

ESTUDOS ESPECIAIS

3

El empleo sistemático
de la programación,
control y evaluación
en los servicios de
fiscalización

Luiz Octávio Beltrão Neiva



FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

ESCOLA INTERAMERICANA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

3

El empleo sistemático
de la programación,
control y evaluación
en los servicios de
fiscalización

Luiz Octávio Beltrão Neiva

Agente Fiscal de Tributos
Federales. Trabajo pre-
sentado como participan-
te del Curso de Política
y Administración Tributa-
ria de 1969.

Rio de Janeiro,
enero 1971.

circulación restringida

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

Presidente - Luiz Simões Lopes

Diretor - Executivo - Alim Pedro

CONSELHO DIRETOR

Presidente - Luiz Simões Lopes

Vice-Presidente - Eugênio Gudim

MEMBROS - Alberto Sá Souza de Brito Pereira, Carlos Medeiros Silva, João Carlos Vital, Jorge Oscar de Mello Flôres, José Joaquim de Sá Freire Alvim e Rubens d'Almada Horta Porto.

CONSELHO CURADOR

Presidente - Maurício Nabuco

Vice-Presidente - Alberto Pires Amarante

MEMBROS - Alzira Vargas do Amaral Peixoto, Antônio Garcia de Miranda Netto, Antônio Ribeiro França Filho, Apolônio Jorge de Faria Salles, Ary Frederico Tôrres, Asterio Dardeau Vieira, Carlos Alberto de Carvalho Pinto, Celso Timponi, César Reis de Cantanhedo e Almeida, Francisco Montojos, Heitor Campello Duarte, Henrique Domingos Ribeiro Barbosa, Joaquim Bertino de Moraes Carvalho, José de Nazaré Teixeira Dias, Mário Paulo de Brito, Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira, Paulo de Tarso Leal, Rafael da Silva Xavier e Theodoro Arthou.

ESCOLA INTERAMERICANA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Diretor

Athyrr Guimarães

Coordenador Geral de
Ensino

Werner Grau

Coordenador Geral de
Relações Internacionais

Euro Feliciano Alves

Coordenador Geral de
Pesquisa

Breno Genari

COORDENADORES DE ÁREA

Reynaldo Barros

Moysés Jacob Lilenbaum

Carlos Augusto Callou

Francisco Oswaldo Dornelles

SECRETÁRIO

Carlos Augusto Pires

Série de Estudos Especiais

O presente trabalho é parte de uma série de publicações contínuas da Escola Interamericana de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas, e elaboradas pelos membros permanentes ou temporários de seu corpo docente, bem como pelos participantes de seus cursos e apresentados como trabalhos de estágio. Estas publicações têm três objetivos principais: (a) servir como informação didática complementar para seus cursos básicos, (b) para utilização por parte de organizações e centros de estudo e/ou pesquisa com interesse nestas áreas, e (c) para envio aos ex-alunos de seus cursos, como leitura de atualização ou complementação do curso.

Os estudos prendem-se a quatro áreas principais: Administração para o Desenvolvimento, Política e Administração Tributária, Política e Administração Aduaneira e Administração de Projetos, que constituem os cursos básicos ministrados pela Escola. É importante notar que não se trata de trabalho definitivo, salvo exceções. São primeiras abordagens do tema, muitas vezes em caráter preliminar, como um estágio que antecede uma eventual ampliação para fins de publicação como monografia ou livro.

Os trabalhos são reproduzidos na língua original em que foi escrito, sejam espanhol ou português, e constituem esforços originais. Sua reprodução - a não ser pequenos trechos para citação em trabalhos acadêmicos - é vetada, sem a prévia autorização da Direção da Escola. Por outro lado, os conceitos emitidos nesta série não refletem necessariamente a posição da Escola com relação ao problema tratado, e sim a do autor ou autores.

Exemplares desta série, ou números adicionais do presente trabalho, poderão ser obtidos através de solicitação escrita à Direção da Escola Interamericana de Administração Pública.

Titulos já Publicados

nº 1. Estudio dos Regimes de Trânsito Aduaneiro, Admissão Temporária e Exportação Temporária.

2 Consideraciones sobre el Impuesto al Patrimonio de las Empresas

SUMARIO

INTRODUCCION

1 - EL SISTEMA DE FISCALIZACION TRIBUTARIA

- 1.1 - Concepto de Sistema
- 1.2 - Funciones Básicas
- 1.3 - Motivaciones - Síntoma. Causa. Efecto
- 1.4 - Actitudes y Propósitos del Sistema
- 1.5 - Características de la Acción Fiscal
- 1.6 - El Modelo Estático

2 - LA PROGRAMACIÓN Y EL CONTROL

- 2.1 - Dicotomía
- 2.2 - Estrategías de la Interacción
- 2.3 - Estudios de Viabilidad Operacional - Raciocinio Binario

3 - EL PROGRAMA

- 3.1 - Principios de elaboración
 - 3.1.1 - Padronización
 - 3.1.2 - Claredad, precisión y concisión
 - 3.1.3 - Coherencia
 - 3.1.4 - Versatilidad
 - 3.1.5 - Económico
- 3.2 - Elementos Nucleares
- 3.3 - Campo de las Variables Estratégicas

4 - EL CONTROL Y EVALUACION

- 4.1 - Elementos Básicos del Control
- 4.2 - Técnicas de Acompañamiento
- 4.3 - Mediciones y Evaluaciones

5 - EL PROCESO INFORMATIVO

5.1 - Estructura, Categoría y Tratamiento de las Informaciones

5.2 - Presentación de las informaciones Suportes

6 - EL SISTEMA EN OPERACION

7 - CONCLUSIONES

8 - BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

El Estado-servicio de que nos habla Herbert Emmerick¹ nos distancia temporalmente del Estado-convencional, meramente cumplidor de las tradicionales funciones clásicas (seguridad pública, justicia, etc.). Crecientes necesidades de carácter conjunto imprimieron nuevas dimensiones a la problemática del Gobierno, reclamando participaciones más relevantes en el conjunto de dificultades sociales a resolver. La presencia del Estado tornóse así, en la actualidad, la más elocuente respuesta a los incesantes desafíos de la colectividad, en su permanente búsqueda de patrones de vida más compatibles con la dignidad humana. No obstante, en el límite del siglo XXI, el mundo presencia las más formidables desigualdades en nivel de vida de que se tiene noticia en toda la historia de la humanidad. Vertiginosamente los países ricos se distancian de los países subdesarrollados, en que pesan las mayores gestiones para concesiones mutuas, poco a poco las relaciones económicas y culturales entre los dos bloques, se tornan más débiles.

La tradicional filosofía capitalista de sensibilizar expresivas continencias familiares, como forma primaria de captar ahorros en volumen significativo para la economía, orientandolas para inversiones productivas, no ha conseguido, desafortunadamente, lograr éxito en los países latinoamericanos, principalmente porque se ha pensado más en captar nuevos ahorros, descuidándose el aspecto más importante del problema, que es la asignación adecuada de recursos en polos que efectivamente, no sólo favorecen el crecimiento de los stocks de capital, sino igualmente que contribuyen a la más amplia diversificación de recursos escasos, en actividades que, indudablemente, generan nuevos empleos, acelerando la expansión de la economía. En esos países, el sector privado no siempre ha sido capaz de cumplir el relevante papel que la sociedad le confiere, al contrario de tantos esfuerzos gubernamentales en el campo de las políticas generales de incentivos y amnistías franquicias fiscales que, no

¹ NAÇÕES UNIDAS. Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais. Manual de administração pública. Rio de Janeiro, FGV, 1962. p. 14. (Série Administração Comparada, 10)

² Desde 1930 hasta 1969 fueron creados 38 actos de admistia, siendo 16 en el período comprendido entre 1965 hasta 1969 y, sólo en el último trienio (1967-69) fueron producidos una media de tres actos de esa naturaleza por año.

raras veces, se manifiestan através de renunciias a la recaudación de impuestos³ con visibles perjuicios para la economía nacional. El carácter discriminatorio de los incentivos fiscales, ha contribuido para concentraciones expresivas de conglomerados de capital en las regiones menos favorecidas, pero, al contrario de lo que se debería esperar, no ha contribuido a aumentar el volumen de salarios y, consecuentemente, la formación de un mercado más autónomo en aquellas regiones. En el Brasil, los empresarios del centro-sur, que no se han dejado llevar por el "canto de sirena", solamente desvían alguna inversión para el norte y nordeste del país, en la medida en que la baja productividad de la mano de obra en las regiones de las áreas de la SUDAM y SUDENE pueda ser compensada por una elevada tasa de tecnología. Como no es posible trasladar la fuerza del trabajo calificado, del centro-sur para el norte y nordeste del país, la solución para el empresario está en implantar tecnologías más intensivas, con los recursos renunciados por el Gobierno en la área de Impuesto de Renta, recursos esos que, recaudados por el Gobierno Central, podrían ser efectivamente mejor redistribuidos. Se ve pues, que la estrategia no está en la transformación de ahorros en nuevas inversiones, sino en la adecuada orientación de las inversiones en actividades que promuevan a mediano y largo plazos, el fortalecimiento de los mercados regionales, por el mayor volumen de salarios a disposición de la colectividad, con lo que se espera dar nuevos impulsos a la demanda global. Nos resta aún la esperanza de que, através de un gradual proceso de sustitución y de remoción de obstáculos de carácter estructural, el sector público venga a participar mas de los emprendimientos de infraestructura, para los cuales la actividad privada no ofrezca condiciones deseables de operacionalidad, ni garantías de absorber, a mediano y largo plazos, contingentes humanos y magnitudes de insumos en cantidades - significativas para la economía del país.

Para financiar núcleos selectivos de expansión económica, el Gobierno necesita, preliminarmente, de un definido plan estratégico de desarrollo, que relacione los macro-objetivos del sistema económico, sin los cuales toda y cualquier formulación en el área de las políticas tributarias ha de ser meramente especulativa. Para que el sistema de tributación no coloque obstáculos al proceso de desarrollo económico, se torna necesario partir de la premisa de que, siendo la política tributaria un instrumento de la política económica, la acción del Gobierno debe estar orientada para la solución de problemas sociales que tiene en el hambre, en el desempleo de los factores, en el bajo poder de compra, en la concentración

3

El Decreto-ley No. 401, de 30.12.68, eliminando el gravámen de 15% que incidía sobre las reservas capitalizadas por las empresas, hizo con que, apenas en los siete primeros meses de 1969, las sociedades anónimas del país, incorporasen cerca de NC\$ 4.212 millones, representando la fabulosa cuantía de NC\$ 631.000.000 que el Erario dejó de recibir a través del Impuesto de Renta, equivalente a 567% sobre la recaudación en ese ítem del año anterior (NC\$ 114,7 millones) - Conjuntura Económica Nos. 7,8 y 9/69.

9501

excesiva de propietarios y de rentas, en la formación indeseable de grupos monopolistas, en el enriquecimiento ilícito, en el elevado grado de regresividad de impuestos clásicamente justos (como el de renta), algunas de sus más vehementes manifestaciones.

Factores económicos, éticos, políticos y sociales presionan las corrientes de decisión del Gobierno que, en busca del deseable equilibrio interno, procura compatibilizar intereses de carácter estructural, a través de medidas económicas, fiscales, cambiales y financieras. Ante la evidencia histórica de esas presiones, el Gobierno fija la carga impositiva de la colectividad, con la cual se presume no solamente capaz de ejercitar funciones clásicas, sino igualmente, de contribuir en razonable período de tiempo, para el bienestar social y expansión de la economía. Se admite que se ha desarrollado todo un proceso axiológico a la luz de la teoría económica y financiera, antes de fijar la carga tributaria imponible, justificando la existencia de un centro de investigación científica ordenado en alto nivel. Es importante y necesario reconocer que la carga impositiva es un instrumento de política económica, en la medida en que se presta a la reformulación de la estructura económica del País, con objetivos de desarrollo económico. En otras palabras, debería haber todo un proceso de evaluación previa de las múltiples repercusiones que determinadas políticas tributarias pudiesen afectar a la economía nacional. Entre otras posibles repercusiones se destacan: a) sobre el sistema presupuestario del Gobierno; b) sobre el sistema económico y social y c) sobre el sistema ético. La primera repercusión se refiere a los gastos que el Gobierno necesita realizar para desempeñar sus funciones clásicas y promover inversiones de capital en núcleos selectivos de expansión económica, transfiriendo del sector privado para el sector público, determinado volumen de recursos. La segunda repercusión que supone la mantención de un gran conjunto de informaciones estadístico-económicas (generalmente caro para naciones en desarrollo), se refiere a los problemas de: a) intensificación de las inversiones en núcleos estratégicos de expansión económica; b) gradual absorción de mano de obra no calificada (principalmente del sector primario y terciario) en la medida en que el factor productividad crea contingentes humanos excedentarios; c) selectividad en el perfil de la demanda de bienes y servicios de consumo; d) esquema de protección a la industria nacional y regional, en la medida en que sea necesaria la diversificación de productos industrializados e insumos básicos de capital; e) graduación de la dependencia externa, a niveles suficientemente necesarios a las metas de expansión económica del sistema, sin transferir tanto para las generaciones futuras los costos de los financiamientos concedidos por el resto del mundo; f) límites de redistribución del producto interno y de la renta nacional en la medida en que se promueva el crecimiento económico global en los términos fijados por el plan estratégico del desarrollo y de la economía del País; g) restricción al consumo de bienes conspicuos; h) restricción al uso indiscriminado de tecnologías indeseables, superadas o antieconómicas; i) desestímulo a la concentración vertical de propiedades y a la concentración de renta; j) gravámenes sobre la renta fundiaria de la tierra, en la medida en que se presten como instrumento de reforma agraria, de mejor selectividad en la producción y de mayor productividad por unidad de tierra cultivada; k) integración del sistema económico nacional con otros sistemas del área socioeconómica, etc., etc...

Esta última repercusión alcanzaría problemas de carácter ético, estimularía al vicio (bebidas alcohólicas, tabaco, loterías, barajas, sorteos), cuyas prácticas son consideradas relativamente nocivas para el bienestar social, higiene y salud de la colectividad y más porque se tratan de bienes de consumo genérico y de demanda inelástica, no se presentan para una selectividad vía instrumental tributario. Al alimentar el proceso de investigación científica, por tanto, el Gobierno delimitaría para el futuro el ámbito y prioridades de los macro-objetivos que desea, sean financieros o económicos, cuanto éticos y sociales.

Fijada la carga impositiva, el Gobierno normaliza, jurídicamente, la grande decisión asumida al nivel de las políticas tributarias, según el régimen constitucional en vigor. Esa tarea compete al legislador que, al nivel de la norma jurídica, elabora las leyes por las cuales limita la fuerza del Estado en la imposición de la carga tributaria.

Cabe a la Administración Tributaria, finalmente, dentro de la norma jurídica instituida, alcanzar con criterio correcto, los macro-objetivos preconizados por el Gobierno en sus políticas tributarias, como forma de atender compromisos de orden pública, desarrollo económico y bienestar social; se reconoce por tanto, en un último análisis, que la administración tributaria va a soportar toda la carga de presiones inmanentes, ya de los propios órganos de administración del Gobierno, ya de las asociaciones de clases, cuanto de los contribuyentes.

De lo arriba expuesto se desprende que el grande problema de orden practica es el de determinar hasta qué punto la administración tributaria estaría en condiciones de garantizar la gerencia del sistema tributario del Gobierno, ante un conglomerado de dificultades a resolver. El grado de sofisticación de las políticas, procedimientos, sistemas y métodos de la administración tributaria dependerá del nivel que estuviere ordenada en el conjunto evolutivo del Gobierno, y de la participación mayor o menor en el proceso de decisión, con lo que se fija perfectamente de limitada a su responsabilidad en el éxito o fracaso de la estrategia global preconizada para el sistema económico.

No acreditamos en complicados sistemas de administración tributaria sin una definida infraestructura, pero reconocemos tres actividades básicas de esa unidad administrativa: a) recaudación y control de la recaudación, b) fiscalización de los contribuyentes, como forma de prevenir la evasión de impuestos, combatir lo ilícito fiscal y activar las entradas tributarias y c) elaboración de estudios tributarios, ante la necesidad de mantener actualizada la legislación tributaria. Esos puntos que, en último análisis definen las principales funciones de la administración tributaria, pueden ser llevados por sistemas O&M, de estadística, de procesamiento de datos, de provisión de materiales, de personal, de pagaduría, de comunicaciones o de cualquier otro apoyo logístico aplicable según las circunstancias y necesidades. El gráfico que sigue ilustra nuestra exposición introductoria.

El presente tema fue desarrollado para una definida lista de problemas de administración tributaria, ensayando la elaboración de una base metodológica que tuviese fundamento en primer lugar en la sistematiza

12

ción de programas, controles y tareas que deben ser llevadas a cabo por unidades fiscalizadoras, en base a las leyes tributarias en vigor.

Así, el tema que nos fué confiado se refiere al empleo sistemático de la programación, control y evaluación en los servicios de fiscalización. Ante la inexistencia de un arcabuz organizado en bases científicas, nos propusimos desarrollar un ensayo premetodológico, dentro del esquema presentado. (Ver gráfico n. 1)

1 - EL SISTEMA DE FISCALIZACION

1.1 - Concepto de Sistema - El esfuerzo ordenado del pensamiento acerca de las múltiples tareas que una administración debe realizar a largo plazo, con los recursos puestos a su disposición, es lo que da inicio al concepto de sistema. Un sistema es un todo complejo y organizado, un conjunto o combinación de cosas y partes que forman un todo coherente, complejo y unitario. Una ciencia puede ser definida como un campo sistemático de conocimiento humano, un completo orden de principios o hechos esenciales, dispuestos según una racional dependencia o conexión, un conjunto de ideas, principios, leyes y reglas generales que forman un todo coherente.

No hace mucho tiempo que la administración tributaria ha sido considerada como la recaudadora de dineros públicos, como forma primaria de obtención de recursos destinados al financiamiento de las tradicionales funciones del Gobierno (Seguridad pública, justicia, etc.). El concepto moderno de administración tributaria, con todo, se disloca objetivamente para un complejo sistema que reúne problemas de las más diversas características y magnitudes. Esos problemas tienen inicio, justamente, cuando el Gobierno pretende compatibilizar objetivos financieros con objetivos económicos y sociales, en la continua persecución a las soluciones alternativas que, simultáneamente, satisfacen diferentes constelaciones de intereses (órganos de la administración pública general, contribuyentes, y corrientes de opinión pública), cuya presiones, conforme ya fue dicho, la administración tributaria debe soportar. La capacidad para resistir o absorber esas presiones, define en último análisis, el mayor o menor grado de operabilidad de la máquina administrativa del Gobierno. Un elevado grado de refinamiento como solución de esa problemática que trae como consecuencia, inevitablemente, costos administrativos más elevados al que no todos los gobiernos pueden darse el lujo de soportar.

1.2 - Funciones Básicas

Una teoría que de unos años atrás viene siendo aceptada es de que el ejecutivo debería preocuparse más con aquellos procesos administrativos esencialmente relevantes para la integridad y el éxito de la organización. Esos procesos que dan razón de ser a la organización y que son inherentes a todo y cualquier tipo de organización comercial, gubernamental, educacional o social-definan los objetivos críticos que no pueden dejar de ser alcanzados. Es importante reconocer que una organización fiscal no puede funcionar con bases ideales, sin un esfuerzo táctico definido, ni sin un apoyo logístico adecuado a las proporciones de la acción operativa. Se diría que ese esfuerzo táctico sólo cabe ser realizado, si el sis

GRAFICO 1



Diseño : Theophilo Giusti — FGV

cumplimiento de las leyes tributarias, no sólo es una desgracia, sino que también estimula la falta de honradez, el uso de la influencia política, la inseguridad en la ejecución, el desperdicio público para el gobierno y un bajo nivel de la moral pública.³

El carácter discriminatorio en la aplicación de las leyes tributarias es igualmente desfavorable para el desarrollo económico, es lo que no anima a la inversión en nuevos emprendimientos y torna ineficaces las medidas económicas y de incentivos fiscales del propio Gobierno.

Tres clases de estímulo influyen en el sistema tributario a la búsqueda de definiciones: a) financiera, b) económica y c) ética. Cada una de esas motivaciones obliga en el seno de la administración tributaria, a determinados movimientos endógenos, de carácter estructural, reclamando soluciones específicas y oportunas que restablezcan el equilibrio del sistema tributario, a través de una anomia. Dependiendo del grado en que llegue a ser diagnosticada, esa anomia puede reflejarse en un estado de hipostemia o de hipertrofia crónicas, manifestado por ciertos "disturbios orgánicos". A los primeros síntomas, generalmente leves, se suceden otros de mayor intensidad. La rápida intervención del clínico, cuando los síntomas y las causas están en sus primeras manifestaciones, puede alejar el peligro de consecuencias más graves. Sin embargo, cuando el "virus" se acomoda al organismo, estableciendo allí su "habitat", los efectos por él causados pueden ser de imprevisibles consecuencias, requiriendo quizás una adecuada "intervención quirúrgica". La causa del retraso en la recaudación de impuestos en determinada actividad económica, podrá acarrear un perjuicio de tal magnitud, cuyos efectos reflejarán inevitablemente en los ingresos del Erario, de lo hace como consecuencia una violenta rebaja en los negocios causada por el bajo poder de compra de la población. Una diagnosis minuciosa revelaría la causa, ante las siguientes indagaciones: a) qué es lo que está aconteciendo? b) por qué está aconteciendo? c) cómo aconteció? d) cuándo aconteció? e) qué es lo que permite acontecer? f) quién hizo que acontezca? Así a la luz del avance tecnológico, de la experiencia profesional y de los recursos a disposición, esa diagnosis puede contribuir para regenerar el equilibrio del sistema tributario. El esquema que sigue ilustra el procedimiento.

³ MEXICO. Centro Regional de Ayuda Técnica. Modernización de la administración de rentas públicas. México, 1961. p. 87.

FACEDETALLE

A) SINTOMA	Baja en la recaudación, en términos reales, del Impuesto de Renta, al nivel de persona jurídica, en la actividad <u>x</u> del sector secundario de la economía.
B) CAUSAS a) Económicas	<p>Retraso de los negocios;</p> <p>Inadecuada estructura de la oferta global de la actividad;</p> <p>Contención de precios a niveles insuperables;</p> <p>Improductividades del aparato productivo de la actividad;</p> <p>Reducción del volumen global de salarios de la economía, con reflejos sobre la <u>de</u> manda global para la actividad;</p> <p>Insuficiencia demanda global para la actividad en consecuencia de la reducción de salarios reales;</p> <p>Precios de los estoques más elevados, de recuperación demorada a largo plazo;</p> <p>Costo del dinero más elevado para la actividad;</p> <p>Estímulos fiscales concedidos en el año anterior, con reflejos sobre la concentración de mayor ahorro de la comunidad;</p> <p>Eliminación de subsidios a la importación de insumos básicos utilizados por la actividad económica específica.</p>

FACE

DETALLE

b) Tributarias

Reducción deliberada de las alícuotas, para compensar pérdidas eventuales consecuentes de la contención forzada en los precios;

Reducción de los márgenes de lucro ofrecidos al gravamen tributario, por la interferencia de costos más elevados de depreciación normal y de revaluación de los activos fijos, de reservas para manutención de capital de giro propio y otros costos deducibles del lucro real.

c) Administrativas

Ausencia de estímulo en el personal;

Remanejamientos acelerados con alto impuesto de "turnover", del personal calificado.

Disolución de esfuerzos;

Recursos escasos mal aprovechados;

Falta de protección permanente

Otras ineficiencias en el órgano fiscalizador:
a) infraestructura inadecuada; b) pérdidas de tiempo y c) diversas irregularidades.

C). EFECTO

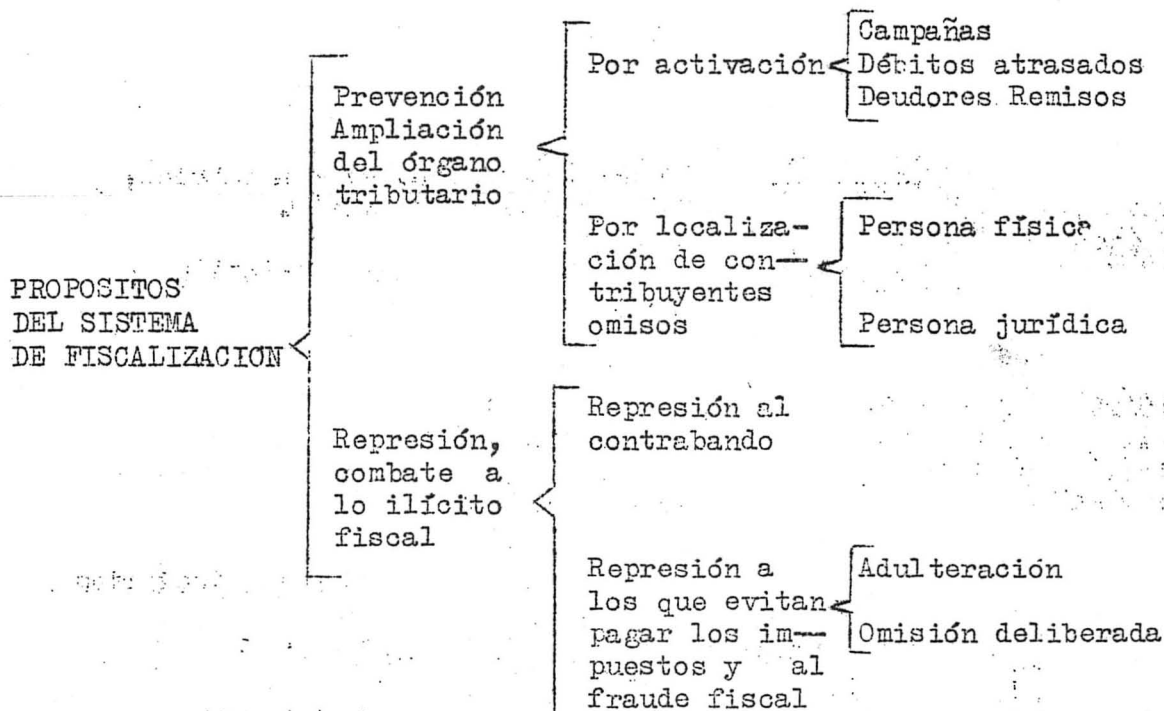
Reducción en los ingresos del Erario en el período considerado.

1.4 - Actitudes y Propósitos del Sistema

Siempre ha sido enfatizado que la principal actividad a ser exigida en la administración tributaria es la de saber evitar los conflictos entre el fisco y los contribuyentes, en una visión completamente errada de la problemática. Las recientes literaturas que nos son dadas conocer, no solamente aclaran muy bien este aspecto, sino también procuran reducir a la mínima expresión todo un acervo de experiencias y de esfuerzos realizados por administraciones anteriores para prevenir la evasión de impuestos, y permitir a los contribuyentes, todos los datos necesarios para el regular cumplimiento de sus obligaciones, en decisiones a los procesos de consulta dadas por las autoridades administrativas⁴. La principal característica técnica que se exige de un administrador tributario, en el área de fiscalización, es la de saber disponer y mobilizar los recursos puestos a su disposición, necesitando operaciones tácticas en el momento más oportuno y en el punto más vulnerable de la área preescogida, para que el órgano fiscalizador sea conducido de la manera más eficiente posible. Esa capacidad de estrategia, evidentemente, refleja aquella madurez, solamente alcanzada a través de un proceso de formación demorado y cansado.

Dos clases de actitudes obligan al órgano fiscalizador a ponerse en alerta: a) el sobrecaviso y b) estar listos. En una hipótesis, en un momento puede imaginarse una unidad de fiscalización completamente inmovilizada. Su principal característica es la acción y la movilidad. Cuando se suspenden temporariamente ciertas operaciones, con la finalidad de reagrupar esfuerzos, comprobar deficiencias e insuficiencias, expedir resultados para, enseguida, volver a tomar las acciones. Las campañas de esclarecimiento a los contribuyentes y la localización de deudores, constituyen acciones cuyo propósito principal es la recaudación de mayor ingreso tributario; por sus características, esas acciones no exigen más que una actitud de sobreaviso del órgano fiscalizador. Ya el combate al contrabando y a los que evitan pagar impuestos, teniendo por propósito combatir lo ilícito fiscal, reclama del órgano fiscalizador una atención mayor, justificando así, la existencia de unidades en permanente vigilancia. El esquema siguiente resume los propósitos del órgano fiscalizador, como sigue:

⁴ Recientemente, la Secretaría de Reccita Federal expidió un decreto considerando nulas todas las decisiones dadas en procesos regulares de consulta de los contribuyentes.



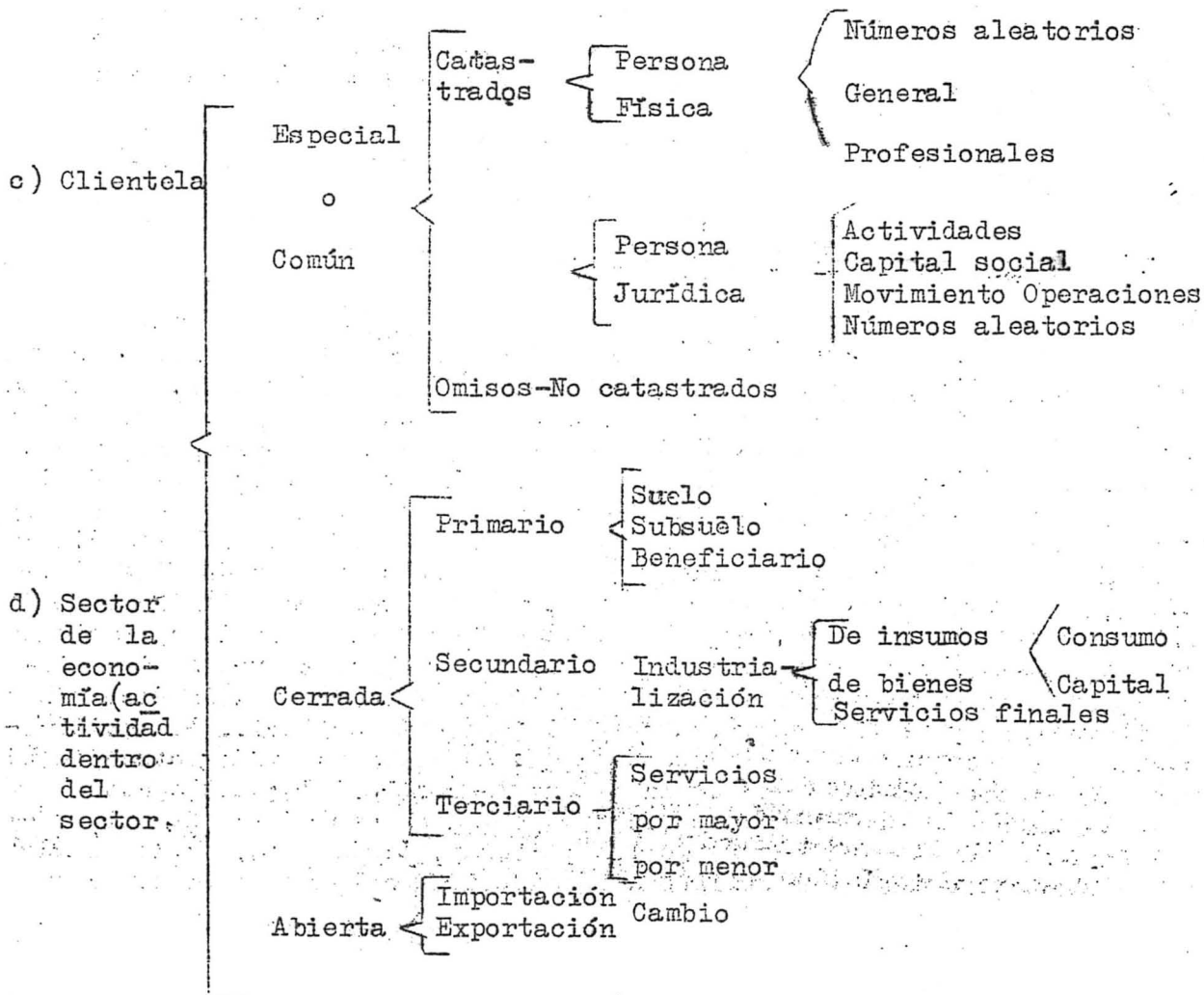
1.5 - Características de la Acción Fiscal

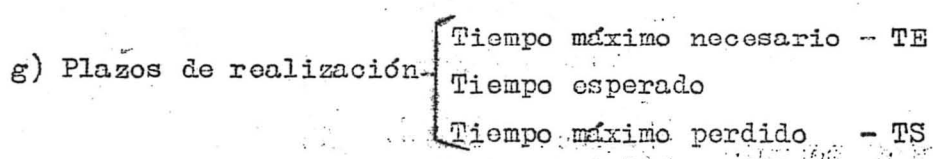
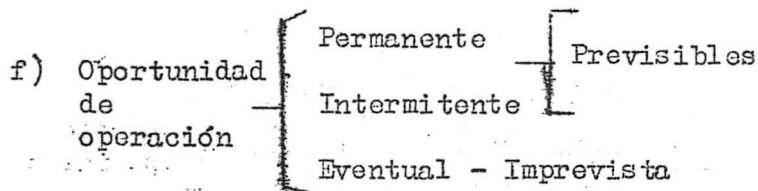
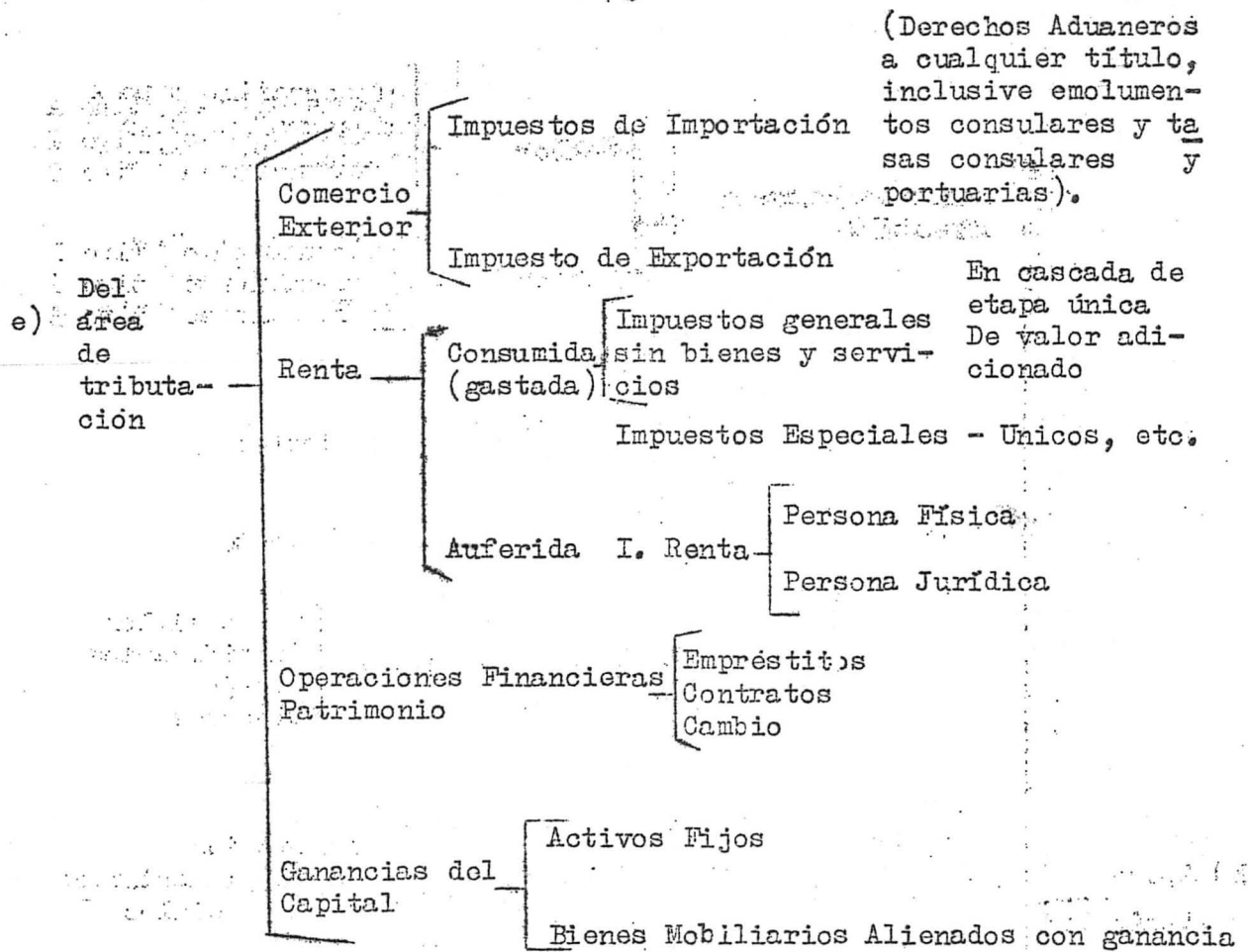
En los ítems anteriores relacionamos diferentes clases de estímulos, actitudes y propósitos del sistema de fiscalización. Se trata ahora de enunciar y seleccionar ante un determinado estímulo, actitud y propósito. Que elementos responden mejor a las tradicionales preguntas: cuál?, quién?, cómo?, con qué?, dónde? y qué hacer?. El esfuerzo táctico del órgano fiscalizador debe convertirse en éxito, de tal suerte que en principio se suponga que el administrador conoce profundamente las dificultades del "terreno" y así las técnicas más recomendadas de fiscalización para una situación de apuro. En otras palabras, es importante para la conquista del objetivo, que el administrador sepa conducir operaciones de fiscalización con el mínimo de tiempo, materiales, recursos financieros y que paralelamente examine los resultados favorables a la Hacienda Nacional (y no para los contribuyentes). Con este criterio, la movilización del órgano fiscalizador dependerá de: a) de la forma de actuación; b) del alcance fisiográfico; c) de la clientela comprendida; del sector y actividad de la economía comprendida; e) del área específica de tributación; f) de la oportunidad; g) de los plazos y, finalmente, h) de un adecuado apoyo logístico que obligue a considerar problemas de preparación

de contingentes humanos, de preparación previa de personal en la operación que se va a realizar, de recursos financieros, materiales, equipos y de un apreciable sistema de informaciones para respaldo del órgano fiscalizador, a través de un adecuado sistema de comunicaciones. De lo aquí expuesto, elaboramos el siguiente resumen:

- a) FORMA DE ACTUACION
- Directiva - refleja, instintiva, circunstancial, casi imposible de prevenir.
 - Inductiva - Inteligente, racional, previsible y programable

- b) ALCANCE FISIOGRAFICO (sin relaciones con la división político-administrativa)
- Localizado
 - Regionalizado
 - Nacional
 - Internacional





h) Apoyo Logístico

Recursos Humanos Disponibles

Senior

Profesografía tipo A
Profesografía tipo B
Profesografía tipo C

Junior

Entrenamiento tipo 1
Entrenamiento tipo 2
Entrenamiento tipo 3

Recursos Materiales

Formularios Existentes
Impresos

Planillas En proyecto

Otros materiales

Combustibles
Lubrificantes
Pasajes
Diversos

Recursos Financieros

Propios

Presupuestarios
Créditos Suplementarios
Créditos Especiales

Terceros

Medios de Información

Legislación específica
Manuales de Instrucción y de técnicas

Generales
Especiales

Rutas y Mapas

Medios de comunicación y difusión

Personal-Entrevistas
Telefonía, Telex
Radiofonía

Otros

Prensa hablada y escrita
Televisión

Otros - Equipos, vehículos, armas, etc.

1.6 - Modelo Estático

Por varias ocasiones hablamos de un "órgano fiscalizador" en los ítems anteriores. Lo que da la razón de ser al sistema de fiscalización, lógicamente, es su cuerpo de agentes fiscales, su experiencia profesional y medios colocados a su disposición. A ese conjunto de valores llamamos "órgano fiscalizador". A esa unidad del sistema de fiscalización compete reunir condiciones deseables de operabilidad, capaz de permitir el éxito de los actos emprendidos. Dependiendo del grado de sofisticación alcanzable, el órgano fiscalizador podrá tener la colaboración de dos soportes estratégicos, integrantes del sistema, a los cuales cabría la elaboración previa de programas y normas de control de las actividades fiscalizadoras, ante la existencia de antecedente informativo suficiente y convincente para movilizar el sistema sobre bases programadas. Un modelo aún más refinado podría surgir si nosotros permitiésemos agregar al órgano fiscalizador y sus dos soportes, una unidad sensorial, cuya finalidad fuese la de, paso a paso, mencionar los resultados producidos por las unidades fiscalizadoras, con el objeto de comparar esos resultados con determinados modelos de performance. De esa forma, hombres, volumen de trabajo, límites de profundidad, fechas y otros posibles elementos, pasarían a ser mencionados y controlados, como prerequisites a posibles acciones correctivas inherentes de los grupos de control. Con tanto detalle así, el conjunto evolutivo del sistema, otra cosa no haría si-no, la de esperar cómodamente instalado, un resumen de los resultados producidos, debidamente calificados, que permita evaluar las acciones emprendidas y, quien sabe, mantener la orientación del sistema en el mismo rumbo hasta entonces preconizado. Un modelo gráfico ilustra el comentario (Ver gráf. n.º 2)

2 - LA PROGRAMACION Y EL CONTROL

2.1 - Dicotomía

Toda acción humana necesita una serie de operaciones a través de las cuales se desea alcanzar resultados dentro de límites preestablecidos. En general, elaboramos un "programa" de nuestras actividades, eligiendo ciertas acciones y las ordenamos racionalmente, según creemos que deben ser desencadenadas y, así, esperamos llegar a un resultado satisfactorio. Diríamos pues, que el emprendimiento necesario para que se pueda alcanzar un resultado, constituye un "programa" de acción. El conjunto de dificultades y de soluciones alternadas e inherentes de un trabajo de organización de programas, constituye lo que se llama "programación". Son componentes básicos de la programación, la organización de: a) sistemas y procedimientos, b) métodos y técnicas de operación y c) de modelos de desempeño.

La comparación, a cada paso, a cada paso, entre lo que está ocurriendo y lo que debería ocurrir, con posibilidades capaces de corrección, es lo que define básicamente el "control". Son elementos de control: a) la organización de requisitos de verificación periódica de lo que

está siendo ejecutado, b) la difusión y adopción de criterios modelos y c) la adopción de un eficiente sistema de auditoría administrativa interna

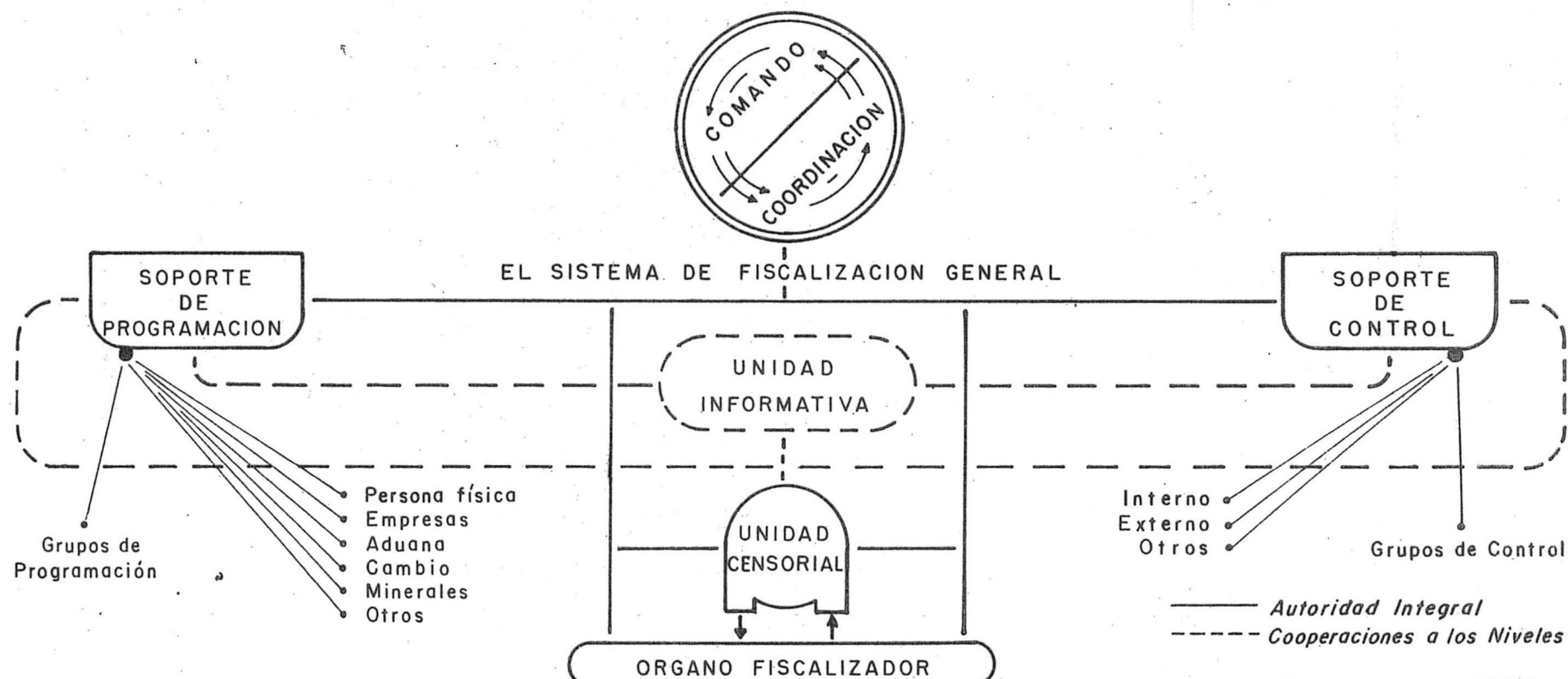
"A Discussion of the planning and control idea might be started by saying that it is synonymous with manage - management it self. Certainly no bussiness can exist without some this twin concept, and it might perhaps be demonstrated the success in business is proportionate to the astuteness of its planning and the skill with which it controlled".⁵

La planificación puede existir sin un determinado control específico, lo que vale decir, con o sin esfuerzos disciplinadores determinados para el acompañamiento sistemático de lo que fue planeado o para la explicación de desvíos ocurridos en cuanto a lo que fue planeado. Pero la recíproca no es verdadera, esto es, un control no se autojustifica. Algunos de los más renombrados especialistas en sistemas administrativos creen que el proceso administrativo no debería ser descrito, predominantemente, en términos de pasos, y enfatizan que los aspectos de escritura en máquinas de escribir y mecánicos de gerencia, deberían dar lugar a un nuevo concepto de solución del problema (strategic approach) - "Strategy permeates the entire process of business management. Their efforts at appropriate moves - good, bad or indifferent are seen in all classical stages: determining objectives, planning, assembly, organizing, communicating, directing and controlling"⁶. Una modificación circunstancialmente drástica en la situación "sobre control" no permitiría dar el suficiente tiempo para que se establezcan nuevas jerarquías de valores. Siendo así, el tradicional acceso a la problemática no asegura el éxito en todas las posibles situaciones. Es evidente que el administrador vive y trabaja en el mundo real y es él el que, constantemente, afronta la toma de decisiones, dependiendo de lo que realice las mayores posibilidades de éxito, aunque para esto tenga que violar ciertos procedimientos y reglas consideradas "filosóficamente rígidos" dentro de la organización. Mejores medios de información y mayores chances para evitar sorpresas, constituyen factores estratégicamente importantes para la toma de una decisión. El administrador vigilante sabe medir los efectos negativos y juzga hasta qué punto el factor sorpresa, es importante. Infierese, por lo tanto que:

⁵ LEMKE, B. C. & EDWARDS, J. Don. Administrative control and executive action. Ohio, Michigan State University, 1961. p. 7.

⁶ HARDWICK, C. T. & LANDUYT, B. F. Administrative strategy. New York, Simmons-Boardman, 1961. p. 1.

1.5 MODELO ESTATICO



OPERACIONES EN EJECUCION

1 - Campañas 2 - Promociones 3 - Publicidades 4 - Charlas-Conferencias 5 - Seminarios 6 - Cursos de Información 7 - Otras	1 - Vigilancia en puestos, Aeropuertos y vías de Acceso Urbano (Carreteras, etc). 2 - Visitas Periódicas a Contribuyentes Catálogos-Revisiones, Documentarios, Libros 3 - Incentivos Fiscales	1 - Localización de "Omisos" 2 - Deudores Remisos 3 - Atrasado	1 - Adulteraciones, Fraudes Fiscales 2 - Búsquedas y Aprehensiones 3 - Evasión 4 - Sorteos	1 - Análisis y Composición de saldo de cuentas 2 - Reconciliaciones 3 - Controles Internos de las Empresas 4 - Relaciones con Terceros	1 - Diligencias Especiales 2 - Empresas de Transporte 3 - Bancos Financieros 4 - Seguro-Capitalización 5 - Convenio
I-ACCION ORIENTADORA	II-ACCION PREVENTIVA	III- ACTIVACION INGRESOS TRIBUTARIOS	IV-ACCION REPRESIVA	V-AUDITORIAS	VI- OTRAS

"Planning, its nature, dimensions, and potencial cannot be explained adequately by an exposition of the classical steps commonly identified in its descriptions. Planning is gamesmanship, and proper planning is gamesmanship of a high order, since it involves the selection, use, and maneuvering of ideas, people, money, things, and time to meet needs of a particular situation. Properly done, it demands respect for precedent as well as the ability and courage to imagine and think creatively"

Conforme se reconoce, la diferencia entre las actividades no programables y las programables, entre actividades controlables y actividades no controlables se consigue elaborar un modelo de planeamiento y control de las operaciones, suficientemente comprensible para cubrir todas las fases de la operación, detallando en forma satisfactoria para dar respuestas en cada segmento operativo. Una de las características de un buen plan de acción fiscalizadora es la que da flexibilidad, como factor de ajuste de los elementos que la integran. El control, en respuesta al planeamiento, constituye "aquella prosencia" deseable en la ejecución de las operaciones, como factor de esfuerzo desarrollado en el sentido de impulsar las unidades en operación para el objetivo preestablecido. Diríamos finalmente, que un "programa de fiscalización", se caracteriza por un esfuerzo racional de la administración para, en el momento exacto, utilizando el antecedente informativo, el personal, los elementos y equipos disponibles, todo en la medida adecuada, realizar movimientos operativos orientados hacia la más eficaz manera de prevenir la evasión de impuestos y combatir lo ilícito fiscal, con lo que se espera dar cumplimiento a los objetivos del sistema de fiscalización; y que un "control de fiscalización" sería constituido de mecanismos para acompañar y realizar determinado programa, a través de informes periódicos remitidos por el órgano fiscalizador a la unidad consorcial de operaciones, teniendo por objeto controlar los resultados producidos y, consecuentemente, evaluar las operaciones, escogiendo entre todo el complejo evolutivo del sistema lo más necesario y correcto.

2.2 - Estrategias a la intervención

"When several sets of behavioral determinants may exist simultaneously, it seems inevitable that on occasion different behaviors will be elicited from a subject at the same time; that is, there will be times when the behavioral determinants are behavior to be displayed" 8

7 HARDWICK, C. T. & LANDUYT, B. F., op. cit., p. 215

8 CUBA, Egon G. Administrative theory as a guide to action. Illinois, University of Chicago, 1960. p. 119.

Todo proceso interactivo, tiene algo que ver con la mayor o menor capacidad para alcanzar privilegios. Fuerzas de diferentes magnitudes desencadenan un proceso interno de opciones, afectando la integridad del sistema. Esos conflictos pueden ser evitados en la medida en que la facción no pudiere otorgar concesiones a la facción dominada, lo que vale decir, dominar sin exclusividad. Una de las características que más se acentúa, como condición a un proceso de interacción (al menos que el administrador esté particularmente con suerte de reclutar personal completamente capaz), como consecuencia del propio acto, el poder humano es incondicional. El proceso por el cual una administración busca inclinar a sus participantes, aceptando determinados jefes o líderes, se llama "proceso de condiciones". Una de las maneras de alcanzar estas condiciones, es la de programar reuniones, con la finalidad específica de darles a conocer el papel que les compete en la administración, y lo que ésta espera de cada uno de ellos. La segunda manera es la de recurrir a ciertos estímulos más concretos, apelando a sus ambiciones, deseos, seguridad, dignidad personal, orgullo profesional (ésta es la más antigua de las técnicas). La tercera modalidad es la de atemorizarlos, con la amenaza franca u oculta de castigos. Todos los seres humanos son susceptibles de tener miedo (esta técnica tiene límites para determinadas personas, sin considerar los aspectos denigrantes de su aplicación).

Algunos aspectos estratégicos para alcanzar estas condiciones, para fines de interacción, son detallados en seguida:

a) REUNIONES

Los funcionarios son personas de diferentes tipos: Algunos más jóvenes, otros más viejos; unos ambiciosos, otros no, unos más creativos que otros, unos ya realizados en la vida, otros eternamente insatisfechos, ad infinitum. Las condiciones de los individuos son así, uno de los más serios y complicados problemas de una administración. Reuniones periódicas entre los participantes de un mismo proceso, al nivel administrativo correspondiente, constituye una de las maneras de integración del personal, haciendo con que los problemas comunes y aislados puedan ser debatidos entre todos, de tal suerte que, cada uno de los participantes se sienta realmente interesado en solucionar esos problemas. Una información llevada a cabo a lo largo de un proceso administrativo, puede no ser reservada de la unidad que la ensayó. Periódicos intercambios de informaciones sobre los programas en fase de elaboración y sobre los programas en fase de ejecución, integrarían mejor las unidades del sistema que, así, correspondería con fuerza total.

b) EQUIPO HOMOGENEO

La heteorgénea y compleja naturaleza de las variables que mandan las unidades de programación, necesita del dominio de ciertas técnicas de O & M, procesamiento de datos y, principalmente, de las propias técnicas de fiscalización, lo que solamente se consigue (y nunca está de-

más enfatizar), con una larga vivencia profesional. Es importante reconocer que, un programa de fiscalización necesitará de la participación de un equipo de personal altamente especializado. Es natural y animador recibir sugerencias de experiencias personales y creemos, que cada uno de nosotros, los agentes fiscales, podríamos componer todo un conjunto de experiencias, en la medida en que estemos viviendo más o menos intensamente esas experiencias. "Cajas de sugerencias" deben ser el medio usual de captación de ideas".

c) TERMINOLOGIA

Estaría demás realizar los aspectos técnicos de la comunicación oral o escrita. Los profesionales se entienden mejor y más rápidamente cuando se emplean términos y expresiones para los cuáles no haya dos o más interpretaciones. Literaturas especializadas exigen terminología especializada; no se justifican por tanto, palabras sinónimas con sentidos diferentes. Aún existe quién acepto la graduación del sentido en palabras o expresiones sinónimas. Poniendo como ejemplo las palabras "programa" y "proyecto", en que el primero sería empleado para traducir el esfuerzo de una administración central, en cuanto que el último reflejaría el esfuerzo de una administración regional, aunque no estuviese contenida en la primera. Sería descabale que no existiera ni siquiera esa graduación de sentido.

d) INICIATIVA

Unos de los factores que llegan a crear conflicto, con inevitables repercusiones en la división del trabajo, es el olvido o imprecisión en delegar la autoridad y responsabilidad en la realización de las tareas. Todo un proceso administrativo se queda; no raras veces, paralizado como consecuencia de esa irregularidad de orden interna. Manuales de instrucción deben contener especialmente "quién" es el responsable, "por lo qué". Además de esto, todas las circulares deberían contener, al pie de la página, el nombre y el cargo de las personas directamente responsables en el proceso administrativo, con funciones de jefía y de asesoramiento. Los esquemas de abajo ilustran las sugerencias, siendo que la primera de ellas, establece una graduación para los niveles de decisión:

Detalle	Director General	Director Ejecutivo	Jefe División	Jefe Sección	Supervisor
HACER: Qué?	X	X	X	X	X
Cómo?		X	X	X	X
Dónde?			X	X	X
Quién?				X	X
Cuándo?	X	X	X	X	X

Circular NO. DRI-16
(parte del cuerpo de la instrucción)

Distribuir para:

Sr.	- Cargo/Función:
Sr.	- " "
Sr.	- " "
Etc.	Etc.

e) OTROS ASPECTOS

Factores de orden psicológico y profesional influyen, igualmente, para agravar las áreas del conflicto. Tensiones provocadas por constantes modificaciones de tipo ejecutivo, pago bajo de salarios, ausencia de estímulos promocionales, perspectivas sombrías, la falta de entrenamiento previo, instalaciones deficientes, horario forzado de trabajo (con repercusiones imprevisibles, manifestadas por fatiga, estafas, "surmenage"), son, comunmente, grandes obstáculos para una perfecta integración del personal en el trabajo, afectando el deseado nivel de técnica en el desempeño de las tareas. De ese conjunto de factores se pueden sacar líneas políticas directrices, procedimientos, hábitos y símbolos de muy poca significación para los propósitos de la administración. El administrador es un ser humano y, como tal, se espera que él venga a sufrir las mismas consecuencias de factores que solamente afectan a seres humanos. La dificultad para distinguir entre lo que es o no importante, lo que es o no excesivo, puede llevar al administrador a cometer ciertas prácticas verdaderamente abominables (sólo él es capaz de no creer así). Esas prácticas que el administrador ejerce sobre el sistema, son clasificadas como sigue: a) incompatibles con las relaciones humanas, b) no guardan conformidad con el "statu quo", c) por el miedo a fallar y d) reflejar un exagerado "papel de héroe". El primer grupo se refiere al trato a las personas como funcionarios, como contribuyentes y como público en general; el segundo es aquel "inevitable paso" que no debería ser dado con la insensibilidad para saber hasta dónde reformar: "What can I do to correct my tendency to seek cover in conformity when confronted with the possibility of innovation?"⁹. Así, cómo podría "yo", remover ese obstáculo de mi camino?.

⁹ ARDWICK, C. T. & LANDUYT, B. F., op. cit., p. 297.

El tercer grupo de prácticas indeseables que afectan el sistema, se traduce por exageradas supervisiones o superdirecciones, insistencias prematuras, decisiones innecesarias, super-concentración de tareas, que acaban por agotar todo un estado íntimo de insatisfacción personal. Administradores de ese tipo temen fallar y, así, pueden ser encontrados en todos los niveles de actividades más de las necesarias para el cumplimiento de sus funciones. El cuarto y último grupo revela al administrador en el "papel de héroes", ocupando "elevada posición jerárquica" en el sistema. Hasta cierto punto, el administrador con intención de ser un héroe, puede ser útil para la organización, que, de antemano, sabe que puede contar con él. Pero existen los que no se acostumbran a la idea de que ya hicieron mucho más de lo que de ellos se esperaba, y se tornan verdaderamente haciendo un papel de "seres supremos" (explotación del propio "ego" hasta las últimas consecuencias). Esa exagerada autovaloración puede realmente "convencer" al administrador de que él, efectivamente, está destinado a realizar actos heroicos; hasta aquí, no puede afectar desfavorablemente a la organización. El grande problema de orden práctica comienza, justamente, cuando el administrador, reaccionando como si fuese omnipresente y omnisciente, pasa a concentrar demasadamente las dificultades del sistema, con lo que practica, inevitablemente, excesos e irregularidades indeseables.

Otros aspectos podrían ser desarrollados como pertinentes al proceso interactivo como, por ejemplo: problema de comunicación (lo que queda decidido en un nivel, debe ser transferido y retransmitido con un mínimo de alteración); problemas de política y toma de decisiones (que generalmente afectan los esfuerzos del planeamiento y evaluación global); exceso de papeleos burocráticos, y otros.

2.3 - Estudios de Viabilidad Operacional - Raciocinio Binario

Al inspirarse en el campo de conocimiento humano, y ante las inevitables motivaciones que demandan el sistema tributario, la unidad programadora, sumisa a predeterminados objetivos, concentra esfuerzos en la materialización de ideas, como precondition para la elaboración de un modelo de programa específico, lo que hace del nivel de la administración más moderna. No obstante, es importante y fundamental establecer, desde el inicio, la convicción de que el programa que se está elaborando, gane la aceptación de los ejecutivos. Sensiblemente ésta puede ser obtenida a través de permanentes gestiones. Una forma de "vender" recomendaciones a los ejecutivos es la de experimentar el programa en un modelo de raciocinio binario, antes de su elaboración efectiva. Con eso, por lo menos, ciertos esfuerzos de las unidades de programación no se perderían. Un modelo simplificando de raciocinio binario, está detallado en la página siguiente, de acuerdo a programas de fiscalización. De una manera general, un programa específico debe ser testado en relación a: a) grado de prioridad; b) volumen y distribución de la carga de trabajo; c) complejidad de la ejecución; d) profundidad de la operación; e) eficiencias deseables; f) costos; g) recursos humanos; h) recursos materiales y equipos; i) medios informativos disponibles; j) técnicas de fiscalización aconsejadas. Esos estudios previos de operabilidad de pro-

gramas, tiene por fin, garantizar el éxito de las operaciones, evitando, tanto cuanto sea posible, el especular en "terreno" dudoso o impropio para el sistema de fiscalización. (Ver gráfico n° 3).

3 - EL PROGRAMA

3.1 - Principios de Elaboración

Reconocida la necesidad de programar la ejecución del órgano fiscalizador, ante hechos, elementos y circunstancias supuestas a largo plazo, recomiéndase que el documento producido, obedezca a los siguientes principios: a) padronización; b) precisión, claredad y concisión; c) coherencia; d) versatilidad y e) economía.

3.1.1 - Padronización - La naturaleza de los elementos de un programa dado, debe ser la misma para cualquier otro programa específico, lo que puede ser obtenido mediante planeación de un modelo patrón de programa.

3.1.2 - Clareza, precisión y concisión - Los programas deben ser dirigidos en lenguaje accesible a las personas a quienes fueren dirigidos; los propósitos y objetivos a ser alcanzados, los recursos disponibles, el instrumental a disposición, los plazos y demás variables, deben figurar en los programas, sin margen de dudas; las literaturas muy extensas y prolijas, igualmente, deben ser evitadas.

3.1.3 - Coherencia - Los diferentes pasos en que la operación tenga que ser desarrollada, deben guardar conformidad con la ejecutabilidad previamente definida, en estudios de viabilidad operacional, de tal suerte que en todo el programa se refleje una íntima ligazón en el desagregación de cada paso, traduciendo un todo coherente, unívoco y armónico.

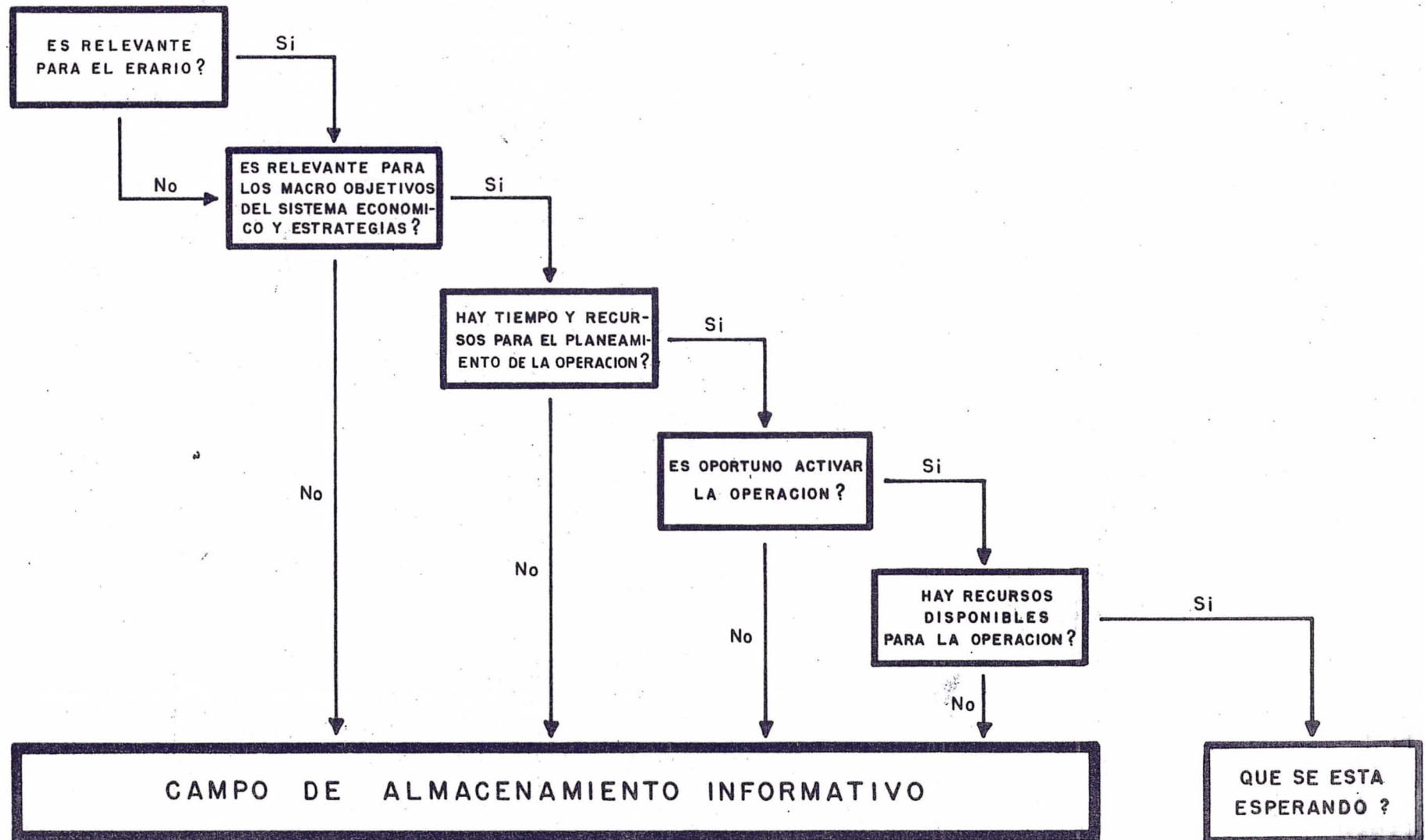
3.1.4 - Versatilidad - El programa debe ser elaborado para ajustarse a mudanzas de situación, acomodándose normalmente y sin perjuicio de las metas y propósitos que se pretende alcanzar.

3.1.5 - Económico - Las operaciones de fiscalización deben ser programadas a los costos más bajos posibles, especialmente los indirectamente responsables en la realización de los programas.

3.2 - Elementos Nucleares

Constituyen elementos de un programa: a) descripción sumaria y detallada del programa; b) objetivo principal y objetivos secundari

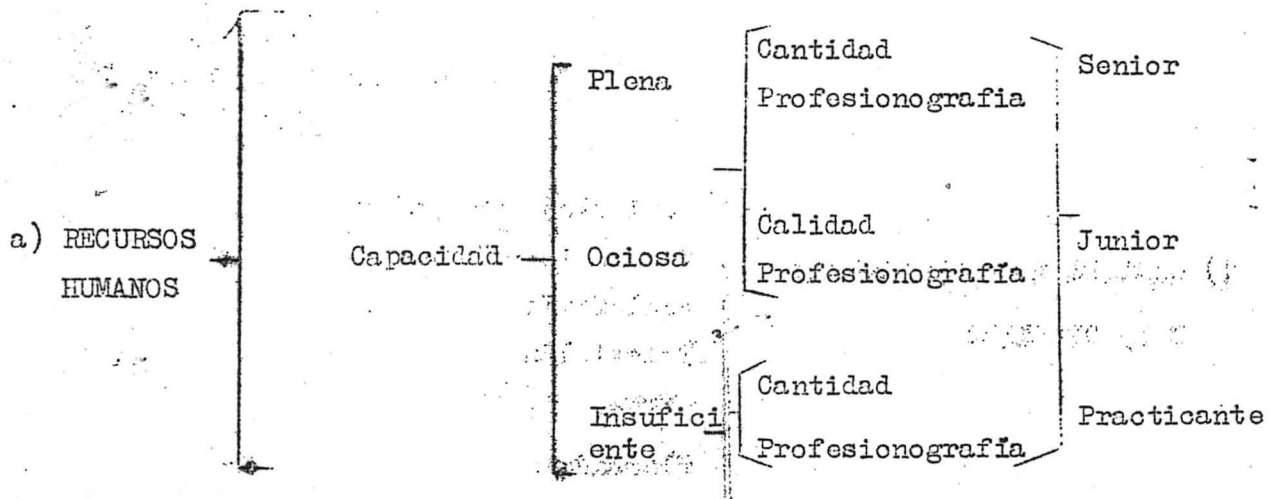
2.3 - MODELO SIMPLIFICADO DE RACIOCINIO BINARIO



os, si hubieren; c) antecedente informativo resumido; e) rutina y descripción de los pasos; f) delegación de responsabilidad; g) especialidad; h) volumen y división de carga de trabajo en el tiempo; i) clientela; j) recursos humanos según la profesionografía deseada; k) técnicas de fiscalización recomendadas; l) recursos materiales y equipos, propios y de terceros; m) medios de información y de instrucción, específicos y generales; n) cronogramas de acompañamiento y últimos plazos, o) soluciones alternadas para determinadas situaciones previsibles; p) cronogramas de las reuniones periódicas con los supervisiones, de entrenamiento previo de los participantes-ejecutores y de inspecciones externas. Cada uno de esos elementos debe constituir motivo de reflexión de las unidades programadoras, y de gestiones junto a las personas y unidades que tomaron parte en la ejecución de los programas o que le dieron apoyo, antes, durante y después de concluidas las operaciones.

3.3 - Campo de las variables estratégicas

La capacidad de manejar el órgano fiscalizador, depende de los esfuerzos realizados por la unidad, con los recursos puestos a su disposición. En otras palabras, tratase de dar operabilidad a todas las unidades que integran el órgano fiscalizador, para que puedan alcanzar, satisfactoriamente, los objetivos preestablecidos. Evidentemente, no vamos a aceptar el hecho de que, todo órgano fiscalizador venga a estar centrado en una única operación específica, permitiendo así, romper con ciertas defensas del sistema de fiscalización. Con este criterio, todo el sistema estará pendiente para varias operaciones, simultáneamente. Si es así, hay un juego a ser emprendido, perteneciente al campo de investigación operacional (Programación lineal), que establezca una medida adecuada de recursos movilizables. El esquema siguiente, da una idea de las múltiples variables que, estratégicamente, deben ser colocadas a las operaciones de las unidades del órgano fiscalizador.



b) SUPLEMENTOS
MATERIALES

Formularios especiales

Planillas

Impresos en general

Materiales a dar

Combustibles y lubricantes

Pasajes

Otros (Material de propaganda, etc.)

Cantidad
existente

Cantidad
necesaria

c) MEDIOS DE
INFORMACION

Manuales — Generales
Especiales
Otros

Administrativos internos

Verificación general

Contables

Normas técnicas

Legislación pertinente

Entrenamiento previo

Fecha-horario

Local

Personal —

Instructores

Instruidos

Medios de clase

Cuadros

Flamelógrafías

Proyectores

d) CANALES DE COMUNICACION
Y DE DIFUSION

Contactos personales

Telefonía — Telex

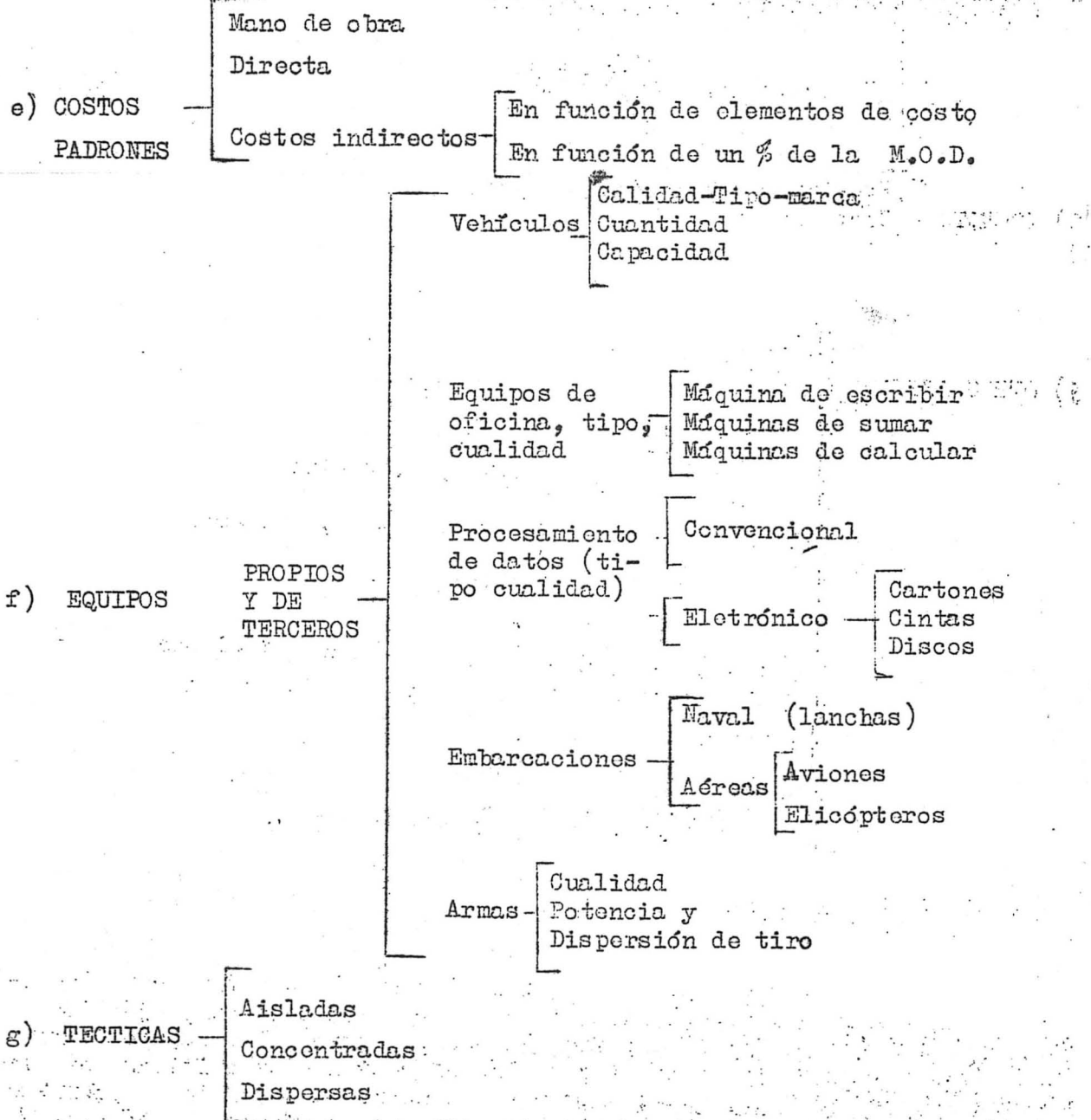
Radiofonía

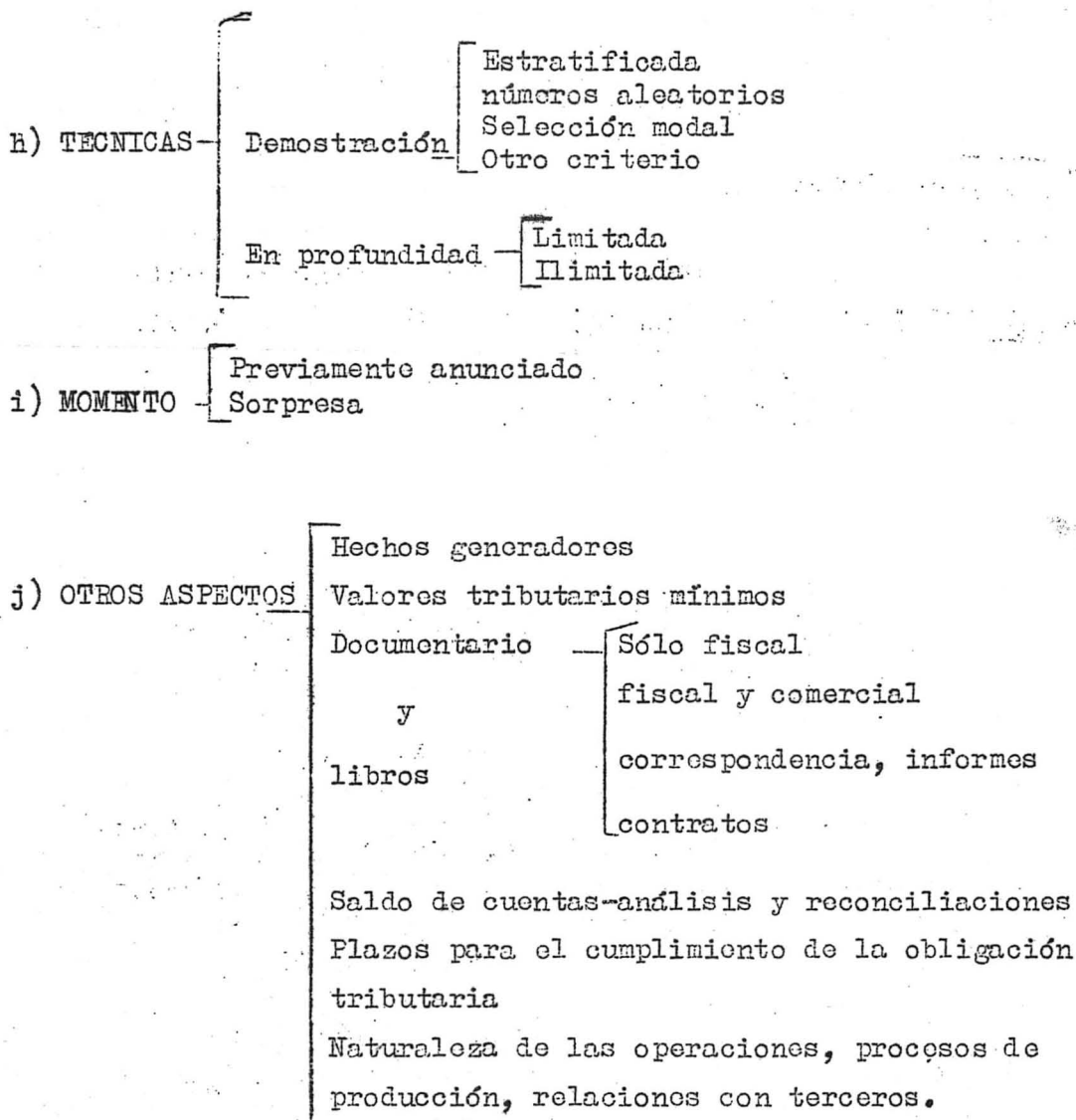
Televisión

Otros

Planeada

Variaciones anotadas





4 - EL CONTROL Y LA EVALUACION

Ya vimos que, en esencia, el control se define como "aquella presencia" indispensable al éxito del emprendimiento que, ejercida junto a las unidades del órgano fiscalizador, permite el acompañamiento sistemático de todos los segmentos de las operaciones específicas con la finalidad de medir resultados, comparando esas medidas con los padrones deseados y, oportunamente, corregir los marcados desvíos entre lo que fué planeado y lo que fué ejecutado.

4.1 - Elementos Básicos del Control

El control puede ser ejercido sobre personas, datos específicamente numéricos, datos generales, evaluaciones y otras actividades y

sobre los resultados producidos por el sistema en operación. Un sistema de fiscalización sobre control, debería permitir una variada gama de informaciones que comprenden: nombres, fechas, locales, secuencias, actividades, relaciones legales de las personas con documentos producidos, valores, cálculos, normas técnicas y legales a observar, fórmulas, tablos, etc. etc.; Ciertos especialistas como Newman y Summer, toman el concepto de control para expresar: a) padrones que representan el deseo de performance, pudiendo ser o no tangibles, específicos o nó; b) una comparación entre los resultados actuales y los padrones; c) una acción correctiva adecuada y oportuna. Johnson, Kast y Rosenzweig por su lado, enfatizan la existencia de cuatro elementos de control que, en cualquier sistema, ocurren en la misma secuencia y guardan la misma relación entre sí: a) una característica mensurable o condición controlables; b) un esquema censorial o criterios de medida de las características de la condición; c) una unidad propiamente dicha del control, que establezca comparación entre las informaciones mensuradas y los padrones de comportamiento establecidos y que pueda aún indicar las variaciones ocurridas; d) una unidad de activación que sea capaz de regenerar los desvíos más acentuados, a través de adecuadas acciones correctivas.

Genéricamente, podríamos considerar elementos básicos de control: a) la organización de pre-requisitos de funcionamiento del sistema en bases controlables; b) la comparación entre los resultados producidos por ese sistema en operación y los padrones de performance requeridos; c) la manutención de registros propios; d) el acompañamiento sistemático de las operaciones en función de plazos límites; e) el costo de las operaciones; f) la preparación de relatorios generales y específicos, padronizados y g) un adecuado subsistema de auditoria administrativa interna.

La organización de prerequisites envuelve la consideración de ciertas actitudes y procedimientos referentes a: a) dar cuentas; b) fijar plazos límites; c) los canales que las informaciones deben recorrer; d) los modelos especiales de formularios, planillas, impresos o relatorios que soportan esas informaciones; e) los índices y criterios de medida y evaluación de las operaciones y actividades; f) las inspecciones periódicas junto a las unidades en operación; g) las filosofías administrativas que guían los propósitos del sistema.

El principal esfuerzo mecánico (o mecanización) del control, consiste en la medición de los resultados y en la comparación entre éstos y los padrones requeridos y también en la determinación de variaciones, sus magnitudes y causas, como prerequisites para determinación de las acciones correctivas.

¹⁰ JOHNSON, Richard Arvid et alii. The theory and management of systems. 2. ed. New York, Mac Graw Hill 1967 p. 58

¹¹ Ibid., loc. cit.

La manutención de registros de las operaciones y actividades paralelas, requiere de un subsistema de orden y almacenaje de las informaciones, teniendo en vista un proceso de acumulación o stock de experiencia. Registros de producción individual y colectiva tendrían como finalidad evaluar en el presente, el progreso de las unidades que operan en el sistema, ante hechos, elementos y circunstancias establecidas en épocas anteriores.

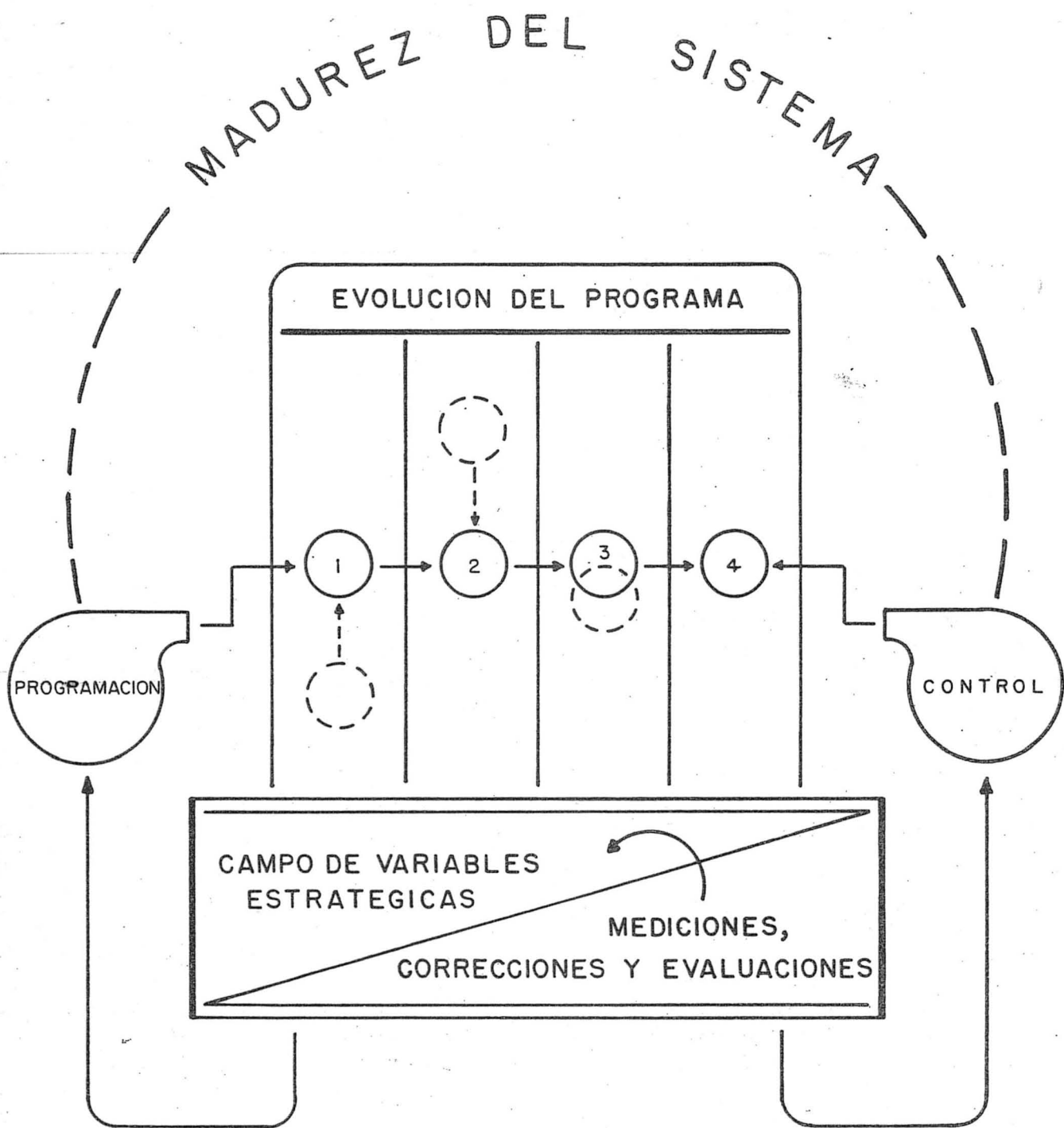
Cada sector de las operaciones y actividades desarrolladas por el sistema, debe permitir un acompañamiento permanente. La falta de contacto entre las unidades operativas y las unidades de control, significa una pérdida de control, reparable o no. Un adecuado subsistema de comunicaciones para la retaguardia, y de ésta para las unidades de vanguardia, permitiría que, a pesar de la distancia, el acompañamiento fuese realizado en términos de inevitable "presencia" de control.

Las operaciones no pueden dejar de ser costeadas. Indicadores financieros constituyen importantes elementos para operaciones futuras y aun, comparaciones entre operaciones del mismo tipo realizadas en diferentes localidades; en términos globales, constituyen excelentes factores para la elaboración de propuestas presupuestarias de las unidades que integran el sistema de fiscalización.

La retomada de las acciones en determinada dirección, depende de una previa evaluación de los resultados obtenidos en operaciones anteriores. El abandono y la prosecución de estrategias, aunque afectada por ciertas influencias de política interna, no debe ser objeto de consideraciones sin una base concreta que permita evaluar la situación en cuestión. Cabe al alto escalón de comando del sistema, ponderar todos los factores, sin detenerse en minuciosidades innecesarias. Para esto es indispensable que reciba informaciones esenciales sobre toda la estrategia adoptada en el conjunto de las operaciones, siendo favorable para una eficiente coordinación.

Finalmente, un adecuado subsistema de auditoría administrativa interna, completaría el cuadro de los elementos que juzgamos indispensables para el control global del sistema de fiscalización. Esa actividad, desarrollada en términos de verificaciones ("rechecking"), tanto por demostración como por profundidad, (dependiendo de la cualidad de los padrones convencionales de control), constituye aquella descable garantía para que todo acontezca según las "reglas de juego". Sus principales esfuerzos pueden ser desarrollados en relación a: a) objetivos y propósitos de todas las unidades que integran el sistema; b) funciones y actividades desempeñados en el sistema; c) estructura estático-formal; d) recursos y políticas de recursos adoptadas; e) planeamiento de las operaciones; f) ejecución de las operaciones; g) medición de los resultados; h) evaluación de las operaciones y i) filosofías administrativas del sistema.

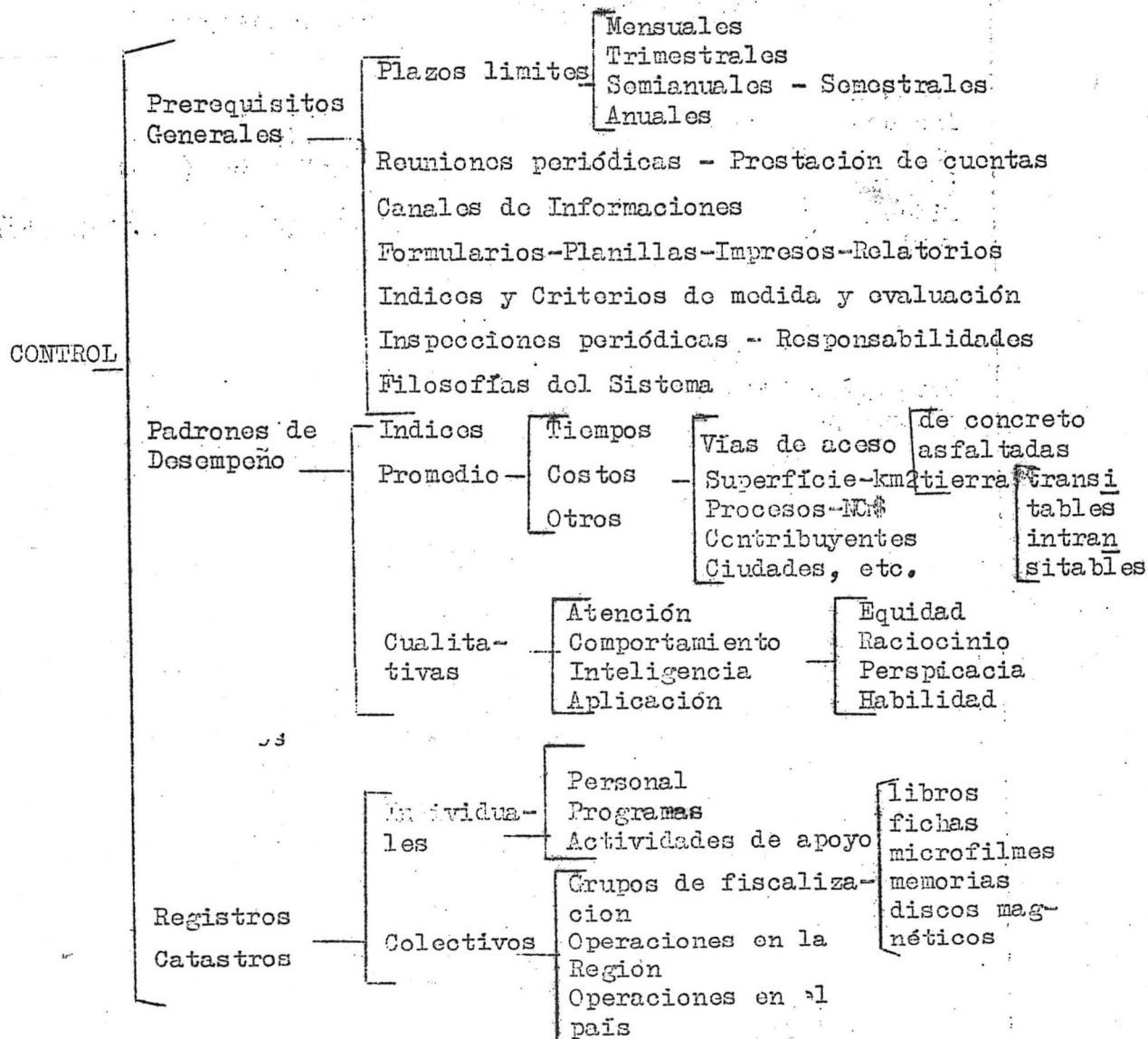
El esquema que sigue, fue elaborado a propósito, para que, cada segmento de las operaciones, se ajuste adecuadamente, suponiéndose, de esa forma, que el sistema esté apto para crear "defensas propias", como

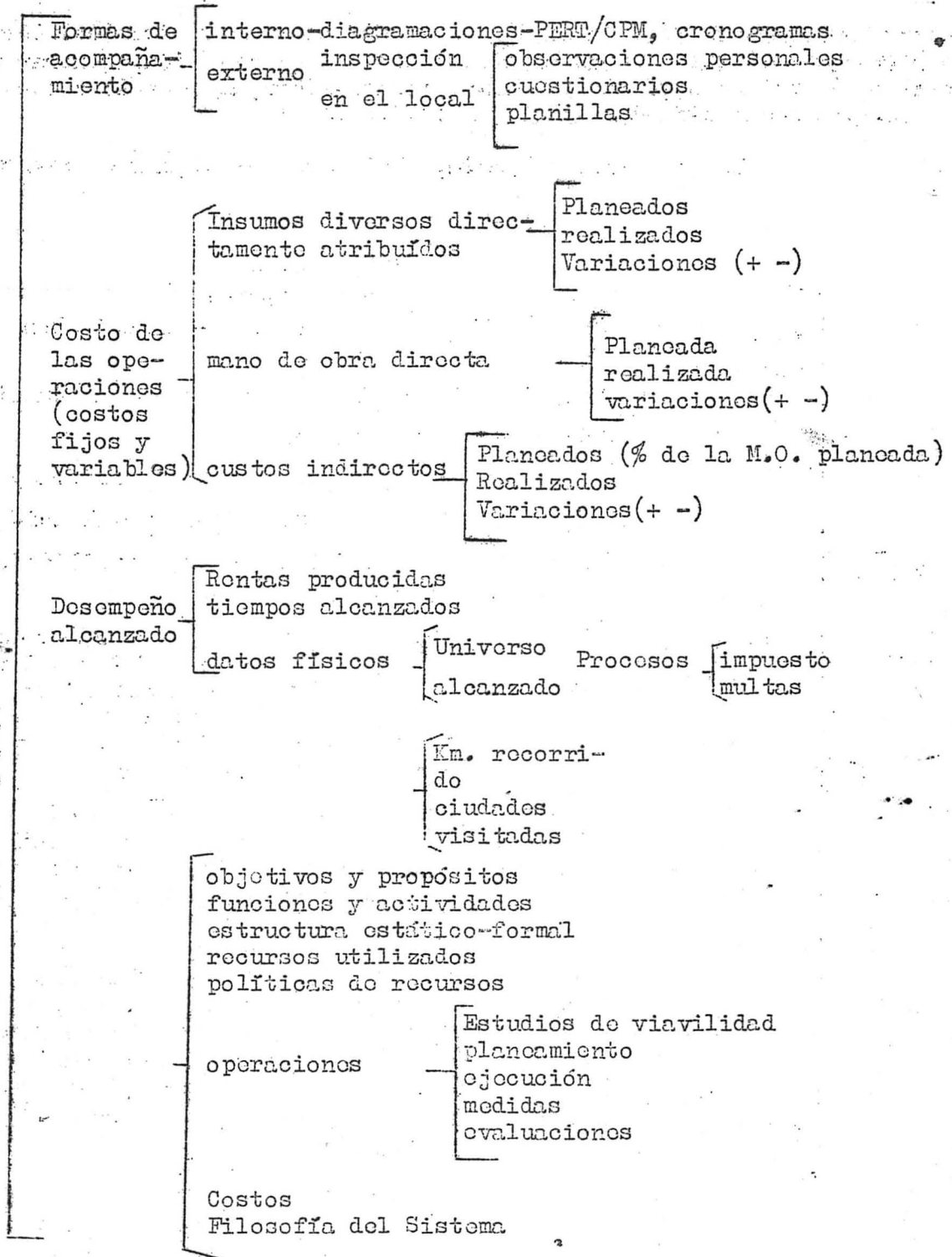


Diseño: Theophilo Giusti — FGV

factor de regeneración de posibles desequilibrios estructurales. Correcciones de trayectorias que efectaren el sistema de operación, generan un mecanismo de alimentación de la unidad programadora, acarreado conseguente mente, una maduración deseable. (Ver gráfico nº 4)

De lo arriba expuesto, elaboramos el siguiente resumen:





4.2 Técnicas de Acompañamiento

Conforme ya tuvimos oportunidad de mencionar, el acompañamiento de las operaciones sobre bases sistemáticas, es consecuencia de la necesidad de evaluar el comportamiento de las unidades fiscalizadoras como así también sus dificultades, como forma de justificar intervenciones oportunas sobre las posibles discrepancias que estén contribuyendo para modificar o retardar la conquista de objetivos. El acompañamiento puede ser realizado según las circunstancias y necesidades, de dos maneras: a) internamente y b) externamente. El acompañamiento es realizado internamente cuando es desarrollado fuera del teatro de las operaciones. El acompañamiento a la distancia trae como consecuencia el riesgo de la pérdida de contacto a la que ya nos referimos también. Ese riesgo podrá ser minimizado en la medida en que se establezcan comunicaciones adecuadas, de la retaguardia del sistema para las unidades de vanguardia y de esas para las unidades de control. El acompañamiento se dice externo cuando es realizado en el teatro de las operaciones, a través de observaciones "in-lo-co", lo que resulta mucho más eficiente y compensador.

Internamente, el acompañamiento podrá ser efectuado a través de paineles, flanelógrafos, pizarrones, o cualquier otro recurso visual al que permita colocar todos los movimientos de las unidades de campo y, así, sus efectivos, disponibilidades de material, de equipos y de otros medios que traduzcan el "poder de combate" de esas unidades. Igualmente pueden ser colocados en planillas de acompañamiento, los diferentes plazos, direcciones, naturaleza de la clientela, sector de la economía comprendido. Finalmente, las operaciones deben ser realizadas en su tiempo, con un inicio y fin predeterminados, de tal manera que no vengan a ser prorrogadas o anticipadas. Un modelo de planilla de acompañamiento interno ilustra el presente comentario.

Otro instrumento de acompañamiento interno, hasta cierto punto relativamente sofisticado, pero de inestimable utilidad, es la diagramación PERT/CPM (Program Evaluation and Technique Review/Critical Path Method) que, aunque difundido en el Brasil solamente a partir de 1966, ya posee numerosos adeptos por su diversificada aplicación. El diagrama constituye aquella respuesta verdadera al problema del control simultáneo de actividades paralelas, en tanto que el tradicional cronograma alinea las actividades sin establecer la correspondencia temporal que existe entre esas; el diagrama PERT establece cuál es el tiempo máximo necesario para la realización de un determinado evento, considerando que, para determinado evento, concurren múltiples actividades paralelas, el tiempo máximo será aquel a partir del cual puedan ser desarrolladas nuevas actividades. La segunda componente del diagrama CPM, indica el camino crítico en el conjunto de actividades a desarrollar y que, por eso mismo, debe ser objeto de permanente control. Sería mucho más interesante hablar de PERT/CPM, si no estuviésemos huyendo demasiado de nuestro tema (obras en su género pueden ser encontradas en lengua portuguesa y española).

El acompañamiento externo, como complemento de lo realiza-

do internamente, incluye: a) inspecciones en el local de las operaciones; b) anotación de informaciones diversas. La inspección en el local tiene por principal ventaja permitir que el inspector verifique, juntamente con los coordinadores o jefes de unidades de campo, el progreso de las operaciones, sus dificultades y resistencias. Las anotaciones de informaciones en forma adecuada (planillas, cuestionarios, cartones perforables de bolso, y otros), combinan las informaciones levantadas en el campo como las que posteriormente serán remitidas por las unidades operativas de las unidades sensoriales.

CODIFICACION DE LAS PLANILLAS - TIPO

000 - PROGRAMA (Número y Descripción)

100 - TIPO DE OPERACION

101 - Aislada

102 - Sectorial

103 - Volante

104 - Especial

200 - SECTOR DE LA ECONOMIA

210 - IMPORTACION/EXPORTACION

211 - Busca

212 - Bagagem

213 - Despacho

214 - Cambio

215 - Otros

220 - SUELO Y SUBSUELO

221 - Agropecuaria

222 - Minería

223 - Otros

230 - BENEFICIAMIENTO DE PRODUCTOS PRIMARIOS

231 - Origen animal

232 - Origen mineral

233 - Origen vegetal

240 - INSUMOS PRIMARIOS + INDUSTRIALIZACION

241 - De uso difundido, selectivos

PLANILLAS — TIPO PARA ACOMPAÑAMIENTO

0. PROGRAMA 1. OPERACION 2. SECTOR DE LA ECONOMIA ABARCADO 3. CLIENTELA ABARCADA 4. ESPACIALIDAD

					COMERCIO EXTERIOR					PRIMARIO			SECUNDARIO				TERCIARIO		PERSONA FISICA					PERSONA JURIDICA																																								
										SUELO Y SUBSUELO			BENEFICIO AMIENTO			INSUMOS PRIMARIOS		BIENES DE CONSUMO		BIENES CAPITAL		MAYOR MENOR																																										
00					01	02	03	04	05	11	12	13	14	15	21	22	23	31	32	33	41	42	43	51	52	53	54	61	62	71	72	81	82	11	12	13	14	15	16	21	22	23	24	25	26	27	30	31	40															

5. RECURSOS MATERIALES Y EQUIPAMIENTOS

6. RECURSOS HUMANOS

7. RECURSOS INFORMATIVOS

MATERIALES				EQUIPAMIENTOS				PROPIOS				DE TERCEROS				MANUALES DE INSTRUCCION																LEGISLACION																
								FISCALES				ADMINISTRATIVOS				FISCALES				OTROS				FISCALIZACION DEL IMPUESTO DE RENTA								FISCALIZACION ADUANERA				FISCALIZACION RENTAS INTERNAS				OTROS MANUALES								
11	12	13	14	21	22	23	24	31	32	33	41	42	43	44	45	11	12	13	14	15	16	17	18	19	21	22	23	24	25	26	31	32	33	34	35	36	41	42	43	44	45	46	51	52	53	54	55	

8. RECURSOS FINANCIEROS — EN \$ 1.000

PROPIOS				DE TERCEROS							
PRESUPUESTARIOS	CREDITOS SUPLEMENTARIOS		CREDITOS ESPECIALES	OTROS RECURSOS		ORGANOS FEDERALES	ORGANOS ESTADUALES	ORGANOS MUNICIPALES	ENTIDADES AUTONOMAS	OTROS RECURSOS	
11	12		13	14		21	22	23	24	25	26

9. ACOMPAÑAMIENTO TEMPORAL DE LOS PROGRAMAS

		OCTUBRE					NOVIEMBRE					DICIEMBRE						
PLAZOS	FECHAS	39 ^a	40 ^a	41 ^a	42 ^a	43 ^a	44 ^a	45 ^a	46 ^a	47 ^a	48 ^a	49 ^a	50 ^a	51 ^a	52 ^a	1 ^a	2 ^a	
11	12	13	21	22														

■ EVOLUCION DEL PROGRAMA
▼ INSPECCION PROGRAMADA
○ INSPECCION REALIZADA

	41 ^a	42 ^a
11/10/69	▼	
	○	

- 242 - De uso difundido, no selectivos
- 243 - De uso no difundido
- 250 - INDUSTRIALIZACION DE BIENES DE CONSUMO
 - 251 - No durables, selectivos
 - 252 - No durables, no selectivos
 - 253 - Durables, selectivos
 - 254 - Durables, no selectivos
- 260 - INDUSTRIALIZACION DE BIENES DE CAPITAL
 - 261 - A partir de insumos difundidos (carácter genérico)
 - 262 - A partir de insumos no difundidos (específicos)
- 270 - MAIORISTAS
 - 271 - Bienes de consumo
 - 272 - Bienes de capital
- 280 - MINORISTAS
 - 281 - Bienes de consumo durable
 - 282 - Bienes de consumo no durable
- 300 - CONTRIBUYENTES
 - 310 - PERSONA FISICA
 - 311 - Asalariados
 - 312 - Profesionales liberales
 - 313 - Agentes de comercio
 - 314 - Empleo disfrazado
 - 315 - Prestación de servicios
 - 316 - Otros
 - 320 - PERSONA JURIDICA
 - 321 - Renta consumida (aplicada)
 - 322 - Renta producida
 - 323 - Aduana
 - 324 - Ganancias de Capital
 - 325 - Patrimonio

326 - Actos y hechos jurídicos practicados

327 - Otras bases

400 - ESPACIALIDAD

410 - Localizado

420 - Regionalizado

430 - Nacional

440 - Internacional

500 - RECURSOS MATERIALES Y EQUIPAMENTOS

510 - MATERIALES

511 - Material de Oficina

512 - Material de publicidad, promoción

513 - Combustible y lubricantes

514 - Piezas de repuestos

520 - EQUIPAMENTOS E EQUIPOS

521 - Transporte

522 - Escritorio

523 - Procesamiento de datos

524 - Telecomunicaciones

600 - RECURSOS HUMANOS

610 - AGENTES FISCALES - PROPIOS

611 - Categoría I

612 - Categoría II

613 - Categoría III

620 - PERSONAL ADMINISTRATIVO - PROPIO

621 - Funcionarios burócratas - Categoría general

622 - Funcionarios burócratas - Categoría especial

623 - Técnicos especialistas

630 - AGENTES FISCALES - TERCEROS

- 631 - Categoría A
- 632 - Categoría B
- 633 - Categoría C
- 640 - SOPORTE EXTERNO
 - 641 - Funcionarios Administrativos
 - 642 - Técnicos especialistas
 - 643 - Policías
 - 644 - Soldados
 - 645 - Otros
- 700 - RECURSOS INFORMATIVOS
 - 710 - MANUALES DE INFORMACION DEL IMPUESTO DE RENTA
 - 711 - I. de Renta - Asalariados
 - 712 - I. de Renta - Profesionales Liberales
 - 713 - I. de Renta - Lucro Real
 - 714 - I. de Renta - Lucro Presumido
 - 715 - I. de Renta - Lucro Estimado
 - 716 - I. de Renta - Retención en la Fuente
 - 717 - I. de Renta - Gratificaciones a la Directoría
 - 718 - I. de Renta - Remesas para el Exterior
 - 719 - I. de Renta - Otros (inversiones, activos fijos, recibibles y pagables, suplementos de Caja, reservas y provisiones, capital propio).
 - 720 - MANUALES DE FISCALIZACION DE LOS IMPUESTOS S/GASTOS
 - 721 - Créditos no debitados
 - 722 - Inventarios - Criterios de costos permitidos
 - 723 - Costos (Input de la producción)

- 724 - Documentos "frios", "calzados", etc.
- 725 - Otros (Producción equivalente, Capacidad equivalente, recibibles, pagables, suplemento de caja)
- 730 - MANUALES DE FISCALIZACION - ADUANEROS
 - 731 - Búsqueda
 - 732 - Represión en los Puestos
 - 733 - Conferencia de embalajes
 - 734 - Conferencia de mercaderías
 - 735 - Revisión de notas de despacho
 - 736 - Otros
- 740 - OTROS MANUALES
 - 741 - Tramitación de procesos fiscales
 - 742 - Papeles y documento burocráticos internos
 - 743 - Posturas y códigos de ética
 - 744 - Consolidación de relatorios
 - 745 - Procesamientos diversos
- 750 - LEGISLACION
 - 751 - Impuesto de Renta
 - 752 - Impuestos sobre Gastos
 - 753 - Impuestos Especiales
 - 754 - Otros Impuestos
- 800 - RECURSOS FINANCIEROS EN \$ 1.000
- 810 - PROPIOS
 - 811 - Presupuestarios
 - 812 - Créditos Suplementarios
 - 813 - Créditos Especiales
 - 814 - Otros

820 - TERCEROS

- 821 - Organos Federales
- 822 - Organos Estaduales
- 823 - Organos Municipales
- 824 - Entidades Aut6nomas
- 825 -
- 826 - Otros Recursos

900 - EVOLUCION DEL PROGRAMA

910 - PLAZOS

- 911 - Tiempo necesario
- 912 - Tiempo esperado
- 913 - Tiempo permitido

920 - FECHAS

- 921 - Inicio
- 922 - T6rmino

930 - ACOMPAÑAMIENTO TEMPORAL

4.3 - Mediciones y Evaluaciones

El principal esfuerzo mecánico (o mecanizado) conforme ya fue anteriormente enfatizado, de las unidades sensoriales y de control, es consecuencia de la necesidad de cuantificar el trabajo producido por las unidades fiscalizadoras en operación, como prerequisite al trabajo de evaluación de los resultados y por consiguiente, la regeneración de los desvíos acentuados. Es importante reconocer como fundamental, por tanto, que la mensuración del esfuerzo que realizan las unidades de campo, sea simultánea al devolver las operaciones, como forma de acumular resultados a lo largo del proceso operativo. Esa actividad requiere la consideración de las clásicas preguntas: a) qué es lo que se va a medir; b) cómo se puede medir; c) quién va a medir; cuándo se pretende medir; dónde se va a medir, cuyas respuestas resolverán el problema, en forma simplificada y detallada, dependiendo del grado de sofisticación al alcance del subsistema de control.

Las más recientes recomendaciones en el género son las de que las medidas deben ser realizadas a través de relatorios, tanto cuanto sea posible, padronizados. Los indicadores promedios, estadísticamente le

vantados para una situación real, pueden detectar posibles focos de evasión, justificando por consiguiente, una mayor concentración de esfuerzos del órgano fiscalizador, en determinada área de las operaciones.

El costo de programas, igualmente, es otro aspecto importante a considerar en el campo de las mediciones. Si pudiésemos raciocinar por analogía, diríamos que el criterio que más se aproxima a las reglas adoptadas para el costo de programas, es el que, en el costo del producto, se designa por "costear por orden de producción". El criterio de "costear por proceso", además de exigir un refinado trabajo de contabilización de los elementos de costo, sólo sería justificado si los resultados producidos en operaciones típicas de fiscalización, fuesen de características semejantes, y la operación pudiese ser descrita en "procesos" bien definidos. Cada unidad producida podría entonces, ser individualmente mensurada (en cuanto a su composición física y peso relativo de los factores de costo absorbidos en el proceso). El costo "por orden de producción", que, por analogía, se adaptaría mejor a la medición de programas de fiscalización, ofrece las siguientes ventajas: a) es un criterio generalmente simple, que apenas exige la tabulación de los elementos formadores del costo, en la medida en fueren siendo colocados al programa, sin correlacionamientos de valores a las unidades físicas producidas que, en caso, pueden ser de diferente naturaleza, quedando el costo, así, relacionado al programa, específicamente; b) no se sujeta a los plazos intermediarios para la cancelación periódica de saldos, a pesar de que se pueda dar esa información; c) no exige un elevado costo de manutención de la unidad sensorial. Para cada programa específico, pueden ser abiertas tantas cuentas-control y subcuentas-detalle cuantas sean necesarias, desde que todos los elementos formadores del costo total sean tomados en cuenta. De una manera general, entran en la formación del costo de programas: a) insumos de tipo: materiales de cualquier especie y otros insumos directamente relacionados al programa, esto es, para los cuales no existe duda de que se refieren a un dato de un programa específico y que, como es regla, sean divisibles; b) costo de conversión, integrado por el costo de vencimientos, salarios, gratificaciones, emulaciones especiales, materiales indirectos y otros costos, que directa o indirectamente están colocados en un programa específico. El costo de mano de obra directa, siempre que no vuelva a considerar un sofisticado sistema de "apuntamiento" puede ser fácilmente conseguido, ya que un programa, inevitablemente, prevé el tipo de mano de obra que está siendo directamente colocada en el programa. El costo de la mano de obra indirecta y de otros elementos indirectos de costo, puede ser obtenido a través de "assessments" que se derivan de la propia experiencia, como un porcentaje de la mano de obra directa colocada por un criterio cualquier. (Una combinación entre el costo de insumos y de mano de obra directa, por ejemplo).

Informes periódicos de desarrollo de los programas en curso deben ser elaborados por las unidades de control, con miras a posibles

¹³ evaluaciones. En un último análisis, evaluación es nada más que un esfuerzo ordenado para verificar hasta qué punto el órgano fiscalizador, con los recursos puestos a su disposición, correspondió lo que de él se esperaba. La determinación de índices óptimos o ideales de evaluaciones, frutos de experiencias acumuladas a través del tiempo, servirá de base para el proceso de evaluación, con los cuales se espera rechazar o aceptar las estadísticas y datos financieros encontrados como reveladores.

5 - EL PROCESO INFORMATIVO

La información es un hecho o conjunto de hechos dados a conocer por cualquier medio, en consecuencia de la cual, emprendemos una acción. Se exterioriza a través de señales visuales y sonoras, expresiones literales o codificadas, orales o escritas. Esos medios de comunicación entre los seres humanos, constituyen el elemento informativo indispensable a la comprensión de los hechos, fenómenos y cosas. Toda la acción humana se apoya en determinadas informaciones, razón por la cual, la Academia Francesa, puede definir a la Informática en esta forma:

"Science du traitement rationnel, notamment par machines automatiques, de l'information considérée comme de support des connaissances humaines et des communications dans les domaines technique, économique et social".¹⁴

¹³ Recientemente la Coordinación del Sistema de Fiscalización distribuyó para las unidades regionales, determinados relatorios - modelo que, según pudimos apreciar, sobrepasaron a mera especulación sobre los volúmenes monetarios de impuesto y multas levantadas sobre las acciones fiscales programadas. Existe todo un esfuerzo creativo, particularmente en lo que se refiere a las irregularidades o anomalías encontradas por los grupos de fiscalización junto a los contribuyentes, que merece de nuestra parte los mayores aplausos. Una de las finalidades del sector fiscal, es la de encontrar anomalías, favoreciendo una elaboración estadística que sirva al planeamiento de nuevas operaciones.

¹⁴ POLY, J. & POULAIN, P. Initiation a l'informatique. Paris, Dunod, 1969. p. 2.

El proceso de recopilación de informaciones, para adecuarse al trato, obedece a esfuerzos disciplinados en el sentido de establecer criterios seleccionados de las informaciones que, comúnmente, se encuentran a la disposición. Para que las informaciones sean adecuadas y oportunamente utilizadas, es preciso establecer niveles de utilidades compatibles con los escalones que influyen en el desarrollo del sistema de fiscalización. Así, el primer problema que se nos presenta, consiste en elegir el orden de prioridad para las informaciones existentes a disposición, distinguiendo para cada escalón del sistema: a) informaciones fundamentalmente útiles, b) informaciones susceptibles de transformarse en útiles, y c) informaciones rigurosamente inútiles. El primer orden de información se caracteriza por contener todo aquello que hable respecto a la exploración del sistema de fiscalización, actividades de los contribuyentes, de los agentes fiscales, de las técnicas adoptadas, etc. La orden subsecuente revela ciertas informaciones que, o porque estén incompletos, o porque sean hasta cierto punto impertinentes con las actividades del sistema de fiscalización, deben ser conservados, más no inmediatamente utilizados. El último orden de informaciones, aunque de fácil acceso, son los que no son importantes para la gestión, por causa de que su apreciación puede ser postergada. El segundo problema relacionado con la utilización de informaciones, (informes electos fundamentalmente útiles), es la clasificación y conservación de soportes adecuados a cada tipo de información, de entre otros: cuestionarios, planillas, ficharios, cartones perforados, cintas perforadas, relatorios o discos magnéticos.

5.1 - Estructura, Categoría y Tratamiento de las Informaciones

Toda información necesita de dos elementos: a) uno que indica la naturaleza del hecho o fenómeno dado a conocer y b) un elemento que indica el valor de ese hecho o fenómeno. Para una misma serie de informaciones, el primer elemento (cualitativo) es un parámetro, el último (cuantitativo), es una variable. Una información sobre contrabando que apenas indique la naturaleza de una de las prácticas adoptadas por los infractores (anomalía), constituye un parámetro, ya que, independientemente de la práctica utilizada por los contrabandistas, el efecto negativo puede ocurrir con la misma intensidad, justificando la parametricidad del elemento informativo. Una información sobre evasión de impuestos que relacione diferentes volúmenes monetarios y multas levantados sobre la acción fiscal, indica todo un campo de variables, caracterizando, pues, un segundo elemento informativo. Las informaciones que demandan la central volitiva del sistema de fiscalización, pueden ser divididas en tres categorías: a) elementares, cuando se refieren a la constatación de hechos concernientes a las operaciones del órgano fiscalizador, sin que, necesariamente vayan a ser procesadas, b) elaboradas o procesadas, cuando como consecuencia de las informaciones elementales, se presentan "normalizadas" y c) intermediarias, las que aún no asumieron una forma definitiva, no teniendo por consiguiente, utilización inmediata, ya que dependen de complementación. Los diferentes dispositivos que guardan informaciones, generalmente, contienen las tres categorías de informaciones, arriba en un

ciadas. Las informaciones cuantitativas, una vez seleccionadas, deben ser sometidas a determinadas operaciones aritméticas o lógicas, lo que se consigue a través de estas tres confirmaciones: a) análisis de la estructura de la información, b) identificación de la categoría de la información y c) tratamiento informático. El papel de una unidad de procesamiento de informaciones es, justamente, el de establecer un conjunto de medidas referentes a: a) colecta de informaciones elementales; b) procesamiento de esas informaciones elementales, a través de clasificaciones, cálculos, registros, como forma de producir nuevas informaciones o modificar las anteriores; c) estructuración de libros y registros memoriales, sea incluyendo nuevos apóstes a la información almacenada, sea recolectando la información superada y, d) utilización de la información en tiempo útil, por el comando general del sistema.

5.2 - Presentación de las Informaciones - Soportes

Dos son las formas por las cuales una información puede ser presentada: a) literaria, escrita o verbal y b) gráfica. Las dos tienen el grave inconveniente de no servir para operaciones de selección, intercalación o de cálculo, por lo que se recurre a expresiones más simples, mediante utilización de caracteres digitales. La operación por la cual una información es presentada sobre la forma de símbolos, se denomina codificación. El conjunto ordenado de símbolos corresponde al código. Entre otras ventajas la codificación ofrece menor resistencia a la manipulación, cambiando una información literaria por otra codificada. Otra ventaja es la de facilitar el procesamiento de la información (una selección numérica resulta mucho más rápida de que una selección alfabética). Una tercera ventaja es la de permitir que todas las informaciones de la misma naturaleza guarden la misma presentación. Es lo que se llama "normalizar" informaciones del mismo significado, mediante reducción de sus expresiones más simples. Devidamente codificada, la información debe ser conservada durante un cierto período de tiempo, para posterior investigación, lo que se consigue a través de registros adecuados, de entre los cuales se anotan: a) escrituración; b) la impresión; c) la perforación de datos en cartones o cintas. A esos registros designamos los "soportes" de la información. Genéricamente un soporte informático.

"C'est un élément matériel quel conque pouvant subir une transformation permanente ou temporaire représentative de l'information."¹⁵

Soportes pueden ser: a) permanentes, como las memorias de computadores electrónicos o b) temporarios: corriente eléctrica que

¹⁵ POLY, J. & POULAIN, P., op. cit.

circula entre dos teléfonos. Permanentos son los soportes que, durante un período razonablemente largo de tiempo, no se alteran en su estructura, siendo capaces de, integralmente, ofrecer una misma información, con la misma fidelidad, tantas veces cuantas sean necesarias. Ejemplos de estos soportes son las impresiones a tinta, cartones y cintas perforados, discos y tambores magnéticos.

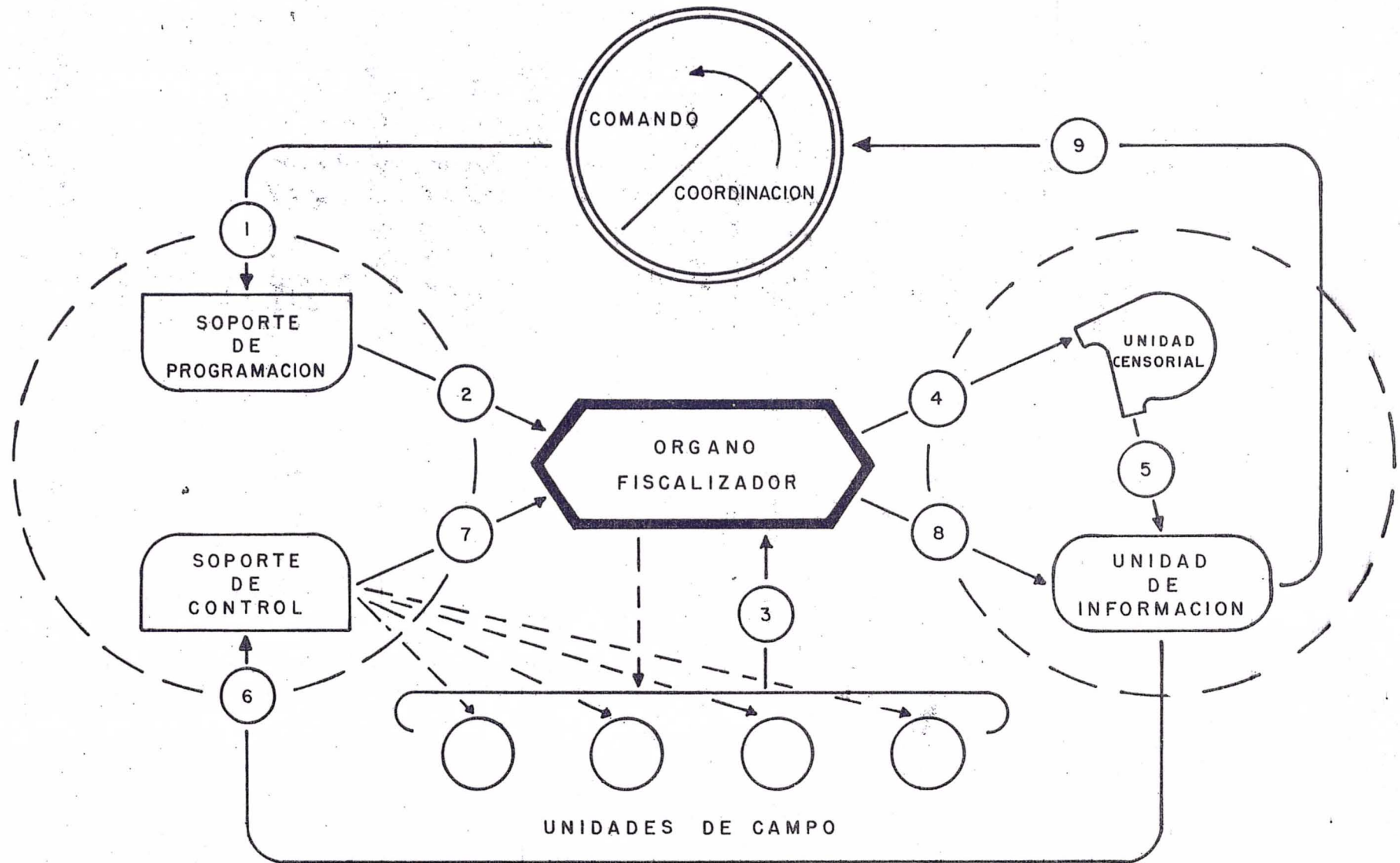
6 - EL SISTEMA EN OPERACION

En los capítulos anteriores establecimos algunas consideraciones en torno de las múltiples variables que pueden integrar un sistema de fiscalización, para que venga a funcionar en bases programadas. Trátase, ahora, de animar el sistema, dándole vida, a través de la movilización de todas las variables que de él hacen parte. En otras palabras, se trata de realizar acciones combinadas simultáneas con las variables que integran el sistema.

Ha sido fundamental considerar en teoría de sistema la premisa de que, siendo datos ciertos "inputs", el proceso venga a producir determinados "outputs", dentro de límites previamente establecidos. A pesar de que el equilibrio de una organización no pueda ser medido por ecuaciones, es siempre aconsejable que los sistemas de los integrantes están preparados para efectuar los cambios de componentes, mediante periódicas reordenaciones y recolocaciones de "inputs". Una forma ya consagrada para mantener el equilibrio de una organización, es la de considerar que el sistema incluirá, necesariamente, algunos mecanismos de control, aunque superficiales, de ciertas variables, lo que puede ser obtenido por unidades especiales que cuantifiquen los resultados, estableciendo medios de comparación con determinados padrones de desempeño y, así mismo, por unidades especiales de control que ajusten el esfuerzo de los "inputs" a la proporción requerida, corrigiendo las deficiencias indicadas a lo largo del proceso operativo. Si el objetivo es controlar variables, entonces, el sistema tenderá a estabilizarse, permaneciendo próximo del punto ideal de equilibrio. Es deseable por lo tanto, que la unidad programadora alimente continuamente el flujo de operaciones y que, igualmente, se autoalimente con las informaciones que el sistema venga a producir a lo largo del tiempo.

El gráfico siguiente pretende ilustrar nuestra resumida exposición. El círculo tiene inicio, justamente, con la unidad programadora que, obediente a predeterminado comando, sirve de antecedente informativo a la disposición, para elaborar programas de las operaciones. Toda una orden de gestiones junto a los ejecutivos del organismo fiscalizador, acompaña el proceso de elaboración de los programas, objetivando dar operatividad a las acciones fiscalizadoras. Alimentado con definidos programas, el organismo fiscalizador, coloca recursos humanos y materiales en la medida suficiente, para la realización de las nuevas operaciones, permaneciendo en sobreaviso. Resueltas las operaciones, las unidades de campo buscarán alcanzar los objetivos preestablecidos, a través de acciones combinadas simultáneas, o aisladas, dependiendo del tipo

6. EL SISTEMA EN OPERACION



de operación. Los movimientos de las unidades fiscalizadoras, en medida en que operen, estarán siendo observados por grupos de control, tanto interno como externo, de tal suerte que los resultados alcanzados puedan reflejar el esfuerzo de todo el sistema, operando en bases integradas. Los resultados producidos por las unidades fiscalizadoras, continuamente alimentan la unidad central de operaciones que, así, los encamina a la unidad sensorial para las medidas necesarias y conformidad con padrones de desempeño (cuando existen). Las informaciones tabuladas por la unidad sensorial, debidamente ordenadas y codificadas, se convierten en informaciones elementales y intermediarias, procesables por la unidad informática, extrae resumen de las operaciones, que remite al soporte de control. Con base en esos sumarios, procesados, la unidad de control reactiva los esfuerzos del órgano fiscalizador, recomendando o no, modificaciones en la estrategia adoptada y contribuyendo así para la regeneración de acentuados desvíos que, normalmente, las unidades fiscalizadoras no tienen condición de evaluar. Resúmenes generales de determinada operación, debidamente procesados por la unidad informativa son, finalmente, remitidos a la central de coordinación y comando, para la razonable evaluación global y realización del sistema, dando secuencia a un nuevo ciclo productivo.

7.- CONCLUSIONES

La elaboración de un modelo metódico que sirva de guía a la programación, control y evaluación de actividades fiscalizadoras, podrá ser acogida, en la medida en que el sistema este en condiciones de desarrollar nuevas órdenes de comprensión de la problemática. Sin una adecuada infraestructura informática y de control global de las operaciones, no será tan fácil operar, científicamente, en bases programadas. Gradualmente, ciertos programas de fiscalización tenderán al obsoleto, superándose con el tiempo, y así mismo algunas prácticas que tracen como consecuencia la evasión de impuestos y lo ilícito fiscal, ya no serán más tan relevantes, al punto de justificar "programas específicos" de acción fiscal. Nuevas estrategias surgirán, sustituyendo los artificios anteriormente observados y debidamente catalogados. Hay que mantener todo un proceso sistemático de observación y catalogación de fenómenos que determinen la relación de causa y efecto y sirvan de recomendación a nuevos programas. Sin embargo, aunque este obstáculo venga a ser superado, la principal dificultad estará en dimensionar el volumen evadido o la revelación de lo ilícito practicado. Esa limitación a la fiscalización programada, por sí sola, acabaría, induciendo al administrador a la práctica de actos indeseables, tanto por excesos cuanto por cosas no revoladas, solamente para justificar "el programa" trayendo como consecuencia, inevitablemente, una sobrecarga que el sistema no tiene condiciones de soportar (costos más elevados, pérdida de control, improductividades en el órgano fiscalizador, exceso de papeles burocráticos, formularios, cansancio, etc.) y que pueden desgastarlo en índices imprevisibles.

Sólo el tiempo iluminará suficientemente a nuestros admi-

nistradores, tan preocupados en alcanzar niveles de operacionabilidad del sistema, compatibles con la responsabilidad que tienen. (Ver gráfico nº 6)

8 - BIBLIOGRAFIA

BALEIRO, Aliomar: Introdução à ciência das finanças. Rio de Janeiro, Forense. 1955.

GURA, Egon G. Administrative Theory as a guide to action. Illinois, University of Chicago, 1960.

HARDWICK, C. T. & LANDUYT, B. T. Administrative strategy. New York, Simmons - Boardman, 1961.

JOHNSON, Richard Arvid et alii. The theory and management of systems. 2. ed. New York, Mac Graw Hill, 1967.

LEMKE, B. C. & EDWARDS, Y. Dom. Administrative control and executive action. Ohio, Michigan - State University, 1961.

MEXICO. Centro Regional de Ayuda Técnica, Modernización de la administración de rentas públicas. México, 1961.

NACÕES UNIDAS. Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais. Manual de Administração pública. Rio de Janeiro, FGV, 1962. (Série Administração Comparada, 10)

PAJISTE, Bernard. Introdução à política fiscal. Rio de Janeiro, Ed. Finanças

POLY, Y. & POULAIN, P. Initiation à l'informatique. Paris, Dunod, 1969