional resulta básico si se desea mantener relaciones armoniosas y positivas con los órganos superiores de control del sector público (Contraloría General del Estado). Para que estas relaciones se mantengan en altos niveles de confianza, debe partir del principio de transparencia y oportunidad del registro contable, con este antecedente, los resultados finales, estados e información financiera que se presentan a sus usuarios (autoridades y ejecutivos de los organismos del sector público), será también confiable, verificable y comprensible, validando de esta manera el cambio de paradigma. Las investigaciones en esta materia alimentan el debate sobre el nuevo modelo contable que debe aplicarse en los organismos financieros del gobierno central, comenzando con el propio Ministerio de Finanzas y la Contraloría General el Estado. Esta línea de investigación se vincula claramente con el campo de investigación del Área de Derecho relativo a “Estado de Derechos, Constitución y Soberanía”, en su vertiente relativa al estudio de las políticas no sólo económico/financieras sino también contables del sector público. Este problema se articula a través de:

- Teoría del Control Interno y Riesgo de las Instituciones Públicas;
- Presentación de Información del Presupuesto en los Estados Financieros;
- Políticas contables y cambios en las estimaciones contables y errores;
- Estados financieros consolidados y separados; y,
- Revelación de información financiera sobre el sector Gobierno Central.

Línea 2. LA INSTRUMENTALIZACIÓN A TRAVÉS DE SISTEMAS, PROCESOS Y PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y FINANCIEROS

Objetivo. -

Conocer y aplicar los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios internos y externos, que se encuentran contenidos en el capítulo denominado Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las Entidades del Sector Público.

Necesidad. -

Esta línea de investigación implica el ejercicio de las siguientes facultades: De Aplicación del Marco Conceptual, es decir, el objetivo de la información financiera; las características cualitativas de la información financiera útil, como la Relevancia, Materialidad o Importancia Relativa, Representación Fiel, Verticalidad, Oportunidad, Comprensibilidad; la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y, los conceptos del capital y de mantenimiento del capital; rendición de cuentas y toma de decisiones, que es la principal función de los gobiernos y otras entidades del sector público, que se traducen en la prestación de servicios eficientes y oportunos que coadyuven al bienestar de los ciudadanos.

Estos conceptos se articulan con: Marco Conceptual de las NICSP y la Presentación de Estados Financieros.

Línea 3. GLOBALIZACIÓN DE ACTIVIDADES CONTABLES Y OPERACIONES INTERNACIONALES**Objetivo. -**

Verificar el cumplimiento contable en el marco de las NICSP con aplicación universal, regional (países de la comunidad andina), nacional, provincial, y local (gobiernos autónomos descentralizados: Distritos Metropolitanos y gobiernos provinciales y municipales).

Necesidad. -

Esta línea comprende el tratamiento contable/financiero que deben regir las operaciones económicas entre ministerio de finanzas y entidades del gobierno central y los gobiernos autónomos descentralizados; y sobre esta realidad desarrollar diálogos andinos sobre análisis comparados de los sistemas contables del sector público, lo que a su vez se enmarca dentro del siguiente campo de investigación del Área de Derecho: “Estado de derechos, Constitución y Soberanía”, en su vertiente relativa al estudio de la libertad para mantener e intercambiar experiencias sobre la aplicación del sistema contable en el marco de las NICSP, manteniendo siempre las

limitaciones y controles admisibles. Este problema se articula fundamentalmente con las siguientes asignaturas:

- Principios de Derecho Público;
- Valoración de Activos y bienes del sector público;
- Deterioro del Valor de Activos generadores de efectivo; y,
- Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente.

Enfoques y métodos

El programa propone un enfoque investigativo que combine investigación cuantitativa y cualitativa, a fin de obtener una visión más completa de los problemas que se tratan y de la eficacia de las soluciones sugeridas.

Los docentes tienen un rol clave a la hora de estimular el espíritu investigador en los estudiantes, pues desde el inicio del programa de posgrado buscan entregar ideas que sirvan al estudiante para seleccionar una línea de investigación; pero también para crear espacios de aprendizaje, dentro del desarrollo de la asignatura, en donde el estudiante, al momento de llevar a cabo su trabajo autónomo, desarrolle aplicaciones teóricas, instrumentales y/o metodológicas que, pensando en su trabajo de titulación al final del Programa de Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, puedan convertirse en insumos clave, optimizándose, así, el esfuerzo que los estudiantes a lo largo de su proceso de formación llevan a cabo para aprobar cada una de las asignaturas que componen la malla curricular del programa de especialización superior en NICSP.

En la investigación que se desarrolla a lo largo del curso, los docentes orientan la investigación que realizan los estudiantes y retroalimentan los resultados obtenidos. Los estudiantes participan en la investigación que se realiza en cada materia a través del análisis de casos, la realización de ensayos y análisis de efectos y beneficios con la normativa anterior (Sistema Integrado de Gestión Financiera – SIGEF).

En la fase de preparación y elaboración de la tesis del programa de especialización superior (tesina o examen complejo), los estudiantes cuentan con el apoyo de la coordinación del programa así como de los diferentes docentes a fin de precisar su tema de investigación y el proceso que deben seguir para concluir exitosamente su trabajo.

Durante la ejecución del trabajo de investigación es el estudiante quien, gracias a su interés personal y laboral, destina tiempo y recursos para llegar, a través de la aplicación de métodos cuantitativos y cualitativos, a la finalización del proyecto que se ha planteado a fin de alcanzar su título de Especialización Superior en Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

Este problema se articula con:

- Escritura Académica y Metodologías de Investigación.
- Tipo de difusión y transferencia

Son productos de investigación esperados: ensayos, monografías, análisis de casos y análisis comparativo de efectos y resultados con la normativa anterior SIGEF.

Los resultados de estas actividades de investigación serán publicados a través de diversos medios, los que incluyen:

- Repositorio digital de la Universidad, accesible libremente por Internet y contentivo fundamentalmente de monografías y tesis de estudiantes.
- Revista Foro del Área de Derecho de la Universidad, de periodicidad semestral, indexada en LATINDEX, contentiva de trabajos de investigación de docentes nacionales y extranjeros, así como de trabajos sobresalientes de estudiantes de especialización superior, maestría y doctorado. La publicación se realiza previa revisión por partes y del Comité Editorial.

Redes académicas

Ninguna

2.3. 2.5. Organización curricular:

Organización del currículo

Resumen Plan de estudios

Para aprobar la especialización superior, el estudiante debe aprobar un mínimo de asignaturas, las que se distribuyen de la siguiente manera:

- Número total de asignaturas del programa: 8
- Número de asignaturas obligatorias: generales + titulación: 8
- Número de asignaturas remediales # -

El Plan de Estudios del programa de especialización superior articula 8 asignaturas organizadas en tres unidades curriculares:

La Unidad Básica:

- Principios de Derecho Público;
- Marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP y Presentación de Estados Financieros NICSP 1.

La unidad Disciplinar o multidisciplinar:

- Teoría del Sistema de Control Interno y Riesgos de los organismos del sector público;
- Valoración de activos y bienes de entidades del sector público;
- NICSP que afectan a las cuentas de activo e ingresos;
- NICSP que afectan a las cuentas de pasivo y gastos;
- NICSP que afectan a las cuentas del patrimonio.

La unidad de Titulación:

- Escritura Académica y Metodologías de Investigación

Detalle de la organización curricular

El programa se encuentra estructurado tomando en cuenta las dos ideas organizativas en vigencia que son la unidad curricular y el campo de formación.

Según el criterio de unidad curricular la participación porcentual de cada una de ellas en el currículo del programa, es la siguiente:

Estructura del programa por unidad curricular:

Unidad básica	23%	240 horas
Unidad disciplinar y multidisciplinar	57%	600 horas
Unidad de titulación	20%	210 horas
Total	100%	1.050 horas

Según el criterio de campos de formación el programa tiene una estructura similar en cuanto la participación de cada uno de los campos rectores, y es la siguiente:

Estructura del programa por campo de formación:

Formación epistemológica	23%	240 horas
Formación profesional avanzada	57%	600 horas
Investigación avanzada	20%	210 horas
Total	100%	1.050 horas

La estructura porcentual lograda en la elaboración del currículo del programa permite demostrar una adecuada coherencia interna, a través de las dos siguientes relaciones:

- Relación horas otras actividades / componente docencia: 2/1, lo que da cuenta de la tendencia del programa al aseguramiento de los aprendizajes privilegiando las actuaciones y producciones de los estudiantes como estrategias prioritarias en el trabajo de posgrado; y,
- Relación porcentual horas unidad de titulación / total horas programa: 20%, que da cuenta de la racionalidad en la asignación de horas a las actividades de titulación, sin menoscabo de las asignaciones de horas al aprendizaje, lo que reitera la orientación del programa en privilegiar los aprendizajes de los estudiantes.

2.6.- Modalidad de estudio y metodologías:

Síntesis de las metodologías y ambientes de aprendizaje

Modalidad presencial

Los programas de posgrado de la Universidad se desarrollan en dos fases: una de docencia y otra de investigación. La dedicación en la fase de docencia es a tiempo parcial, pues el programa está diseñado para profesionales que trabajan. Sin embargo, se espera que además del trabajo en aula los estudiantes dediquen tiempo adicional a la preparación de sus tareas académicas asignadas por los docentes. Los docentes, en forma adicional a la preparación de sus clases y al tiempo en aula, tienen la obligación de acompañar el proceso de aprendizaje de los estudiantes a través de tutorías.

El programa se desarrolla a través de:

Fase de docencia:

A través de conferencias magistrales el docente explica y trasmite conocimientos, destrezas, competencias y, finalmente, genera discusión a través de los temas abordados a efecto de que al término del programa el estudiante comprenda y afirme los temas contables materia del programa. Para ello se refuerza este conocimiento utilizando la técnica ABP, es decir el aprendizaje basado en problemas.

Fase de investigación:

El propósito de esta fase es crear en el estudiante una conducta orientada a explorar a través de las diversas doctrinas y pensamientos contables/financieros de eminentes maestros y estudiosos de la Norma Contable moderna un criterio

profesional definido mediante el estudio de las asignaturas que comprende el programa.

Estas fases comprenden o incorporan el trabajo en aula, a través de conferencias magistrales; trabajo colaborativo, a través de trabajos de grupo, donde cada miembro del mismo tiene bajo su responsabilidad el análisis y desarrollo de un determinado tema; prácticas de aprendizaje, este proceso se lleva a cabo mediante explicación del procedimiento para el desarrollo de casos sobre temas específicos; y, el trabajo autónomo, se cumple a través de problemas planteados que deben ser realizados en casa o fuera del aula, de manera individual

Detalle de las metodologías y ambientes de aprendizaje

Aspectos generales

Fase Docente. - El docente promueve y genera un ambiente de dialogo y discusión sobre los diferentes temas contables/financieros utilizando argumentos y elementos que apoyan la discusión, como doctrina de eminentes profesionales de la contaduría pública y otras herramientas contables, en especial, del marco conceptual.

Fase de Investigación. - El proceso de investigación en el programa se desarrolla tanto en las clases específicas que integran la unidad de titulación como en las investigaciones que se realizan para cada asignatura.

Metodología de Desarrollo de los Componentes del Programa

En el programa se utilizan los siguientes elementos metodológicos para facilitar el aprendizaje:

- Trabajo en aula: El trabajo en aula motiva una activa participación de los estudiantes. Durante la clase se discuten bajo la orientación del docente los principales aspectos del material que cada docente asigna para estudio fuera de aula, que regularmente comprenden marco conceptual de las NICSP, la Presentación del Estado de cobros y pagos en efectivo en el formato requerido por la NICSP 2, Estado de Flujo de Efectivo, análisis de casos, así como los aspectos centrales de las exposiciones realizadas por los estudiantes. En aula se realizan además varias actividades de trabajo colaborativo que se describen a continuación.
- **Trabajo colaborativo:** El trabajo colaborativo comprende un conjunto de actividades grupales que fortalecen las destrezas comunicativas de colaboración. Estas actividades requieren de la participación activa de todos los miembros para la construcción de conocimiento a partir del intercambio

con los demás. El docente interviene aportando los parámetros para la realización de la actividad de trabajo colaborativo, realizando el seguimiento y valoración de las actividades y retroalimentando el trabajo de los estudiantes. Entre las actividades de trabajo colaborativo que más frecuentemente se emplean en el programa se encuentran las siguientes: debates sobre aspectos normativos o prácticos que resultan polémicos, formación de grupos de discusión, realización de investigaciones grupales, simulaciones y juegos de rol sobre todo para evaluar casos que se refieren a Normas específicas que requieren mayor análisis como el marco conceptual de las NICSP para la información financiero con propósito general, revelación de información financiera sobre el sector Gobierno Central, Introducción a la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público según la Base Contable de Efectivo, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente, etc.

- **Prácticas de aprendizaje:** En el programa se realizan varias actividades orientadas al aprendizaje mediante “el saber hacer”. Entre estas prácticas se encuentran: participación en talleres de análisis y desarrollo de casos, utilizando metodologías previamente explicitadas.
- **Trabajo autónomo:** El trabajo autónomo es el que realiza cada estudiante fuera de las horas de clase. Se espera que este trabajo arroje insumos importantes para el trabajo en aula. Entre las actividades más frecuentes de trabajo autónomo se encuentran las siguientes: lectura de doctrina sobre las diversas Normas y, en especial, el análisis comparado entre las NICSP según la base contable del devengo o acumulado y la base contable del efectivo y demás eventos organizados por la Universidad, pequeñas investigaciones de campo que son asignadas por los docentes.

Aspectos Generales para la Especialización Superior

Los programas de Especialización Superior están orientados a que el estudiante adquiera una mayor profesionalización en su área. En este sentido, la tutoría debe concentrarse en el ámbito práctico de la disciplina, si bien se reconoce que un cierto nivel teórico se necesita precisamente para cumplir este fin. El tutor es aquel que acompaña académica y personalmente al estudiante en todo aquel trabajo que se realiza fuera del aula; en otras palabras, en trabajo colaborativo, prácticas de aplicación y trabajo autónomo. Considerando que el Programa de Especialización

Superior en Normas Internacionales del Sector Público, es el primero que se proyecta a dictar a nivel de posgrado no solo en la universidad ecuatoriana sino inclusive en el ámbito regional, por ello debe manejarse a través de una “pedagogía dialéctica abierta a la experiencia, ser capaz de integrar su propia experiencia. Por ello requiere que sea tejida sobre la doble trama de la experiencia y la razón, que en consecuencia sea perfectible y revisable en toda ocasión”⁴⁹

En torno al trabajo colaborativo: el tutor en este rubro se ocupa de establecer el punto de partida y llegada de una actividad grupal entre estudiantes, como lecturas comunes, análisis, discusión o debate sobre temas específicos, presentaciones grupales, orales o escritas, etc. Debido a que los estudiantes trabajan colaborativamente, el tutor cumple la función de moderador durante el desarrollo del trabajo de grupo.

En las prácticas de aplicación el tutor se ocupa de supervisar un tipo de actividad en donde el alumno adquiera o aplique conocimientos de modo práctico.

En el trabajo autónomo el tutor se ocupa de apoyar con criterio y experiencia al desarrollo libre del estudiante.

Proceso de investigación

En cada una de sus asignaturas los docentes dotan a los estudiantes de herramientas para que aprendan a:

1. Buscar y seleccionar información pertinente y actualizada de forma estratégica. Para el efecto, se familiariza a los estudiantes con las bases de datos disponibles en la universidad, en la web y en otras fuentes y se les orienta a través de bibliografía especializada.
2. Aprender a leer textos académicos en miras de construir conocimiento y gestionar de forma autónoma el proceso de comprensión: para el efecto, cada docente impulsa a los estudiantes a identificar las líneas de argumentación que subyacen en textos académicos, y en las propias normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) por sus siglas en inglés.
3. Aprender a escribir textos académicos con protocolos propios de la comunidad científica y del entorno social del programa, desarrollar actividades de escritura colaborativa e interactiva: además de contar con

⁴⁹ Meraní, 1980 en EL IAM: dos décadas innovando en educación. Julián DE Zubiría Samper, miembro fundador del Instituto Alberto Meraní y Director de la Institución desde 1991.

clases específicas para este efecto, cada docente enfatiza en los estándares de escritura académica que los trabajos asignados a los estudiantes deben cumplir y se familiariza a los estudiantes con el Manual de Estilo de la Universidad.

En el trabajo que se desarrolla en la unidad de titulación se aproxima a los estudiantes a las diferentes metodologías aplicables a la investigación contable/financiera y a técnicas de escritura y lectura académica. Adicionalmente, los estudiantes reciben herramientas conceptuales y asistencia para formular su problema de investigación, ubican bibliografía especializada relevante con el apoyo de los docentes especialistas en las materias en las que deciden trabajar, alineadas con las líneas de investigación del programa, y se familiarizan con elementos metodológicos para articular un plan de tesis coherente.

Entornos de aprendizaje virtuales

La Universidad Andina Simón Bolívar cuenta con un Sistema Integrado de Gestión de Aulas Virtuales, que mediante procesos informáticos integran el “Sistema Académico Universitas XXI”, con el Entorno Virtual de Aprendizaje: “Andina Virtual”. De esta manera las asignaturas, de los Programas Académicos de cada Área de la UASB, posee su aula virtual enlazada con el sistema de admisión de estudiantes, el mismo que está a disposición de la comunidad académica las 24 horas del día durante los 365 días del año.

Para la gestión, asesoramiento y formación y acompañamiento de los docentes y la comunidad académico, cuenta con la Unidad de Gestión de la Educación Virtual, entidad que apoya en el diseño, ejecución y evaluación de procesos educativos con apoyo de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (NTICs).

Mediante el EVA se favorece y se potencializa la participación de los estudiantes, quienes colaboran en las distintas fases precisando conceptos, ampliando información, comparando casos y soluciones; además permite la presentación de materiales de estudio en variedad de formatos: testimonios de audio y video, noticias, reportajes, documentos, imágenes etc.

El docente puede potencializar el aprendizaje significativo, registrar experiencias y procesos en el EVA, acceder a documentos e información para resolver diferentes dudas o necesidades académicas, gestionar y evaluar tareas mediante un proceso constante de retroalimentación; también promover la

comunicación horizontal y el aprendizaje colaborativo entre los estudiantes que estimulen la formación de competencias académicas.

El Entorno Virtual de Aprendizaje se encuentra sobre un Blade Server Dell con altas características técnicas que aseguran su amplia disponibilidad. El EVA está desarrollado sobre un Learning Management System, en versión Moodle 2.5 integrado al sistema académico Universitas XXI de la UASB.

Recursos y materiales

El diseño instruccional que permite el EVA (Entorno Virtual de Aprendizaje) es detallado y aprovecha la versatilidad de soportes y recursos audio-visuales e hipertextuales. Además, su flexibilidad permite adaptarse a la diversidad de ritmos y formas de aprendizaje de cada estudiante.

Los materiales que soporta el EVA son autosuficientes y favorecen el trabajo autónomo del estudiante, siempre en concordancia con el perfil de salida del programa y de la asignatura.

Los recursos con los que cuenta el entorno consisten en herramientas para acceso a información (documentos, carpetas, páginas web), para colaboración (wikis, scorms), para comunicación (chats, foros, videoconferencias, mensajería instantánea), para evaluación (cuestionarios, encuestas, test), para gestión y organización (calendarios, participantes, calificaciones, reportes), que favorecen la sistematización, registro, almacenamiento y gestión de infinidad de materiales así como de objetos aprendizaje, es decir de contenidos y actividades educativas integrados.

2.7. Vinculación con la sociedad:

Síntesis del componente de vinculación con la colectividad

Todo el quehacer universitario parte de un vínculo con la comunidad, en tanto responde a una necesidad social. La línea estratégica Vinculación con la colectividad está intrínsecamente articulada a las líneas de Docencia e Investigación, y se desarrolla a partir de dos estrategias:

- La relación entre docencia y vinculación con la colectividad, y,
- La relación entre investigación y vinculación con la colectividad.

Detalle de la política universitaria sobre vinculación con la colectividad

El vínculo con la colectividad es una de las funciones del quehacer académico universitario conjuntamente con la docencia y la investigación.

El vínculo con la colectividad, en la UASB, se ha concebido fundamentalmente como una relación académica con diferentes sectores sociales, Esta formación se realiza a través de diversas modalidades agrupadas en educación continua: talleres permanentes, cursos abiertos, cursos avanzados, cursos de capacitación y actualización, actividades y eventos académicos.

En los programas de posgrado las funciones de docencia, investigación y vinculación con la colectividad pueden estar articuladas. El vínculo con la colectividad puede constituirse en un espacio académico de inter-aprendizaje y diálogo para compartir los temas, problemáticas, procesos de conocimiento y de investigación que se desarrollan en el posgrado, en coordinación con diversos sectores sociales, organizaciones e instituciones públicas y privadas a través de las distintas modalidades de educación continua.

La responsabilidad de la organización de las acciones académicas de vinculación con la colectividad es de la coordinación de cada programa con la orientación académica general del Comité de vinculación de la colectividad de la Universidad. Las actividades de vinculación pueden desarrollarse en diferentes niveles:

- Organizando modalidades de educación continua en la UASB con la participación de docentes y estudiantes del programa.
- Comprometiendo a los y las estudiantes para que realicen acciones académicas de réplica (talleres cursos, seminarios, etc.) en organizaciones sociales o en instituciones.
- Impulsando, en los casos pertinentes, que los procesos de investigación se refieran a situaciones de la realidad social o se desarrollen con los sectores sociales e instituciones con las que tengan relación los y las estudiantes.
- Ejecutando proyectos específicos de acuerdo a las necesidades del desarrollo nacional y regional en función de los objetivos del programa.

2.8. Evaluación académica:

Síntesis del componente de evaluación:

La evaluación formativa o de proceso está bajo la responsabilidad del docente de la asignatura o módulo que tiene a su cargo. Es el docente el que determina, dentro de las referencias generales sobre los mecanismos de evaluación establecidos por la Universidad el tipo de evaluación que aplicara a sus estudiantes. Por ello, en el sílabo de cada asignatura se solicita al docente como se calificarán la participación y producción de sus estudiantes durante el desarrollo de la asignatura o módulo de que se trate.

Detalle del componente de evaluación:

Criterios institucionales para la evaluación y promoción al estudiante

En el marco del respeto a la libertad de cátedra, la Universidad mantiene únicamente referencias generales sobre los mecanismos de evaluación que debe realizar el docente en la asignatura o módulo que dicta. En el sílabo de la asignatura o módulo, cada profesor establece en forma específica los procedimientos y criterios de la evaluación que utilizará.

El Coordinador académico del programa, antes de iniciar las clases de cada asignatura o módulo, aprueba el sílabo elaborado por el docente, en donde consta con claridad el mecanismo de evaluación que utilizará y que es conocido por todos los estudiantes.

En el sílabo de cada asignatura, se solicita al docente exprese cómo se calificarán las actuaciones y producciones de los estudiantes durante el desarrollo de la asignatura/módulo y las elaboraciones conclusivas de la misma. Las calificaciones parciales deben ser mínimo dos y sumarán una calificación total sobre 10 puntos.

La evaluación puede tomar en cuenta elementos como: participación en clases, seguimiento de lecturas, presentación de trabajos escritos y/o exposiciones. Las calificaciones están fijadas en el rango de 0 a 10 puntos-

Regularmente, los docentes que tienen a su cargo las asignaturas o módulos que forman parte del programa, para la evaluación de sus estudiantes desarrollan trabajos en aula, participación en aula, desarrollo de casos en aula o fuera de ella, la evaluación final es la suma prorrateada de estos trabajos parciales.

Criterios institucionales para la evaluación y promoción al estudiante

Para aprobar una asignatura o módulo, el estudiante requiere una nota mínima y, para aprobar, el estudiante requiere una nota mínima de 7/10 y una asistencia a clases de, por lo menos, el 70%.

La normatividad de la Universidad permite que, si el estudiante no está de acuerdo con la calificación obtenida, solicite al Coordinador del programa autorización para que esos exámenes o trabajos sean recalificados. Para ello, se nombran dos docentes que revisen y se pronuncien al respecto.

Evaluación de docentes investigadores

- La Universidad desarrolla un Sistema de evaluación académica, el cual parte del criterio de que la evaluación –además de ser un proceso técnico- es un proceso de responsabilidad social porque tiene repercusiones importantes para las personas, la institución y la colectividad. La evaluación potencia las funciones que enriquecen al profesional y a la institución, tales como: dialogar, comprender, aprender, mejorar, estimular y orientar.
- El Sistema de evaluación académica ha sido elaborado desde un enfoque “comprensivo” porque parte del convencimiento de que para alcanzar la finalidad prevista (la mejora continua), así como los objetivos (permanentes y coyunturales) es necesario lograr una “comprensión” entre todos los actores de la realidad que se desea transformar, así como de los resultados que produzca ese proceso de transformación. El Sistema considera a la Universidad como un ente sistémico, abierto, que se interrelaciona dinámicamente con la sociedad y el ambiente.
- La evaluación complementa su sentido cuando se resuelven las decisiones en estricto apego al análisis y evaluación de los resultados que fueron procesados.
- Sistema de evaluación del programa
- El objeto de evaluación institucional se constituye por las cuatro líneas estratégicas definidas por la Universidad en su Plan Estratégico de Desarrollo Institucional: formación de posgrado (docencia), investigación, vinculación con la comunidad y gestión.

- Los instrumentos a través de los cuales se evalúan los procesos de formación de posgrado involucran a todos los actores del proceso académico y son los siguientes:
- Evaluación a los docentes por los estudiantes
- Evaluación de asignaturas/módulos por los estudiantes
- Evaluación de docentes tutores de tesis
- Evaluación al docente por el Coordinador del programa de posgrado
- Evaluación los estudiantes a los programas de doctorado
- Evaluación los estudiantes a los programas de Maestría de investigación
- Evaluación los estudiantes a los programas de Especialización Superior y Maestría profesional
- Evaluación del Programa académico por el Comité de posgrado
- Informe anual de actividades del docente en los ámbitos de la docencia, investigación, publicaciones, vinculación con la colectividad y gestión académica.
- Encuesta sobre la calidad de servicios universitarios

La frecuencia de evaluación está determinada por la naturaleza del objeto a evaluarse. La Universidad desarrolla su trabajo con el criterio de año académico dividido en cuatro ciclos trimestrales, a lo cual se ajustan los procesos de evaluación que se clasifican en:

- Trimestrales: esta es una evaluación de fin de ciclo trimestral que permite registrar el avance, las dificultades y las proyecciones del proceso de docencia y de la asignatura o módulo.
- Anuales o globales: esta es la evaluación final que permite evaluar la marcha integral del programa, el desempeño de los tutores y los servicios universitarios.

Procesos de retroalimentación y mejora continua

Como complemento a los instrumentos señalados anteriormente, la Universidad cuenta con un sistema de seguimiento a estudiantes y ex estudiantes. En este se integra una encuesta socioeconómica que llena el estudiante matriculado, aplicada con criterio de línea base; una encuesta a graduados, comprendida como un mecanismo de evaluación de impacto y entrevistas que se realicen a empleadores

previamente calificados que permitirán ir precisando los requerimientos del mercado laboral para los programas de posgrado, tanto en lo concerniente a su actualización como a la generación de nueva oferta académica.

La aplicación del conjunto de instrumentos que conforman el sistema de evaluación académica de la UASB permite generar procesos de toma de decisiones destinados a:

- Resolver las estrategias que permitan retroalimentar positivamente las acciones y los actores que demuestren importantes niveles de logro en comparación con los estándares de calidad.
- Planear las acciones que permitan introducir las mejoras que prioricen el cumplimiento de sus cinco funciones, no sólo con la mira puesta en la acreditación, sino con perspectivas que se focalicen en el crecimiento permanente de su calidad.
- Articular las acciones con la designación de responsables y el establecimiento de plazos.
- Proponer recomendaciones concretas para que los responsables tengan la convicción de que cuentan con el respaldo de la institución.

CONCLUSIONES

De lo analizado en los dos capítulos precedentes, se colige que:

1. No hay duda que el Ecuador, a pesar de su azarosa vida política, en el campo financiero ha mantenido y desarrollado un constante avance y modernización tecnológica, partiendo de la primera Ley Orgánica de Hacienda expedida y sancionada por Gabriel García Moreno en 1863, misma que se respaldó en gran medida en las leyes de Hacienda expedidas por la Gran Colombia en 1821 y 1824. Más adelante y ya en la presidencia del Dr. Isidro Ayora se expiden varias leyes con el valioso aporte y apoyo de la Misión Kemmerer que concretó varias ideas y proyectos que venían gestándose, traducéndose las mismas en la producción de los siguientes cuerpos legales: Ley Orgánica de Hacienda; Ley de Régimen Monetario; Ley de Cambios Internacionales; Ley General de Bancos; Ley Orgánica de Aduanas; creación del Banco Central del Ecuador; creación de la Junta Monetaria; creación de la Superintendencia de Bancos; creación de la Contraloría General del Estado, entre otros entes públicos responsables de instrumentar las leyes y materializar las decisiones gubernamentales. Por ello podemos afirmar que esta época fue la más prolífica en la generación de instrumentos legales que permitieron el más importante desarrollo del proceso contable/financiero público.

2. La ley expedida por el presidente Ayora sufrió importantes modificaciones en 1947, 1948 y en 1960, siendo esta última sin duda la de mayor rigor científico por haber incorporado las más avanzadas tecnologías de la época, así como el ordenamiento del proceso financiero, partiendo de la solicitud de cupo y de fondos y, la definición de niveles de control interno in situ con la presencia debidamente estructurada de la Contraloría General del Estado.

3. Es necesario destacar que la tecnificación y modernización administrativa financiera se logra a través de dos hechos trascendentales como son la creación de la Escuela de Administración Pública de la Universidad Central del Ecuador en 1958 que, para 1967 se convirtió en Facultad de Ciencias Administrativas con tres escuelas, para la formación de profesionales en Administración Pública, Administración de Empresas y, Contabilidad y Auditoría; y la creación de la Secretaría Técnica de la Administración en agosto de 1963, estas decisiones gubernamentales marcaron definitivamente la transformación del proceso

financiero, con la presencia del presupuesto por programas y la profunda reforma de carácter institucional que abarcó la reorganización técnico administrativa de la Contraloría General del Estado en 1973.

4. Un hecho que es digno de destacarse es el fortalecimiento de la administración financiera del sector público a través del Sistema de Gestión Financiera (SIGEF) con el apoyo y financiamiento del Banco Mundial. Este es un paso decisivo en la tecnificación y control del proceso financiero del sector público; sin embargo, aún constituye una gestión incompleta, por dos razones, la primera, no existe oportunidad ni confiabilidad en la generación de estados financieros; y, la segunda, no existe control de activos fijos en la administración pública.

5. La investigación también aborda el proceso de reestructuración de la Administración Tributaria en el entendido de que este organismo es el pilar fundamental, en especial, una vez que se constituyó el Servicio de Rentas Internas SRI, para la generación de ingresos para el Presupuesto General del Estado, vía impuestos, que a través de una gestión profesional y transparente, logró un sustantivo incremento de sus recaudaciones año a año, al contrario de lo acontecido con las rentas provenientes del petróleo que han experimentado constantes fluctuaciones por efectos de un mercado internacional inestable, además de ser un recurso no renovable.

6. Los países de América Latina, con la excepción apenas de México, que al momento se halla en un proceso de elaboración y difusión de guías que faciliten la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, ningún otro país ha incorporado las NICSP al proceso contable y financiero del sector público.

7. En el caso de Ecuador, el tema resulta más elocuente porque ya se dictaron las normas legales que obliga a las entidades y organismos del sector público a adoptar las NICSP desde hace seis años (Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas publicado en el Registro Oficial No. 306 de 22 de octubre de 2010 y su correspondiente reglamento de aplicación, Art. 164.).

8. Es indudable que su aplicación exige de un total respaldo y apoyo de la autoridad pública porque de ella emana la información y documentación de origen o fuente que permite dar inicio al proceso contable y es la primera usuaria o lectora de los estados financieros que del proceso se derivan, que le permitirán adoptar las mejores decisiones disponiendo de información financiera oportuna, confiable y

transparente; en consecuencia, los primeros beneficiarios son las propias autoridades del sector público y, obviamente, la comunidad que requiere de prestación de servicios públicos oportunos y de calidad.

BIBLIOGRAFIA

- Derecho Público.- <http://definicion.de/derecho-publico/#ixzz4Hcry4QqQ/>
<http://definicion.de/derecho-publico/#ixzz4Hcs6M6ZF>.
- Manual de Derecho Público.- Tomo I Derecho Constitucional (Montevideo: editorial B de F, 2007), Recensión Rubén Flores Dapkevicius/Editores Buenos Aires /pdf.
- Derecho Administrativo.- Tomo I (Lima: Palestra Editores, 2010), 84-85.
- Marina Ivinsky.- [https://www.linkedin.com/in/marina-ivinsky-82b95683/en/Marina Ivinsky/Argentina Freelance/Universo Romance Librería/Estudio Blanck-Ivinsky/Independiente/Universidad Argentina de la Empresa](https://www.linkedin.com/in/marina-ivinsky-82b95683/en/Marina%20Ivinsky/Argentina%20Freelance/Universo%20Romance%20Librer%C3%ADa/Estudio%20Blanck-Ivinsky/Independiente/Universidad%20Argentina%20de%20la%20Empresa).
- Ley Orgánica de Administración Financiera y Control.- Argumentos y consideraciones que sirvieron de sustento en la expedición de esta Ley. Publicada el 16 de mayo de 1977.
- Ley Orgánica de Hacienda.- Sancionada por el presidente Gabriel García Moreno el 21 de octubre de 1863, luego de la aprobación de las cámaras legislativas.
- Misión Kemmerer.- Publicada el 16 de octubre de 1926.
- Ley Orgánica de Administración Financiera y Control.- Contrato Bilateral suscrito en noviembre de 1958 entre el Punto IV y la Contraloría.- Colaborando así para la modernización del sistema de contabilidad gubernamental.
- Decreto 240.- publicado en el Registro Oficial 33 de agosto 20 de 1963
- Administración Pública Ecuatoriana.- Breve recuento histórico y algunas ideas para planificar su cambio, ILDIS 1987, Dr. Carlos Rodríguez Peñaherrera.
- Un Autentico Visionario.- Carlos Dávalos Rodas, primera edición mayo 2007, EKSEPTION, página 22, Carlos Rodríguez Peñaherrera.
- Decreto 1015.- Publicado en Registro Oficial 953 de 16 de diciembre de 1975
- Decreto 1013.- Publicado el 11 de julio de 1975

- Decreto 944.- Del 30 de noviembre de 1976, publicado en el Registro Oficial 232 de 14 de diciembre de 1976
- Oscar Edmundo Lamantina.- Diseño de Planes de Cuenta.- Librería Editorial Oscar D. Buyatti.- Librería Editorial.- PAg. 11.
- Proyecto Implementación e implantación del Sistema Integrado de Gestión Financiera SIGEF.- Contrato suscrito con el Banco Mundial el 3 de octubre de 2014.
- IPSASB.- Manual de Procedimientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público.- Edición de 2013.- volumen I.- página 1.
- Servicio de Rentas Internas / Ministerio de Finanzas.- Información y Datos.
- Cosulich Ayala Jorge.- Apuntes de la Materia sobre Sistemas Tributarios en América Latina.
- Ley 006 de control tributario y financiero.- Publicada en el Registro Oficial N° 97 del 28 de diciembre de 1988.
- Reforma Estructural del Sistema Tributario Ecuatoriano 1989.- Propuesta para discusión nacional.- Ministerio de Finanzas y Crédito público.
- Ley 56 de Régimen Tributario Interno.- Publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 321 de 22 de diciembre de 1989
- Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador.- Publicada el 29 de diciembre de 2007.
- Ley Orgánica de Planificación y Finanzas Públicas.- Publicada en el Registro Oficial N° 306 de 22 de octubre de 2010.
- Ley 41.- Publicada en el Registro Oficial N°206 de 2 de diciembre de 1997
- Memoria institucional.- Una respuesta a la sociedad, Servicio de Rentas Internas, septiembre 1968 – diciembre 2002.
- Meraní, 1980 en EL IAM: dos décadas innovando en educación. Julián DE Zubiría Samper, miembro fundador del Instituto Alberto Meraní y Director de la Institución desde 1991.
- El Sistema Tributario.- Fernando Sainz de Bujanda.

- Citado por FERREIRO LAPATZA, Juan. (1994). Curso de Derecho Financiero Español. Ediciones Jurídicas S.A. Décima sexta edición. Madrid España. p.184.
- Revista Anales par la Dogmática del actual Derecho Romano Privado y Aleman. 1857/1877. Rudolf von Ihering.
- Análisis Económico del Derecho. Comentario sobre Derecho Laboral. Guillermo Cabieses. Master en Derecho. Profesor de Economía y Derecho de las Universidades de Lima y de Ciencias Aplicadas del Perú.
- <http://definicion.de/derecho-publico/#ixzz4Hcs6M6ZF>. Julián Pérez Porto y María Merino. Publicado: 2009. Actualizado: 2012. Definición. de derecho público.
- Teoría General del Estado 1910.- Georg Je Jellinek.- Jurisconsulto alemán.

ANEXO 1

Componentes de la ley de hacienda de 1863

1. Las Contadurías

Todas las leyes de hacienda que precedieron a la de 1863, aportan con experiencias valiosas desde varios puntos de vista.

Dichas leyes recogieron la institución de las "Contadurías", que fue el antecedente directo de los Tribunales de Cuentas. En España fue famosa la Contaduría Mayor de Castilla, la que era recomendada por las Leyes de Indias como modelo para el Nuevo Mundo; además es interesante señalar que en América se instauraron Tribunales de Cuentas en México, Bogotá y Lima, dando así paso a cierta división de funciones en razón del territorio.

Tales ideas básicas son traducidas en las primeras Leyes de Hacienda, mereciendo tomarse como punto referencial la expedida en 1830, según la cual se establece una Contaduría General y Contadurías Departamentales. A las Contadurías Departamentales correspondía glosar y fenecer las cuentas de las oficinas del departamento y remitirlas a la Contaduría General para su revisión, otorgando a los respectivos empleados el finiquito de ellas. Correspondía a la Contaduría General, por su parte, revisar las cuentas que le eran remitidas por las Contadurías Departamentales. Las apelaciones de las condenas procedentes de la Contaduría General e impuestas a las Contadurías Departamentales, se entendían ante el Ministerio de Hacienda.

Con la ley de 1863, son eliminadas las Contadurías y sus atribuciones pasan globalmente al Tribunal de Cuentas que se crea en dicho año.

2. Organización de la administración financiera

De acuerdo con la ley de 1863, en la cúspide de la organización financiera se halla el Presidente de la República, a quien, como jefe de la administración, le corresponde la dirección de las rentas establecidas y que se establecieran en adelante. Inmediatamente se encuentra el Ministro de Hacienda, a quien toca básicamente

administrar el departamento del ramo, dirigiendo cuanto en el estuviere mandado ejecutar y cuidando tanto de los bienes nacionales, de su conservación y mejora, como de la recaudación de las rentas y exacta distribución de los caudales públicos, satisfaciendo cumplidamente a los empleados y acreedores de la nación.

En tercer lugar, están los gobernadores, jefes de la administración de hacienda en sus respectivas provincias, dependientes inmediatos del Poder Ejecutivo, cuyas órdenes reciben por conducto del Ministerio de Hacienda. En cuarto lugar, están los tesoreros, con ámbito también provincial, encargados de la recaudación e inversión, y que cuentan con interventores para el control previo de las diferentes transacciones. En quinto y último lugar se hallan los administradores y colectores, quienes son los receptores y custodios de primera mano de los ingresos, sin funciones de inversión, salvo casos excepcionales señalados por la ley.

Para la administración superior se conforman las juntas de hacienda en todas las provincias, presididas por el gobernador y dotadas de relevantes facultades para funciones que hoy llamaríamos de control interno, como remates, cauciones, licitaciones, participaciones en las rentas fiscales, simplificación y mejora de las recaudaciones, etc.

Cabe tener presente que por mandato del artículo 74 de la Carta Política de 1861, vigente a esa época, se permitía la existencia de solo tres ministerios de Estado, en los despachos del Interior y Relaciones Exteriores, de Hacienda y de Guerra y Marina.

Esta limitada configuración del Ejecutivo fue un determinante para que la ley de hacienda de 1863 se caracterizará por un elevado grado de centralización de la administración financiera.

3. Presupuesto

En materia presupuestaria, la ley de 1863 es bastante escueta, mereciendo señalarse el numeral sexto del artículo tercero, que contempla como atribución del Ministro de Hacienda la de presentar a la Legislatura, en los primeros días de sus sesiones, el proyecto de ingresos y gastos para el bienio siguiente. En el plano constitucional existe el principio de que los ingresos y gastos deben ser autorizados siempre por el Legislativo y, muy en especial, los empréstitos y contratos que comprometan el crédito público. Aun cuando se aprecia cierto grado de coparticipación en las funciones, se destaca el hecho de que la elaboración y ejecución presupuestarias corresponden al Ejecutivo, en tanto que la aprobación y el

control pertenecen al Congreso. Y desde luego, la bianualidad del presupuesto responde a la circunstancia de que el Congreso se reunía cada dos años, el 10 de agosto; sin embargo, el año económico empieza el primero de enero y concluye el 31 de diciembre para los demás efectos de la ley.

Los sistemas de tesorería y contabilidad estaban fuertemente orientados al rigor presupuestario y evidenciaban una estrecha vinculación de los caudales públicos y el presupuesto en este sentido, las cuentas del libro mayor deben ser abiertas por orden de materias y de acuerdo con las divisiones del presupuesto, los órdenes de pago deben enunciar el artículo del presupuesto del año a que ella se refiere, la distribución de los caudales de la hacienda pública ha de hacerse conforme al presupuesto aprobado, y las cuentas de ingresos y egresos anuales han de presentarse en forma comparativa con el presupuesto. En otras palabras, el mecanismo eje del proceso financiero es el presupuesto aprobado por el Legislativo.

4. Recaudación y tesorería

El sistema de recaudación es relativamente sencillo y puede resumirse en el principio de responsabilidad de los tesoreros, quienes cumplirán exactamente y harán que los colectores y administradores cumplan las atribuciones y deberes que se designan en las leyes, reglamentos y ordenanzas peculiares a cada ramo sobre la recaudación y cobranza. La Ley de Hacienda prescribe, además, que todo empleado encargado del cobro de contribuciones y de cualquier ramo de las rentas o caudales públicos tendrá la jurisdicción coactiva necesaria para la recaudación y para hacer efectivas las deudas pertenecientes al Estado.

Es necesario señalar que para proceder a un pago debe contarse con una asignación presupuestaria y especial orden de las autoridades hacendarias, esto es, del Ministro o de los gobernadores, el siguiente paso es la presentación y examen de los documentos o comprobantes de descargo, los cuales son enumerados y regulados por la propia ley. En lo referente a gastos de personal, se indica que la cuenta del haber de los empleados de cada provincia y de las tropas que la guarnecen, se radicará en la tesorería de la misma provincia.

5. Contabilidad e información financiera

El sistema de contabilidad e información financiera se encuentra repartido en tres niveles concéntricos: colectores y administradores en primer término, tesoreros en el nivel medio, y el Ministerio de Hacienda en la cúspide. Los colectores y administradores están obligados a llevar un libro diario y un libro mayor relacionado

con el diario. La Ley de Hacienda se ocupa de normar la forma de efectuar los asientos de ingreso y de egreso en el libro diario, así como de la documentación de tales asientos. Se prescribe que los tesoreros llevarán, además, un diario de especies de colecturías y centralizarán la contabilidad de colectores y administradores, para remitirla quincenalmente al Ministerio de Hacienda; las cuentas anuales también se remitirán al Ministerio, acompañadas de los documentos de soporte. Los libros de los tesoreros, administradores y colectores son objeto de control, en cuanto son foliados y rubricados por el gobernador de la provincia.

El Ministerio, por su parte, lleva la contabilidad por partida doble en un libro diario general, un libro mayor y libros auxiliares. Cada mes se efectúa el llamado balance del tesorero o balance general, y cada trimestre, el cuadro de sus ingresos y sus egresos, los que se insertan en el periódico oficial. En los primeros días de abril de cada año presenta su cuenta el Ministro de Hacienda al Tribunal de Cuentas. La cuenta del Ministerio consta del balance general y la de todos los ingresos y egresos del tesoro en el año precedente, comparados con las asignaciones del presupuesto, expresando los pagos hechos y los que quedan por hacerse para el saldo de los gastos. La cuenta especial de la deuda pública se presenta por separado con distinción de capitales e intereses. Los libros del Ministerio y las copias de los diarios de los colectores, administradores y tesoreros son los comprobantes de esta cuenta, y quedan a disposición del Tribunal durante el juicio de aquélla. La cuenta del Ministerio se publica por la imprenta y se presenta a las cámaras legislativas. Adicionalmente, cada año publica el Ministerio un estado de los contratos celebrados por el Estado y de las obras públicas hechas por su cuenta en el decurso del año anterior, y lo presenta también a las cámaras.

Desde otro punto de vista, la ley de 1863 es interesante, pues al tiempo que regula sistemáticamente lo relativo a contabilidad e información financiera, deroga el reglamento de contabilidad dado por el Poder Ejecutivo, vigente para esa fecha. En otras palabras, esta ley deja entender que, aparte del legislador, no hay otro órgano que cuente con facultades normativas, ni siquiera el propio Ejecutivo, quien corre a cargo con todo el proceso.

6. El Tribunal de Cuentas

Para el control de las actividades de hacienda se crea un órgano de carácter judicial, compuesto de dos salas, denominado Tribunal de Cuentas, que tiene jurisdicción privada para conocer de las cuentas que el Ministro y demás empleados

de hacienda presenten anualmente y, en general, conoce de todas las cuentas que por leyes reglamentos debían conocer las antiguas Contadurías, y de las fianzas e incidentes relativos a las cuentas. Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 101 de la Ley de Régimen Municipal sancionada en octubre 9 de 1863, el juzgamiento de las cuentas de las municipalidades corresponde al Tribunal a la que corresponde el juzgamiento de rentas nacionales y se hace por los mismos trámites, lo que equivale a decir, por medio del mismo Tribunal de Cuentas de que trata la Ley de Hacienda.

Este tribunal reside en la capital de la República y está dotado de elevada jerarquía, ya que ocupa el lugar inmediato a la Corte Suprema en el orden de precedencia. Se compone de cinco ministros jueces, seis revisores, siete amanuenses, un secretario y un portero archivero. En la nominación de los miembros se aprecia una participación mixta del Legislativo y del Ejecutivo, y como contrapeso de dichas facultades, el Poder Judicial es el único competente para conocer y resolver de la suspensión o remoción de los ministros - únicamente para causa criminal -, asegurándose así en buena parte la imparcialidad del Tribunal de Cuentas.

Dentro de seis meses, después de publicada la sentencia por el periódico oficial, el rindente o su apoderado, o aquel a quien se haya declarado responsable, puede pedir la revisión del juicio, apoyando precisamente la solicitud en documentos justificativos que anteriormente no se hubieren presentado. El Ministro de Hacienda y cualquiera de los revisores pueden igualmente reclamar la revisión dentro de los dos años después de publicada la sentencia, fundándose en los errores, omisiones, duplicaciones o falsedades descubiertas por el examen de otras cuentas o por otro medio cualquiera. El recurso de revisión se tramita por la sala que no fallo en la sentencia de primera o de vista, y pronuncia sentencia de segunda o de revista, de la cual no habrá más recurso que el de queja ante la Corte Suprema. Aclara la ley que la revisión no suspende la sentencia de vista que contenga alcance en favor del Fisco; que no hay notificaciones, traslado, relación ni articulaciones en el juicio de vista ni en el de revista, y que en las causas de hacienda no se reconoce fuero alguno. Con tales principios, el legislador ofrece un cuadro bastante estricto para el juzgamiento de las cuentas que se presenten a examen del tribunal.

7. Responsabilidades

La ley distingue tres tipos de responsabilidad que puede encontrar el Tribunal de Cuentas: penal, pecuniaria y legal. Cuando haya inicios de falsedad u otro delito contra un rindente, la sala que juzgue pasará el expediente al juez competente,

dejando copia para continuar el juicio de cuentas. La responsabilidad pecuniaria, por su parte, se traduce en alcances de cuentas, que son cobrados al responsable. En cuanto a la responsabilidad legal, se establece que los empleados que incurran en mora de presentar cuentas serán destituidos del empleo, suspensos del derecho de ciudadanía y reducidos a prisión hasta que las presenten; la persecución al moroso llega a sus últimas consecuencias patrimoniales, incluso respecto de los herederos, y culmina con la formación de cuentas por un tercero, de la cuenta no presentada, a costa del moroso.

Respecto del Ministro de Hacienda, en caso de haber responsabilidad pecuniaria o legal, el Tribunal debe remitir directamente al Congreso todas las actuaciones relativas a las cuentas del Ministro.

Los empleados de hacienda suspensos en virtud de un juicio criminal, gozarán de la mitad de sus sueldos hasta que concluya la suspensión; si de la causa resultaren absueltos, se les entregará el goce de la parte retenida, con deducción de las multas o costas, si se les hubiere impuesto.

8. Personal

La ley de 1863 es rica en normas sobre el personal de la administración pública y recoge desde entonces principios que han tenido una trayectoria indeleble en la legislación posterior. Parte la ley de la distinción en tres tipos de servidores, de acuerdo con igual número de ministerios de Estado, y los designa como políticos, de hacienda y de guerra. Las normas que tratan de esta materia son por lo general comunes a los tres tipos de servidores, si bien se da mayor énfasis en los que se denomina "empleados de hacienda".

Ante todo, hay el principio de que el personal ha de ser determinado en la ley de presupuesto, y el de que nadie podrá gozar de dos rentas del tesoro, reconociéndose el derecho, eso sí, al cobro de viáticos y dietas, pero no al de gastos de residencia. Todos los empleados deben cumplir sus obligaciones, estableciéndose al efecto diversos controles, en especial de asistencia, por los superiores jerárquicos; las sanciones por incumplimiento pueden ser de multa hasta la cuarta parte de la renta mensual, e incluso de arresto, debiendo destacar que está negado cualquier reclamo de las multas impuestas.

9. Empleados de hacienda

Los demás principios sobre personal están referidos únicamente a los empleados de hacienda, siendo de los primeros el de la idoneidad, en cuanto se

selecciona a quienes tengan buena conducta, actividad y celo, debiendo examinar el jefe de oficina a los empleados sobre su capacidad en caligrafía y aritmética. Otro de los importantes principios es el de la prohibición de nepotismo, que alcanza hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en referencia a los servidores de hacienda y a los del Tribunal de Cuentas.

Por otro lado, antes de entrar en el ejercicio del cargo se exige la rendición de fianza, que puede ser hipotecaria o personal, dada por cuatro fiadores; la cuantía es equivalente a cuatro veces la renta anual del servidor, y se rinde ante las juntas de hacienda; la fianza debe acompañarse anualmente a las cuentas junto con el certificado de supervivencia y solvencia de los fiadores.

Los empleados de hacienda deben estar siempre al día en la rendición de cuentas, bajo pena irrestricta de destitución. En caso de abuso de dineros, se aplica al rindente el duplo de lo debido, sin perjuicio de las penas impuestas por el Código Penal. En materia de nombramientos, la ley no da normas expresas sobre su inscripción o anotación, pero es claro que existen roles del distributivo de sueldos aprobado en el presupuesto.

ANEXO 2

Principales componentes de la ley de hacienda de 1928

Comentario General

Las instituciones de la Ley de Hacienda de 1863 sirven históricamente como de puente en materia de administración financiera y control, entre la época que da fin al coloniaje español y los esquemas técnicos propios del siglo veinte. Para empezar, la herencia española deja impresa su huella en el nombre mismo de la ley, que arrastra el concepto de hacienda real, bastante desajustada ya para la época; con todo, esta noción se vierte en la ley de 1928, cuyo artículo primero indica que la hacienda pública comprende todos los bienes y rentas del Estado.

En la nueva ley subsiste como timón de la administración del Estado, el Ministerio de Hacienda, fuertemente remozado, pero disminuye el poder de los gobernadores de provincia como jefes de la administración de la hacienda provincial. Las juntas de hacienda y el Tribunal de Cuentas, existentes desde la época colonial, son eliminadas de plano.

Mediante el artículo 199, se crea la Contraloría General, que dentro del sistema establecido en esta ley, será independiente de cualquier ministerio, departamento u oficina del Poder Ejecutivo; aclarándose en el artículo 208 que la Contraloría será la oficina central de contabilidad y fiscalización de la hacienda pública, para asegurar la estricta ejecución del presupuesto de ingresos y egresos del Estado.

1. Organización de la administración financiera

Al igual que todas las leyes de hacienda, la de 1928 indica que al Presidente de la República, como jefe de la administración, le corresponde la dirección general de la hacienda pública, que ejercerá por medio del Ministro respectivo, es decir, el de Hacienda. Como innovación crea la ley el cargo de subsecretario, que subrogará en sus funciones al titular.

Para entonces, la organización y funciones del Estado habían crecido comparativamente con la situación del siglo XIX. La Constitución de 1897, y luego la de 1906 vigente en 1928, proveían la existencia de cinco ministerios de Estado, número que llegó a seis, según el presupuesto de 1928. En relación al de Hacienda, se conserva la mayoría de las atribuciones y deberes previstos en las leyes anteriores.

Sin embargo, se añade expresamente la de administrar los timbres y el papel sellado, materia que es regulada en forma amplia por la propia ley; también se agrega la función de velar por la aplicación de las leyes concernientes a bancos e instituciones de crédito, a la moneda y su acuñación, al comercio y a la industria, y a las propiedades del Estado.

El Ministerio de Hacienda se estructura con tres direcciones: de suministros, en 1977, empresa de suministros del Estado; de ingresos: direcciones generales de rentas y de recaudaciones; y, del tesoro, luego convertida en tesorería de la nación. Con decreto 437 de octubre 8 de 1928, se creó además la dirección de presupuesto que reemplazo a la comisión de presupuesto, que fija la ley de hacienda de dicho año.

El departamento bancario y la imprenta nacional funcionaban como dependencias directas del Ministerio de Hacienda. De la dirección de ingresos dependía la sección de minas y marcas de fábricas; de la dirección del tesoro dependían los tesoreros provinciales y los cónsules de la República, funcionarios a cargo de la recepción, custodia e inversión de todos los fondos del Estado. En forma paralela, en este último grado, se hallan los llamados oficiales pagadores, que se crean en cada uno de los otros cinco ministerios del Estado; los tesoreros son los oficiales pagadores de sus provincias, y los cónsules, los oficiales pagadores del cuerpo diplomático y consular. Las funciones de los oficiales pagadores son las de un verdadero director o jefe financiero y desempeñan decisivo papel, ya que todo pago se canaliza por su conducto, con excepción de los pagos de los bonos de la deuda pública, que los hace directamente el Banco Central.

Como se ve, esta organización es bastante elemental, ya que la administración de caja apenas se encarga a un sólo servidor, tanto en el ámbito provincial como en el de los ministerios de Estado y misiones en el exterior de la República, organización que podía marchar adecuadamente si se toma en cuenta el desarrollo bastante limitado de la maquinaria administrativa de esa época. Es posible destacar en este mismo sentido que la idea impresa en la ley de 1863 respecto de la centralización de la administración financiera, se mantiene, aunque no a través del Ministerio de Hacienda y de los gobernadores de provincia, sino del Director del Tesoro, sin cuya orden expresa no pueden movilizarse los caudales públicos.

La acumulación, en los oficiales pagadores, de las funciones de recaudación, custodia, desembolso y registro de las transacciones es explicable para aquella época por el escaso personal de servidores, el reducido movimiento financiero y sobre todo,

por el desconocimiento conceptual de los principios del control interno moderno, según los cuales un mismo servidor no debe atender todo el ciclo de la transacción, debiendo separarse las actividades de recaudación de las de desembolso y éstas de las de registro, por considerarse como incompatibles para ser atendidas por un sólo empleado. Con todo, hay que reconocer que, en alguna medida, este inconveniente podía ser superado por la presencia del control previo que se aplicaba por medio del acuerdo de transferencia.

Como nota peculiar de la ley de 1928 se anota la de haber robustecido las normas sobre administración tributaria, materia llamada modernamente Derecho Tributario Formal. Muy en especial, sobresale el literal h) del artículo 23, por el que el director de ingresos conoce y resuelve los reclamos de los contribuyentes respecto de impuestos, comunicando sus resoluciones a la Contraloría General para el debido cumplimiento de las mismas.

2. Presupuesto

La ley de 1928 es muy completa respecto del presupuesto nacional, al cual dedica todo el título VI, que comprende los artículos 162 al 198. Sus diversas secciones tratan minuciosamente del presupuesto en cuanto a su estructura, trámite de formación, presentación y aprobación, transferencia de asignaciones, asignaciones adicionales, liquidación, reserva del tesoro y restricciones especiales.

A través de sus disposiciones es posible anotar que la ley recoge la mayoría de los principios presupuestarios, así el de equilibrio, anualidad, ordenación, unidad, universalidad, etc. Uno de los principios en que pone énfasis la ley es el de que no podrá hacerse ningún gasto del tesoro sino de acuerdo con el presupuesto general o una ley especial que autorice el gasto; en otras palabras, no se efectuarán egresos ni contraerán obligaciones sin asignación legal que los autorice y cubra con suficiencia.

Otro de los principios en que recalca la ley es el de la universalidad, posible de llevarse a sus últimas consecuencias en un presupuesto que, al tiempo que representaba un elemento de previsión, servía de medio de control contable y legal para el ciento por ciento de los recursos financieros. El control previo se encuentra fuertemente enraizado, además, tanto en el plano legislativo al aprobar el presupuesto anual, como en el plano ejecutivo al aprobar los acuerdos de transferencia a detalle de partida; hay por lo mismo una duplicidad de controles preventivos, estando el segundo de ellos orientado también hacia fines contables de la ejecución presupuestaria.

La estructura escogida reconoce por otra parte que, salvo limitados casos, figurarán en un sólo presupuesto todos los ingresos y egresos del Estado, correspondientes al año fiscal; el presupuesto se divide en dos partes principales: el presupuesto ordinario o corriente y el presupuesto extraordinario o no corriente.

A fin de asegurar de modo directo la inversión en los objetos que estuvieran previstos por una ley especial, se excluyen del presupuesto tres tipos de recursos: en primer lugar, los depósitos de ahorro o de pagos individuales destinados a fondos de pensión, seguro o caución; en segundo lugar, las sumas apartadas del fondo general del tesoro para constituir otro fondo cualquiera; y en tercer lugar, los saldos presupuestarios no utilizados en el ejercicio anterior y que hubieren sido destinados originalmente a obras o deudas públicas.

3. Personal

Como en las demás leyes de hacienda, se establece que el personal y los sueldos se determinarán por el presupuesto o la ley. Sin embargo, es curiosa la clasificación que se hace de los empleados conforme a una escala de remuneraciones que consta de 18 grados, a cuyo respecto explica la ley que se procede de esta manera para dar facilidad a la preparación del presupuesto, así como de la contabilidad y de la intervención de cuentas. Dos aplicaciones concretas de la escala de remuneraciones son el cálculo de la duración de las vacaciones anuales y el cómputo de los viáticos.

La Contraloría registra nombramientos y cauciones, vigila la suficiencia de fondos para movilizaciones urgentes de personal, bloquea el pago de sueldos por ausencia no autorizada de servidores, solicita la remoción de los morosos en la presentación de cuentas.

Fue necesaria la creación de la Oficina Nacional de Personal en el año 1963, para que la Contraloría mucho después (fines de 1974) empezará a devolver estas funciones para redefinir sus cometidos medulares, dejando de lado todo lo que resultaba ajeno a sus específicas funciones; con ello fue posible descargar al propio tiempo otras funciones en materia de personal, como el control de becas, la inscripción de poderes para el ejercicio de determinados derechos pecuniarios de los servidores públicos, el otorgamiento de liquidaciones de tiempo de servicio, el control de la aplicación de las leyes de defensa profesional, registro de declaraciones de bienes, registro de personas inhabilitadas para el servicio público, informes sobre

contratos para servicios ocasionales, etc., todo lo cual restaba al organismo superior de control un precioso tiempo que debía ser dedicado a otras tareas trascendentales.

Por ello, la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control traspasó e incorporó aquellas disposiciones sobre administración de personal, muchas de las cuales estaban todavía vigentes en la codificación de la Ley Orgánica de Hacienda de 1975, a la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa, cuerpo legal que resulta más idóneo para recoger tales normas.

4. Recaudación y tesorería

Por otra parte, según la Ley de Hacienda de 1928, las tesorerías fiscales recaudaban las rentas cuya recolección les haya sido ordenada por el director del tesoro y tenían a su cargo la recepción, custodia e inversión de todos los fondos del Estado; también recibían en custodia depósitos especiales de dinero o seguridad de cualquier procedencia relacionados con transacciones del Gobierno. Los funcionarios de estancos depositaban en las tesorerías el producto neto de sus operaciones, con excepción de un fondo rotativo para el giro ordinario.

En cuanto a depósitos, se incluían entre las atribuciones del director de ingresos la de cuidar que los fondos recaudados se depositen diariamente y sin deducción alguna en el banco que el Ministro de Hacienda designe, acreditándolas a la cuenta general del tesoro. El Banco Central, que se crea por sugerencia de la Misión Kemmerer, es en términos generales el depositario de los recursos financieros.

La firma del director del tesoro era la única hábil ante los bancos depositarios para el movimiento de los recursos financieros. Los retiros se hacían solo mediante órdenes de transferencia del director del tesoro, fundadas en acuerdos de transferencia. El acuerdo de transferencia consistía en la orden del Contralor General expedida en virtud de la existencia de una partida presupuestaria de egreso periódico y ordinario, o de una solicitud de fondos, formulada por los oficiales pagadores. La orden de transferencia era la que extendía el director del tesoro al depositario para que, con cargo a la cuenta general del tesoro, transfiera al haber del oficial pagador el valor de los acuerdos de transferencia, particular que es puesto inmediatamente en conocimiento de dicho oficial.

Todos los gastos del tesoro nacional o municipal, o de fondos que estaban a disposición de servicios u organizaciones administrativos a los que por ley o reglamentos se les permitía la inversión de dichos fondos, se debían hacer

únicamente por medio de cheques bancarios a la orden del acreedor. Para el pago de cualquier cantidad adeudada por el Estado, era indispensable que se entregue al oficial pagador el correspondiente comprobante legal del crédito, comprobante que era regulado en la misma Ley de Hacienda.

Se introdujo además el principio de utilización de los fondos que por no tener inversión inmediata, pudieran colocarse en forma lucrativa, para lo cual se preveía un informe mensual que al efecto preparaba el director del tesoro. Otro importante principio de administración de caja era el de que cuando los fondos disponibles eran insuficientes para cubrir todos los egresos legales, se ordenaba la preferencia con que han de cubrirse los pagos. Para la aplicación de estos dos principios, exigía la ley intervención del Presidente de la República, Contralor General y Ministro de Hacienda.

5. Contabilidad e información financiera

La contabilidad se encontraba enfocada en forma convergente en torno a la Contraloría General, que llevaba la contabilidad de la hacienda pública, en la que se concentraban las cuentas que deben rendir los servidores que manejen o tengan bajo su responsabilidad fondos, valores fiscales o bienes del Estado, o que estaban al cuidado de éste; naturalmente, esto podía ser confrontando con los registros que llevaba la Contraloría General a través de los acuerdos de transferencia, por los cuales se canalizaba - como ya queda dicho - la totalidad de los recursos financieros autorizados en el presupuesto. Además, según los artículos 208 y 219, la Contraloría tenía facultades normativas respecto del sistema de contabilidad a observarse por todo servidor sujeto a la obligación de rendirle cuentas.

La convergencia de la información se producía de fuera hacia adentro de la Contraloría, por medio de los reportes diarios u ocasionales, que le remitían cada tesorero, el director del tesoro, los depositarios, los cuentacorrentistas fiscales, los ministerios y los departamentos u oficinas del Estado que disponían de asignación en el presupuesto. A su vez, el Contralor debía elaborar un informe de las operaciones del Estado en el mes precedente, para información del Ejecutivo, y otro anual, además, para el Legislativo; en este segundo informe, el Contralor hacía sus recomendaciones tendientes a lograr mayor economía y eficiencia en los gastos públicos, y respecto de las leyes que quisiera proponer sobre la recaudación, inversión y aplicación de fondos públicos y arreglo de cuentas.

Los artículos 220 y 224 contenían diversas regulaciones sobre teneduría de libros, indicándose la forma de efectuar los asientos, prescribiéndose la unidad de la documentación contable de una oficina, el otorgamiento de recibos, la exhibición de los documentos de soporte a los comisionados de la Contraloría, el cierre mensual y eventual de libros y cuentas. Es importante además el artículo 231 donde se indicaba que las listas de pago, los comprobantes de compras y otras pruebas instrumentales de los créditos que han sido fiscalizados por el Contralor General o por un Interventor de Zona, se archivaran en la oficina de la Contraloría en Quito o en la correspondiente oficina de intervención de zona (principio distinto al de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control).

De entre las facultades normativas merece destacarse la prevista en el numeral 13 del artículo 208, por la que la Contraloría tuvo, en general, facultad para dictar cualesquiera medidas que regularicen la recaudación, administración, inversión y fiscalización de los valores u otros bienes del Estado. En todo lo concerniente a la contabilidad de los bienes nacionales, el Contralor tenía intervención directa y principal, aparte de la facultad que tenía de dar las normas que regulen la materia.

6. Control

El control externo estaba a cargo de la Contraloría General, organismo de intervención fiscal o de fiscalización de la hacienda pública. Cumplía su cometido a través de dos grandes frentes: el uno, consistente en numerosos pronunciamientos previos o actuaciones concurrentes, y el otro, en el examen de las cuentas e información financiera que por ley debía serle presentada. Estos dos frentes de acción determinaban una profusión de citas o referencias alusivas al papel de la Contraloría, a lo largo de todo el articulado de la ley, notándose un fuerte influjo de dicho organismo dentro de los diversos procesos financieros. Adicionalmente disponía la ley que se remitan a la Contraloría varios informes de naturaleza financiera y administrativa, para su registro, conocimiento y posibles acciones correctivas.

En cuanto al control interno, hay que expresar que a esa fecha no se lo conocía conceptualmente, aunque la ley de 1928 recoge algunos de sus principios básicos, entre ellos, selección y capacitación de los servidores, afianzamiento de quienes manejan recursos materiales o financieros, contabilidad por partida doble, depósitos inmediatos e intactos, y desembolsos por medio de cheques.

Se podría decir entonces que la Contraloría General, hasta cierto punto, era la personificación del control interno de la administración pública, posible para un

Estado de limitados contornos financieros y administrativos; de modo que el órgano superior de control no resultaba muy distinto de una oficina de intervención o de una auditoría interna en la actualidad.

En razón de concentrar la información presupuestaria, el Contralor debía certificar sobre las disponibilidades de fondos a detalle de partida, y emitir diversos informes, entre ellos, sobre inversión de fondos que por no tener inversión inmediata podrían colocarse temporalmente en forma lucrativa, sobre solicitudes de transferencias de partidas, sobre asignaciones extraordinarias para la defensa civil, sobre peticiones de asignaciones adicionales. La Contraloría tenía también amplio papel relacionado a bienes, inspecciones, destrucciones, bajas, archivos, remates, créditos incobrables, y resolvía además dudas sobre responsabilidades respecto de bienes nacionales; y esto se explicaba por la tendencia del legislador a atribuir a la Contraloría funciones de control interno, que no podían ser desempeñadas por cada organismo público - como era del caso - por no existir por aquellos años este concepto propio del control de nuestros días.

Entre otros asuntos, determinaba el Contralor los casos en que era indispensable la licitación para provisión de suministros de oficina, firmaba contratos y títulos de la deuda pública, observaba sobre la legalidad y conveniencia de gastos y sobre el uso de recursos materiales y financieros.

7. Examen de cuentas y decisiones del Contralor

El examen de cuentas era el nervio del control externo posterior y se hallaba orientado hacia la expedición del finiquito por parte de la Contraloría General, declarando correctas las cuentas; de haber observaciones, se formulaba la respectiva glosa que debía satisfacer el rindente y, en caso contrario, había que efectivizar los alcances de cuentas, siendo definitivas las decisiones del Contralor, en lo concerniente a cuestiones de hecho; sin embargo, en los casos previstos por la Ley de Hacienda, cabía un nuevo examen de las cuentas por medio de la revisión o de la reapertura.

Este examen era realizado casi en forma exclusiva a base de los documentos de soporte que los propios rindentes enviaban a la Contraloría; cabe anotar que tal sistema es uno de los elementos que perpetuo la legislación hacendaria ecuatoriana, como herencia de la Legislación de Indias, vertida a su vez en las Contadurías y Tribunales de Cuentas que echaron raíces en la época republicana del país.

La atención focal del examen de cuentas por la Contraloría estaba dirigida, no hacia la entidad u organismo, sino esencialmente hacia el rindente y, en este sentido, el resultado final forzosamente era la decisión del Contralor eximiendo de responsabilidad al rindente, respecto de los recursos financieros y materiales a su cargo.

Este principio, de suyo, limitaba el ámbito y la naturaleza del control externo, al dejar de lado el pronunciamiento medular sobre la situación real de una entidad u organismo en lo financiero y administrativo, en relación con la obtención de sus objetivos y propósitos institucionales. Es decir, la Contraloría centraba sus acciones a un circunscrito análisis de formalidades legales, presupuestarias y contables.

Hay que añadir que la institución del examen de cuentas se explicaba por la importancia capital que se daba a la rigurosa ejecución presupuestaria, aspecto en que ponía mucho énfasis el control. No se podía desconocer la trascendencia que por entonces tenía este propósito, ya que era urgente poner orden y concierto en el gasto público en un medio administrativo que todavía no se había habituado a ello, como se desprende del contenido de la Ley Orgánica de Presupuesto de 1951 y de su exposición de motivos.

En cuanto a las decisiones del Contralor General que declaraban cargos o alcances de cuentas contra el rindente, se cumplían a través de los siguientes arbitrios: comunicación a las máximas autoridades, pagos y ajustes de contabilidad, suspensión al rindente en su cargo, y expedición del correspondiente título de crédito por la Dirección de Ingresos. De encontrarse comprometida la responsabilidad de un tercero, el Contralor formulaba la glosa, la que se le notificaba concediéndole treinta días para contestar; luego expedía el Contralor su decisión, que era cumplida por la vía de apremio real o personal, a elección del respectivo funcionario de recaudación.

Como se ve, también el cumplimiento de las decisiones del Contralor General tenía como objetivo una acción dirigida al rindente, siendo más bien accesoria cualquier otra medida en conexión con la entidad u organismo respectivo.

8. Responsabilidades

La ley de 1928 crea una sección específica para tratar de las responsabilidades (artículos 147 al 161), donde es posible distinguir dos materias: la una referente a la observancia de las normas tributarias por parte de los particulares, y la otra, sobre incorrecciones por parte de servidores públicos. La primera de estas materias obedece al hecho de que por aquel entonces no existía una ley tributaria sustantiva,

siendo cubierta gran parte de la temática, por lo tanto, a través de la Ley de Hacienda; no debe olvidarse que un considerable volumen de las recomendaciones de la Misión Kemmerer se referían a la administración tributaria y al impuesto de timbres, asuntos que fueron aceptados por el Gobierno del Presidente Ayora e incorporados ya en la ley de 1927.

En cuanto a las incorrecciones de los servidores, la ley realiza su tipificación en los artículos 155 y 160, con un detalle prolijo, que recoge en forma ampliada y actualizada la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control en su artículo 376. Como sanción por tales incorrecciones, la ley de 1928 establece que, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar, el funcionario o empleado será destituido de su cargo y condenado por el Ministro del Ramo respectivo, a una multa no menor de doscientos sucres ni mayor de dos mil.

Los ministros de Estado y las demás autoridades nacionales o municipales que hayan impuesto multas administrativas, deben dar aviso, de la imposición en la misma fecha de ésta al penado, al director de ingresos y al Contralor, a quien tocaba anotar esas multas, así como las que el mismo hubiera impuesto, de acuerdo con esta ley, en un registro especial de la Contraloría.

El director de ingresos debía emitir el título de crédito respectivo que, recibido y refrendado en la misma fecha por el director del tesoro, era enviado por éste al tesorero fiscal que debía percibir el valor de la multa, ya mediante retención del sueldo, ya por la jurisdicción coactiva. Tratándose de multas municipales o de otras instituciones de derecho público, el Contralor debía dar aviso al Presidente del Concejo o al Jefe de la respectiva institución.

Las multas prescritas por la ley de 1928 ingresan a la cuenta general del tesorero, con excepción de las impuestas a un funcionario o empleado de las municipalidades o de otras instituciones de derecho público, debiendo ingresar estas últimas a la cuenta de fondos generales de la municipalidad o institución respectiva.

ANEXO 3

Evolución del Régimen Financiero durante el periodo 1928 a 1961

1. Gobierno del Presidente Plaza

Con la caída de Isidro Ayora el 24 de agosto de 1931, se inicia una larga y oscura etapa de la historia ecuatoriana, caracterizada por la inestabilidad institucional y la crisis económica, etapa que concluye el 31 de agosto de 1948 con la asunción del mando por parte del Presidente Galo Plaza, luego de elecciones convocadas por primera vez en varias décadas.

Para 1952, al presentar a la nación un volumen informativo con estudios, proyectos e informes técnicos, el Gobierno empezaba manifestando que "Ya no se discute el hecho de que no es posible el desarrollo económico de un país y, por consiguiente, la acción de mejoramiento del nivel de vida de sus habitantes, sin planear técnicamente dicho desarrollo, a base de estudios de las realidades y de programas de trabajo, de crédito y de prelación de labores".

Desde el punto de vista económico, dicho Gobierno tiene interés, pues determinó que el país de las dos décadas subsiguientes diera prioridad a la agricultura y dejará de lado las posibilidades de exploración y explotación petrolera en el oriente ecuatoriano, posibilidades que solo prosperarían a partir del año 1972.

En materia hacendaria, presupuestaria y crediticia, el Gobierno de Plaza buscó y consiguió profusa colaboración de expertos internacionales en muy variadas ramas, colaboración que provino especialmente de las Naciones Unidas y varias misiones privadas, que en la mayoría de casos se prestó sin costo alguno para el país. Uno de los frutos más relevantes de la asesoría de la ONU fue sin duda la elaboración del anteproyecto de Ley Orgánica de Presupuesto; además, explicó el Gobierno que se iniciaron "trabajos preliminares sobre una posible Ley de Administración Financiera que constituiría una ampliación de la Ley Orgánica de Presupuesto".

2. Ley Orgánica de Presupuesto de 1951

La Comisión Técnica del Presupuesto, en 1951, coincide con Kemmerer en la idea de presentar las disposiciones relativas al presupuesto nacional en un cuerpo legal independiente de la Ley de Hacienda, si bien el proyecto de Kemmerer terminó por ser incorporado como Título VI de aquella ley. El proyecto de Ley Orgánica de Presupuesto que preparará en cambio la Comisión en 1951, con el apoyo y

asesoramiento de la misión de las Naciones Unidas, mereció en esta ocasión ser aprobado como un cuerpo separado de la Ley de Hacienda, a cuyo efecto, se dispuso la derogatoria del Título VI y de todas las disposiciones que se opusieron a lo prescrito en la nueva ley.

El decreto por el que se expide la Ley Orgánica de Presupuesto lleva el número 538 y se encuentra publicado en el Registro Oficial 769 de 21 de marzo de 1951. Hay que notar de paso, que, a pesar de la trascendencia de este instrumento, no se siguen los trámites ordinarios propios de una ley de la República, que implicaban la aprobación por parte de las cámaras legislativas; en este caso, la Ley Orgánica de Presupuesto es expedida mediante decreto ley de emergencia, es decir, por un acto legislativo del Presidente de la República, emitido con el sólo informe del Consejo Nacional de Economía.

Entre sus considerandos manifiesta la ley que es urgente dictar las normas más apropiadas a fin de que el planeamiento, aprobación y ejecución de los presupuestos fiscales se realice de acuerdo con los sistemas más modernos, para obtener así el mejor aprovechamiento de los recursos nacionales. Por su parte, la Comisión Técnica del Presupuesto lamentaba no haber podido introducir las mejoras técnicas sugeridas por la Misión de las Naciones Unidas, por no haber sido expedidas las reformas a nuestra legislación hacendaria, las mismas que estaban en estudio, y por no haber sido eliminados algunos obstáculos materiales causados en buena parte por las fallas presentes en la contabilidad pública. Además, luego de revisar algunos aspectos históricos y doctrinarios, añadía la Comisión que la Ley de Hacienda había llegado a desvincularse de la realidad y a obstaculizar la introducción de "los nuevos métodos de planeación de programas y de control financiero y administrativo que ya han hecho pruebas satisfactorias en otros países".

Desde el punto de vista doctrinario, acaso el aporte más importante de la Ley Orgánica de Presupuesto de 1951, es el de haber introducido el sistema de presupuesto de operación y presupuesto de capital, muy en boga por aquella época. Con ello se establece un sistema dualista de presupuesto, que responde directamente a la clasificación económica de los egresos y a ciertos principios de contabilidad, y que distingue las cuentas de balance (capital) de las cuentas de resultados (operación).

Otro aspecto de interés que recoge la Ley Orgánica de Presupuesto es el de conceder un régimen de excepción presupuestario y contable, a las empresas del

Estado. Para empezar, sus presupuestos constituyen anexos que se acompañan al presupuesto General del Estado. En cuanto a las utilidades y pérdidas, se establece el principio de que corresponden al Estado. Sin embargo, los presupuestos anexos se sujetan a las normas de la contabilidad comercial para establecer su utilidad efectiva, como si fuesen empresas independientes; además, se habla de que estos presupuestos incluirán en los egresos cuotas adecuadas por depreciación anual de los activos utilizados, así como por el valor locativo de los edificios del Estado ocupados por dichas empresas. En suma, el régimen presupuestario y contable de las empresas del Estado, incorpora interesantes elementos, pero en forma ciertamente imprecisa y amorfa.

3. La Junta de Planificación

La Junta de Planificación se creó por decreto ley de emergencia 19, publicado en el Registro Oficial 527 de mayo 29 de 1954.

Más adelante, en su quinto mandato, el Presidente Velasco Ibarra, formuló una radical depuración de las funciones de la Junta, con decreto 595, publicado en el Registro Oficial 81 de octubre 16 de 1970. Esta depuración se la hizo considerando que numerosas disposiciones legales, a partir de 1961, habían asignado a la Junta tareas ajenas a las funciones para las que fue creada; de otra parte, se estimó que era necesario conseguir la concentración de actividades en el sector público para evitar la duplicación de funciones, dictámenes e informes.

En consecuencia, el decreto 595 dispuso en su artículo primero que la Junta de Planificación "actuará como organismo asesor del poder público y directamente de la Presidencia de la República, para la formulación y control de planes de desarrollo económico del país y en la coordinación de su política económica". Se realizó, además, un prolijo examen de las leyes y decretos aplicables a la junta, puntualizándose si continuaban o no vigentes; en suma, se mantuvieron las funciones previstas en 11 casos y se eliminaron en 21. Por último, se suprimieron las exigencias legales y reglamentarias de requerir informes o dictámenes de la Junta como requisito previo para la realización de cualquier acto administrativo de las entidades y organismos del sector público.

Siguiendo esa misma tendencia, apenas cuatro meses después, se deslindó a la Junta de su papel en la aprobación y reforma de los presupuestos de las entidades del régimen seccional y de las descentralizadas, con la expedición del decreto 295, publicado en el Registro Oficial 168 de febrero 24 de 1971. Este decreto expresó en

el cuarto de sus considerandos que la Junta de Planificación "es un organismo de alto asesoramiento y no de gobierno definitivo, siendo, por tanto, indebida su intervención en la aprobación de los presupuestos de los organismos del régimen seccional".

Sin embargo, dicha concepción dio un giro de ciento ochenta grados con el cambio político subsecuente, y volvieron a revitalizarse las funciones de la Junta de Planificación en materia presupuestaria, con el decreto 1383, publicado en el Registro Oficial 197 de diciembre 4 de 1972; en este nuevo decreto destacan medulares contra reformas a las leyes de régimen municipal y provincial, originalmente modificadas por el decreto 295, al cual se deroga expresamente.

Esta última concepción, expresada en el decreto 1383, se recoge en la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, en razón de permitir una más efectiva coordinación de las actividades del sector público.

ANEXO 4

El proceso financiero

También el proceso financiero en las entidades y organismos del sector público presenta características particulares que llegan a ser críticas tanto en materia de ingresos como de egresos.

Aprobado el presupuesto para un ejercicio determinado, los funcionarios y empleados encargados de la percepción de los ingresos, remitían diariamente a la Contraloría el llamado "parte diario de recaudación", que informaba sobre el monto de lo recaudado y los conceptos que lo habían generado. Igualmente recibía la Contraloría copia del comprobante del depósito bancario realizado. A su vez, el depositario informaba diariamente y por separado de los depósitos hechos en él. Y a base de toda esa información, la Contraloría General abría registros contables detallados tanto para registrar el débito en caja, como para imputar a las respectivas partidas del presupuesto los ingresos que se habían producido.

Sin embargo, estos mismos registros se realizaban también por las oficinas recaudadoras y, centralizadamente, por la Tesorería de la Nación en el Ministerio de Finanzas, de modo que se producía una triplicación de registros contables, procedimiento que en muchas ocasiones generaba confusión especialmente en el control financiero.

Solicitudes de cupo y de fondos

En materia de gastos, como requisito previo a su realización, las entidades y organismos incluidos en el presupuesto general del Estado debían recurrir a la Oficina Nacional de Presupuesto con una "solicitud de cupo" que, por lo general, en tratándose de gastos fijos se autorizaba por doceavas partes, y en tratándose de gastos variables, de conformidad con la política adoptada para el efecto; en una época posterior, los cupos pasaron a ser trimestrales, en el empeño de simplificar la administración de la caja fiscal. En lo demás, dichos cupos se concedían de ordinario por objeto del gasto.

Asignado el cupo, las entidades y organismos respectivos estaban obligados a presentar a la Contraloría General la llamada "solicitud de fondos". La solicitud contenía información relativa al monto del gasto, al concepto del mismo, al beneficiario que debía percibir los recursos y a la partida específica del presupuesto

que se afectaría con el gasto. La Contraloría General analizaba la solicitud de fondos en los aspectos relativos a su legalidad, corrección aritmética, disponibilidad presupuestaria y, en ocasiones, su conveniencia.

Acuerdo de transferencia

De no encontrar observaciones en los aspectos mencionados, la Contraloría convertía la solicitud de fondos en "acuerdo de transferencia", que era el mismo documento luego de ser aprobado por el Contralor. Este documento cumplía un doble propósito: por una parte, servía para realizar el control previo, y por otra, para hacer el registro contable detallado de los gastos, pues todo acuerdo de transferencia se consideraba ya un gasto realizado y producía la afectación presupuestaria pertinente, pese a que muy lejos estaba este momento, de aquel en que efectivamente se producía el desembolso.

El acuerdo de transferencia era remitido luego por la Contraloría General al Ministerio de Finanzas, en varios ejemplares. Una copia llegaba igualmente a la entidad u organismo en donde se había originado la solicitud de fondos, para que, a su vez, se contabilice como un cargo al presupuesto respectivo. En el Ministerio de Finanzas, un ejemplar del acuerdo de transferencia llegaba a la Dirección de Presupuesto, la que también registraba la afectación presupuestaria. Otro ejemplar iba al Tesorero de la Nación con el objeto de que diese una orden al Banco Central para transferir los recursos de las cuentas bancarias a órdenes de la Tesorería, a la cuenta bancaria de la entidad u organismo peticionarios. El Banco Central transfería los recursos según la orden recibida, de lo que se daba aviso a la entidad u organismo interesados, quienes a partir de entonces se hallaban en condiciones de efectuar el desembolso.

Como podrá observarse este proceso a parte de engorroso y complejo generaba la presencia de micro centros de poder debilitando la transparencia y diluyendo la autoridad, dos elementos fundamentales que garantizan la eficiencia, eficacia y oportunidad en la gestión financiera.

ANEXO 5

La Ley Orgánica de Administración Financiera y Control LOAFIC (1975)

Descripción.- La presente ley comprende la programación, organización, dirección, ejecución, coordinación y control de los procesos siguientes: de presupuesto y crédito público, de determinación, recaudación, depósito, inversión, compromiso, obligación, desembolso y recuperación de los recursos financieros públicos; de registro contable de los recursos financieros y materiales; de preparación e interpretación de informes financieros relacionados con los resultados de las operaciones, de situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; y comprende, finalmente, la evaluación interna y externa de dichos procesos, por medio de la auditoría.

Objetivos. - Los objetivos principales de esta ley son:

1. Conseguir la coordinación de la administración financiera de las entidades y organismos del sector público, básicamente por medio de la unificación de criterios;
2. Facilitar la vinculación de los procesos de planificación y presupuesto;
3. Lograr una organización estructural y funcional lógica y eficiente de las actividades financieras y en sus unidades administrativas;
4. Establecer claramente las facultades y obligaciones en la administración financiera;
5. Garantizar la existencia de un adecuado control interno y externo;
6. Asegurar la utilización de personal idóneo y la promoción de su desarrollo profesional continuo;
7. Perfeccionar y mantener al día la administración financiera, a través del empleo de técnicas modernas y eficientes;
8. Proveer de la documentación y el registro apropiado de las operaciones financieras;
9. Producir información financiera útil, adecuada, oportuna y confiable, para la adopción de decisiones de la alta dirección;
10. Evaluar y mejorar las operaciones financieras por medio de la auditoría financiera; y,

11. Evaluar y mejorar la eficiencia, efectividad y económica de la administración pública, por medio de la auditoría operacional.

Componentes. - La aplicación de esta ley se realizó a través de los siguientes sistemas íntimamente relacionados entre sí:

1. Sistema de presupuesto;
2. Sistema de determinación y recaudación de los recursos financieros;
3. Sistema de tesorería;
4. Sistema de contabilidad gubernamental; y,
5. Sistema de Control de Recursos Públicos.

Características. - La Ley Orgánica de Administración Financiera y Control de mayo de 1977 estuvo concebida bajo un enfoque sistemático, aparejado a la necesidad de que este cuerpo legal confluya hacia la prestación de los servicios públicos y el desarrollo socio económico de manera eficiente, efectiva y económica. La idea básica se materializaba a través del sistema integrado, que dentro de la ciencia administrativa ha sido conceptualizado como un conjunto ordenado de componentes o elementos interrelacionados, interdependientes e interactuantes, que tenían por finalidad el logro de objetivos determinados en un plan. Los límites o fronteras del sistema integrado de administración financiera y control fueron claramente descritos en el primer capítulo de la ley y este mismo procedimiento se empleaba al tratar de cada uno de los componentes, para que se comprenda con exactitud la proporción de las partes y el todo, su mutuo ordenamiento y realimentación. Quizá era demasiado obvio decir que la falta de integración de todos los componentes o actividades financieras dentro de un sistema único era la principal causa de la ausencia de información financiera confiable, tanto en el ámbito nacional como respecto de grupos definidos del sector público.

El enfoque sistémico de la ley se pudo apreciar a través de los siguientes parámetros o aspectos de cada uno de los sistemas: descripción, finalidad, objetivos, componentes, ámbito, personal y facultades normativas.

La aplicación de la nueva ley, se hacía a través de los siguientes componentes, íntimamente relacionados entre sí: el sistema de presupuesto, el de determinación y recaudación de los recursos financieros, el de tesorería, el de contabilidad gubernamental y el de control de los recursos públicos.

Precisamente por la importancia de contar con un sistema integral, entre los primeros objetivos de la ley, se colocaron el de conseguir la coordinación de la

administración financiera de las entidades y organismos del sector público, básicamente por medio de la unificación de criterios. Es decir, se trataba de hablar un lenguaje común que confluya coherentemente hacia las metas nacionales de la época.

La planificación

La administración financiera introduce la planificación como elemento indispensable en las acciones de la gerencia de una entidad u organismo del sector público. Así, no tiene relevancia que se demuestren los valores gastados por un ministerio en obras de infraestructura, un municipio en educación u otro organismo en la promoción de las exportaciones, si no se tiene conocimiento de las cifras que habrían optimizado las inversiones en infraestructura, en educación o en promover las exportaciones; es decir, para asegurar que se logró un objetivo, antes debe habérselo fijado claramente.

Si bien es cierto que esta ley no incluyó a la planificación como componente del sistema integrado de administración financiera y control, toda gestión financiera del sector público requirió prever todas las variables y factores que incidían en una actividad y cuantificar sus efectos, de manera que lo imponderable o incontrolable quede reducido al mínimo posible.

La planificación, dentro de la actividad financiera, comprende varias etapas, las cuales han de estar enmarcadas dentro de la planificación global del país. Por lo pronto, esta ley partió del supuesto de que la planificación y las políticas generales han sido establecidas a través de otros mecanismos jurídicos y administrativos y, por tanto, los aspectos de planificación que a lo largo de la presente ley se plantean, se relacionan solamente con la gestión financiera.

El sistema de presupuesto

En materia de presupuesto, la nueva ley tiene como uno de sus objetivos el facilitar la vinculación de los procesos de planificación y presupuesto, bien entendido que este último no es otra cosa que la expresión financiera del plan a corto plazo. De manera específica, otro de los objetivos relevantes del sistema es utilizar a los presupuestos como instrumentos del sistema de planificación y como herramienta de administración.

En esta forma, las tendencias más recientes de la ciencia y del derecho administrativo, han sido recogidas en forma expresa y definida, concretándose en el texto legal lo que antes pertenecía casi exclusivamente a la doctrina. Así, penetrando en la filosofía misma de la función del Estado moderno, la nueva ley disponía que el

presupuesto del Gobierno Nacional se orientará a la prestación de los servicios públicos, al cumplimiento de los objetivos prioritarios de los planes de desarrollo y a la satisfacción de los propósitos y metas de naturaleza social y económica previstos, expresados en los planes operativos anuales, el plan financiero y otros instrumentos de política económica.

También se trasladaron al campo legal los principios presupuestarios, especialmente los de universalidad y unidad, necesarios desde todo punto de vista, máxime cuando la atomización de los recursos financieros del sector público ha llegado a extremos que desvirtúan la función misma de los presupuestos. En ese sentido, la ley prohibió la administración de recursos financieros en forma extrapresupuestaria; además, se facultaba al Ministro de Finanzas para que mediante acuerdo proceda a la eliminación de las numerosísimas cuentas especiales, disponiéndose como medida final que los recursos de las cuentas que se eliminan, sean integrados a los presupuestos de origen o al presupuesto del Gobierno Nacional.

La postura asumida por la nueva ley representó, para la época, un gigantesco salto hacia la concentración de los recursos dispersos, a través de los instrumentos presupuestarios; esto le permitió disponer de una sola y comprensiva herramienta de previsión financiera, con las consiguientes ventajas de orden administrativo y de claridad de miras para el administrador público, al tener la certeza de que ningún recurso financiero se encuentra excluido del proceso presupuestario.

Ya en 1927, en la exposición de motivos de la Ley Orgánica de Presupuesto, la Misión Kemmerer manifestó que "una ley presupuestaria, por si sola, aun cuando estuviera redactada en términos que provean a todo, no alcanzaría a realizar su objeto, si no existe, al mismo tiempo, un sistema moderno de contabilidad y control fiscales. Un sistema que registre con puntualidad y corrección las operaciones de los negocios del Estado, que establezca una fiscalización rápida de los ingresos y de los egresos del país, es el único medio que facilita la preparación cumplida y esmerada y la ejecución de la ley presupuestaria".

Esta concepción fue ampliamente recogida en la nueva ley, de modo que el presupuesto no es un elemento aislado del resto del proceso financiero o de las tareas del control. Para empezar, se prescribió que los clasificadores oficiales de ingresos y gastos, para fines presupuestarios y contables, serán los mismos y se expedirán por acuerdo conjunto del Contralor General y del Ministro de Finanzas; con esto se facilita la integración entre la contabilidad y el presupuesto, permitiendo que los

registros se encuentren unificados y partan de conceptos coherentes. En otras palabras, lo que se pretende lograr es un informe consolidado de las operaciones patrimoniales y presupuestarias, mediante clasificación y registro comunes, que posibiliten su presentación en forma comparativa.

Por otra parte, la ley recogió el principio de que ningún recurso quede excluido del proceso presupuestario, y el de que, para efectos de la centralización contable de la ejecución presupuestaria, se considerarán todos los ingresos que se perciban en el ejercicio, así como todos los gastos en que se haya incurrido en el mismo período.

En lo demás, el sistema de presupuesto considerado en la ley, sistematizó y racionalizó el marco legal existente.

Sistema de determinación y recaudación de los recursos financieros

El segundo sistema que trató la ley es el de determinación y recaudación de los recursos financieros, y tiene como su objetivo principal la determinación de los ingresos tributarios y no tributarios con que se podría contar para financiar las actividades del Estado, inclusive su recaudación.

La idea básica impresa en este sistema es la centralización de las actividades relativas al Gobierno Nacional, en el Ministerio de Finanzas, que, además, tiene funciones normativas en este ámbito, debiendo por su parte las unidades administrativas encargadas de la determinación y recaudación, remitir al Ministro las normas secundarias pertinentes, para que sean aprobadas por él. Para las entidades y organismos que no forman parte del Gobierno Nacional y, excepción hecha de los recursos que provengan directamente del Ministerio de Finanzas, se estableció el principio de la descentralización de las funciones de determinación y recaudación.

Por otro lado, se reconoció ampliamente que la determinación y recaudación de los recursos financieros tributarios, se regirá por lo dispuesto en el Código Tributario y las leyes de la materia.

Ese sistema se ubicó lógicamente y cronológicamente antes del sistema de tesorería, al cual alimentaba con sus productos, por lo que sus fronteras estaban deslindadas prácticamente en la ventanilla misma de percepción de ingresos de una entidad u organismo del sector público.

Sistema de tesorería

La limitación o deficiencia de fondos para financiar las actividades públicas obligó a poner especial cuidado en su utilización, para que ellas se desarrollen de

manera continua y sin interrupciones, lo que era característico de la prestación de los servicios públicos en un Estado responsable por el quehacer social.

Para ello se requería contar con un adecuado plan del flujo de fondos y asegurar su disponibilidad a través del financiamiento a corto plazo, que cubra los requerimientos de períodos en los cuales los fondos son insuficientes.

Precisamente, dada nuestra característica estacional de recaudación, (como en el caso del impuesto a la renta, que se pagaba y aún se declara y paga en los primeros meses del año), era necesario que se establezcan mecanismos que permitan guardar las reservas para aquellas épocas en las cuales las recaudaciones se reducen sensiblemente; por otra parte, en determinadas entidades y organismos del sector público, ciertos programas deben esperar el momento propicio para efectuarlos, mientras que en otros se requiere efectuar inversiones con mayor urgencia. Estas condiciones hacían necesario que los recursos que no se estaban utilizando puedan ser invertidos temporalmente en otros que demanden acciones prioritarias, e incluso hacían recomendable la colocación temporal lucrativa de recursos financieros que no tengan una utilización inmediata.

La LOAFIC de mayo de 1977, por tanto, incluyó al sistema de tesorería para la cancelación oportuna de las obligaciones a cargo del sector público, y para la utilización de dichos recursos, de acuerdo a los planes y presupuestos correspondientes, vale decir, con la oportunidad debida, acorde con una adecuada programación del flujo de los recursos financieros.

Al igual que en el sistema de determinación y recaudación de recursos financieros, en el de tesorería se incluyeron también los principios de centralización en el Ministerio de Finanzas y de descentralización de funciones en las entidades y organismos del sector público.

No carece de novedad en esta materia la incorporación del mecanismo de la cuenta corriente única del tesoro nacional, creada por decreto 1081 que se publicó en el Registro Oficial 961 de 29 de diciembre de 1975. El efecto que se buscó con este mecanismo era la concentración de los diversos recursos financieros, tanto presupuestarios como extrapresupuestarios, de modo de administrarlos en forma eficiente, efectiva y económica.

El mecanismo de la cuenta corriente única se halló ratificado con la prohibición de crear cuentas o fondos especiales en el ámbito del Gobierno Nacional, cualquiera sea el origen de sus ingresos, salvo determinadas excepciones que

puntualiza la propia ley; igualmente se prohibió la apertura o mantenimiento de cuentas intermedias en las que se deposite el producto total o parcial de los ingresos percibidos por las unidades recaudadoras del Gobierno Nacional. Estas dos prohibiciones fueron complementarias de aquella de administrar recursos financieros en forma extrapresupuestaria.

Se estableció además que la movilización de todos los egresos se hará mediante el mecanismo de las autorizaciones de giro libradas por la Tesorería de la Nación; y todo ello, naturalmente, regulado a través de un plan de caja con la proyección de ingresos y egresos efectivos de recursos financieros, plan que debe ser preparado por la Tesorería de la Nación, en coordinación con la Oficina Nacional de Presupuesto.

Sistema de contabilidad gubernamental

Este componente tuvo como finalidad establecer, poner en operación y mantener en cada entidad y organismo del sector público, un sistema específico y único de contabilidad y de información gerencial que integre las operaciones financieras, tanto patrimoniales como presupuestarias, e incorpore los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El sistema de contabilidad gubernamental constituyó un aspecto nuevo que se incorporó y desarrolló plenamente en la LOAFIC del 77, cuyo contenido había sido esbozado en forma por demás somera en la Ley Orgánica de Hacienda. En la actualidad ya no se concibe a la contabilidad únicamente como un elemento complementario de la administración financiera y de control, sino como un auténtico pilar de los demás sistemas, especialmente para posibilitar la entrega oportuna de la información financiera necesaria, en forma concisa y clara, para la adopción de decisiones de los ejecutivos.

La contabilidad ha sido concebida en términos tales que permitan centralizarla, consolidarla y evaluarla. La centralización de las operaciones del Gobierno Nacional se llevó a efecto a través del Ministerio de Finanzas y la consolidación de la información financiera del sector público, a través de la Contraloría General, pero en todo caso, evitando la duplicación de tareas. La evaluación tenía lugar, tanto dentro de cada entidad u organismo, por medio de su control interno, como por medio de la auditoría, a cuyo efecto se prescribió que la contabilidad contendría pistas adecuadas de auditoría y que sería accesible para tal objeto en forma permanente.

En materia de ejecución presupuestaria y transacciones de caja, se logró su integración al consagrarse el método de contabilidad denominado efectivo o al contado (principio de efectivo), por el cual los ingresos se registran cuando se reciben y los gastos cuando se pagan. Esto permitió simplificar la administración presupuestaria y eliminar el período suplementario de tres meses para la liquidación del presupuesto, lo que exigía llevar especiales registros contables para los ingresos y gastos imputables al ejercicio presupuestario anterior; por otra parte, dicha práctica era ocasión de ciertos acomodos o falsas imputaciones de gastos al ejercicio anterior; cuando en realidad los pretendidos saldos correspondían al año en curso. Como es obvio, ello destruía por su base al concepto de planificación de la gestión financiera.

Sistema de control

Controlar es medir, asegurarse de que todas las operaciones se han ejecutado de acuerdo a un plan establecido, según las disposiciones y órdenes dadas y conforme a los principios y políticas aplicables. Pero el sistema de control de los recursos públicos impreso en la nueva ley, ha avanzado un poco más adelante, al llevar implícito un enfoque dinamizador de la actividad administrativa de las entidades y organismos del sector público, separándose así la vieja concepción por la que el centro de todo estribaba en detectar las fallas y sancionar a los responsables. Desde luego, los objetivos principales del sistema son los más amplios de entre los demás sistemas que trata la ley, y es posible hacer una generalización en el sentido de que destacan la salvaguarda de los recursos, el aumento de la productividad y el facilitar el logro de las metas y objetivos programados.

De otra parte, la nueva ley matizó aquella especie de monopolio del control ejercido tradicionalmente por el organismo superior de la materia. De ahí que la finalidad del sistema se abre en dos campos perfectamente delimitados: el primero, establecer un control interno inmerso en la vida misma de las entidades y organismos del sector público, apoyado por el control externo de la Contraloría General, y el segundo, efectuar exámenes independientes y objetivos, con respecto al grado en que dichas entidades y sus servidores cumplen sus funciones, y formular recomendaciones para mejorar las operaciones y actividades.

En otras palabras, el control gubernamental moderno descansa en dos grandes pilares, cuales son el control interno y la auditoría. Básicamente el control interno sugiere medidas y procedimientos tendientes a comprobar que las operaciones de una entidad u organismo se realicen libres de errores voluntarios o involuntarios. En

efecto, el control interno implica varias oportunidades de verificación a lo largo de la cadena de una operación, ubicados de tal manera que cuando se ha cumplido una fase, en forma inmediata, ésta es comprobada y comparada con las normas que sirven de patrones referenciales o como unidades de medida. De este modo, difícilmente podrán deslizarse deficiencias, ya que, si una de las fases de verificación no logra detectar un error, la siguiente habrá de hacerlo.

Rasgo sobresaliente del sistema de control es que su objeto son las operaciones administrativas y financieras de la institución, y no solo "la cuenta", como en el sistema Kemmeriano; a su vez, el sujeto del control es la entidad y, por consiguiente, sus gestores empezando por los máximos ejecutivos, lo que contrasta con el sistema anterior en el que el sujeto del control era únicamente "el rindente".

La auditoría gubernamental, interna y externa, es efectuada de acuerdo a las normas más altas y aplicando las técnicas y procedimientos más modernos. Las primeras son las normas de auditoría generalmente aceptadas, aprobadas en las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, y las técnicas y procedimientos más modernos de auditoría son los desarrollados y aplicados por la profesión del contador público. Todos estos aspectos normativos se canalizan y aplican por medio de las facultades privativas del Contralor General en materia de auditoría y contabilidad gubernamental.

Esta ley fue estructurada en el marco del nuevo papel que asume la Contraloría General del Estado como ente superior de control de la administración de los recursos del sector público que a su vez demandó de un proceso de modernización institucional que transformó su imagen, organización y funcionalidad que en la historia de la administración pública ecuatoriana, constituyó sin la menor duda, uno de los capítulos más importantes que obtuvo el reconocimiento de la sociedad ecuatoriana, convirtiéndose en un paradigma en el ámbito latinoamericano.

La ley por la forma en que fue conceptualizada, alcance y niveles de control interno y externo incidió directamente para el ejercicio transparente, ágil, oportuno y unificador de procesos y procedimientos de la gestión financiera pública y sirvió de plataforma para la posterior elaboración de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado.