

508
2ej.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**LA DEFENSA CONSTITUCIONAL DE LOS RECURSOS
PUBLICOS DEL ESTADO A TRAVES DE LA
FISCALIZACION SUPERIOR**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ENRIQUE LOPEZ CRUZ

MEXICO, D. F.

1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE

Introducción.....	I
-------------------	---

CAPITULO PRIMERO

EL ESTADO DE DERECHO

I. NACIMIENTO Y EVOLUCION DEL ESTADO

A. Introducción.....	1
B. El nacimiento del Estado.....	4
C. El Estado Monárquico.....	5
D. El Estado de Derecho Liberal e Individualista.....	9
E. El Estado Social de Derecho.....	14
1. Surgimiento del Estado Social de Derecho.....	14
2. La persona humana en el Estado Social de Derecho.....	17
3. El Derecho: instrumento para canalizar y alcanzar los fines del Estado.....	18
4. El Estado Mexicano como Estado Social de Derecho.....	19

II. EL CONTROL DE LA LEGALIDAD EN EL ESTADO DE DERECHO

A. Concepto de Control.....	20
1. Origen del vocablo "control".....	20
2. Significado del vocablo "control".....	22
B. Objeto del control: el orden jurídico.....	23
1. Significado de "orden" en general.....	23
2. Concepto de orden jurídico.....	23
3. Control de la constitucionalidad o legalidad.....	24

a) Diversidad de instrumentos de control en las constituciones modernas.....	24
b) Breve relación de antecedentes de los sistemas de control.....	26
C. La Defensa de la Constitución.....	27
1. Concepto. Categorías que comprende.....	27
2. Instrumentos de Protección de la Constitución.....	28
a) El principio de la división de poderes.....	28
b) Regulación constitucional de los recursos públicos del Estado: la Fiscalización Superior.....	30
c) Factores sociales (grupos de interés, de presión y partidos políticos).....	31
d) Instrumentos de Técnica Jurídica.....	32
3. Garantías Constitucionales.....	34
a) La jurisdicción constitucional de la libertad.....	34
b) La jurisdicción constitucional orgánica.....	34
c) La jurisdicción constitucional internacional.....	34

CAPITULO SEGUNDO

LA FISCALIZACION SUPERIOR

A. Introducción.....	36
B. Qué es la Fiscalización Superior.....	38
C. Importancia de la Fiscalización Superior.....	42
D. Quién ejerce la Fiscalización Superior.....	43
E. Características de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.....	45
1. Independencia.....	45
a) Respecto del Poder Ejecutivo.....	46

b) Respecto del Poder Legislativo.....	47
c) Respecto de la entidad auditada.....	51
d) Técnica.....	53
e) Financiera.....	56
2. Imparcialidad.....	58
3. Inamovilidad del titular de la Entidad Fiscalizadora Superior.....	59
4. Organismo Apolítico.....	61
F. Competencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.....	64
1. En materia de ingresos.....	65
2. En materia de egresos.....	66
3. En materia de evaluación de programas.....	68
4. Entidades que deben quedar sujetas a fiscalización.....	69
G. Fines de la Fiscalización Superior.....	70
1. Garantizar la veracidad, objetividad e idoneidad de la información rendida por el Poder Ejecutivo.....	70
2. Contribuir a optimizar el manejo de los recursos públicos.....	71
3. Contribuir a mantener el equilibrio en el ejercicio del poder.....	71
4. Aumentar la confianza de los gobernados en sus instituciones.....	72
H. Momento en el cual las Entidades Fiscalizadoras ejercen el control.....	72
1. El control previo.....	73
2. El control posterior.....	73
I. La auditoría: instrumento de trabajo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.....	74
1. Introducción.....	74
2. Concepto tradicional de la auditoría.....	76
3. Concepto moderno de la auditoría.....	77
4. La auditoría operacional o de las 3E's.....	78

CAPITULO TERCERO

LA FISCALIZACION SUPERIOR EN MEXICO

A. Antecedentes de la Fiscalización Superior en México.....	81
B. La Contaduría Mayor de Hacienda: Entidad Fiscalizadora Superior en México.....	93
C. Fundamentos constitucionales y legales de la Fiscalización Superior en México.....	95
1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	95
2. Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.....	98
D. Tipo de control que ejerce la Contaduría Mayor de Hacienda.....	100
E. Alcance de la Fiscalización Superior en México.....	102
1. La Cuenta Pública.....	102
a) Concepto.....	102
b) Razones que fundamentan la obligación del Poder Ejecutivo para rendir la Cuenta Pública.....	103
c) Objetivo de la Cuenta Pública.....	104
d) Formulación y presentación de la Cuenta Pública.....	104
2. Atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda para revisar la Cuenta Pública.....	107
a) Desde el punto de vista material.....	108
b) Desde el punto de vista de las facultades que tiene respecto de las entidades y dependencias sujetas a revisión.....	110
c) Desde el punto de vista técnico o metodológico.....	111
d) Desde el punto de vista de las acciones que puede promover ante las irregularidades que detecte.....	113
e) Desde el punto de vista de la información y documentación que puede revisar.....	116
f) Desde el punto de vista del alcance y profundidad	

que pueden tener sus auditorías.....	117
g) Desde el punto de vista de los objetivos que debe alcanzar como resultado de sus revisiones.....	119
3. Tipos de auditoría que practica la Contaduría Mayor de Hacienda para revisar la Cuenta Pública.....	120
a) Financiera de ingresos.....	121
b) Financiera de egresos.....	126
c) De evaluación de programas.....	136
4. Metodología genérica a los tipos de auditoría.....	140
a) Planeación.....	141
b) Ejecución.....	143
c) Informes.....	145
5. Informes que rinde la Contaduría Mayor de Hacienda.....	145
a) El Informe Previo.....	145
b) El Informe de Resultados.....	146

CAPITULO CUARTO

ACCIONES QUE PROMUEVE LA CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA

A. Introducción.....	148
B. Conceptos previos.....	149
1. Acción.....	149
2. Irregularidad.....	150
3. Régimen de responsabilidades que contempla la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.....	151
C. Acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda.....	154
1. Pliego de observaciones.....	154

2. Recomendaciones.....	157
3. Señalamientos.....	159
4. Promoción del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal.....	159
5. Promoción de imposición de sanciones.....	160
6. Denuncia Penal.....	160
D. Crítica al sistema jurídico vigente de las acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda y propuesta de reformas.....	161
CONCLUSIONES.....	167
BIBLIOGRAFIA.....	171

INTRODUCCION

El objetivo fundamental al escribir sobre el tema bajo cuyo título presentamos este trabajo recepcional, consiste en penetrar en el estudio de una institución de control que surgió al final de la Edad Media y que no obstante su ya larga tradición histórica, inclusive en nuestro país, es poco conocida en la actualidad aún en el ámbito propio del sector público: nos referimos al tribunal de cuentas (o contraloría general) y cuya función esencial en nuestros días es conocida internacionalmente como Fiscalización Superior.

Quizá el desconocimiento de esta institución y de la trascendencia de sus funciones se debe en gran medida a que ha sido relegada y permanecido en el olvido (tristemente éste había sido el caso de México) sin realizar tareas efectivas de control y fiscalización, situación que se observa sobre todo en los países de régimen presidencialista (en los que existe la tendencia hacia un predominio del Poder Ejecutivo con menoscabo de los poderes Legislativo y Judicial) como los latinoamericanos.

La institución a que hemos hecho referencia es un órgano que por lo regular depende del Poder Legislativo -Congreso o Parlamento, o de alguna de sus Cámaras- y cuya tarea principal en la actualidad, al igual que en sus orígenes, consiste en fiscalizar la correcta administración de los recursos públicos del Estado y su debida aplicación al objeto al cual se les haya destinado.

Sin embargo, aun cuando la función de esta institución ha permanecido la misma que en sus orígenes, ello no significa que no ha experimentado evolución alguna. Por el contrario, su desarrollo, sobre todo en cuanto a la orientación y fines que persigue, ha ido aparejado con la evolución del Estado mismo y de las funciones y fines atribuidos a éste.

En efecto, como se recordará, la doctrina más aceptada en cuanto al nacimiento del Estado es aquella que lo ubica al final del régimen feudal, asumiendo el tipo monárquico debido a la consolidación de las naciones y a la afirmación del poder real que acompañó a su surgimiento y cuyo sustento ideológico lo constituyó la tesis del origen divino de la investidura y del poder del rey. Como entonces la hacienda pública se consideraba patrimonio personal del monarca en cuanto que sus bienes y los de aquella tendían a confundirse de manera indisoluble, la fiscalización que en última instancia practicaba el Tribunal de Cuentas se encaminaba a asegurar su correcta administración y manejo para beneficio del rey. Bajo este contexto, en el proceso de rendición de cuentas que fiscalizaba el tribunal los gobernados pasaban a ocupar un papel secundario y hasta irrelevante, puesto que no tenían ningún derecho sobre el particular. El Estado mismo se confundía en la persona del monarca, al igual que el patrimonio de éste y el de la hacienda pública.

Esta situación sólo fue superada hasta prácticamente el siglo XVIII con la aparición de los primeros Estados liberales que descansaban, entre otros, sobre los principios de la división de poderes y de la radicación popular de la soberanía, conforme a los cuales los órganos de representación del pueblo debían participar en las decisiones fundamentales para la formulación y control del ingreso y gasto públicos.

Estos principios incuestionablemente se encuentran vigentes en nuestros días; sin embargo, en cuanto al Estado es evidente que no es el mismo que acompañó a su proclamación, en virtud de que en la evolución que éste ha experimentado en el

presente siglo, motivada sobre todo por las contradicciones en que históricamente se ha visto envuelto, el propio Estado se ha convertido en el principal promotor del desarrollo económico, social y cultural de las naciones (bajo distintas modalidades y grados de participación), dando lugar con ello al llamado Estado Social de Derecho.

En estas circunstancias, la Constitución o norma fundamental, como cúspide del constitucionalismo, es decir de la lucha por imponer límites al ejercicio del poder público, también ha variado y evolucionado su concepción, convirtiéndose particularmente a partir de la Segunda postguerra, en congruencia con los fines y funciones del Estado Social de Derecho, en un verdadero proyecto o programa de acción política, económica y social, hacia cuya consecución de sus objetivos se orientará toda la actividad estatal.

Ahora bien, como es evidente, no basta, y la historia así lo demuestra, que en la Constitución se proclamen los fines y valores que el Estado persigue si concomitantemente no se establecen en ella los instrumentos o mecanismos que permitan verificar, constatar, comprobar (y en su caso reprimir) que los mismos se alcanzan y observan por los órganos estatales. En estas condiciones, nuestro estudio se centra en uno de esos instrumentos y mecanismos que, como señalamos al principio, es poco conocido aún en el ámbito del sector público: la Fiscalización Superior.

Nuestra tarea consistirá, al ahondar en el estudio de la Fiscalización Superior, en demostrar, en primer lugar, que constituye un instrumento de defensa de la Constitución en un sector de ésta (gestión financiera de los recursos públicos), en el que los tradicionales mecanismos de control por órgano jurisdiccional son improcedentes (no por defecto de éstos sino por su naturaleza); y en segundo término, que antes de ser un mecanismo de control político, ostenta un carácter técnico y si es posible jurídico. Para alcanzar este segundo propósito nuestro estudio se centrará en el

análisis de las características que revisten los órganos encargados de su ejercicio y de las técnicas y métodos de que se sirven para cumplir con su trabajo.

Con el propósito de alcanzar los objetivos señalados, el presente trabajo lo hemos estructurado en cuatro capítulos de acuerdo con el siguiente esquema:

El Capítulo Primero se divide en dos partes: en la primera, con el objeto de establecer nuestro marco de referencia, abordamos el estudio del Estado analizándolo en su evolución histórica y remontándonos inclusive a su nacimiento (en cuya etapa histórica coincide también la aparición de los tribunales de cuentas) poniendo énfasis en las funciones y fines que, en su desarrollo histórico se le han ido asignando hasta desembocar en el Estado que actualmente conocemos: el Estado Social de Derecho. En la segunda parte nos abocamos al estudio de la diversidad de mecanismos tuteladores del orden constitucional y que doctrinalmente han sido enmarcados dentro de los conceptos de defensa de la Constitución o justicia constitucional, encontrándose la Fiscalización Superior entre ellos.

Una vez definido nuestro marco de referencia y ubicando a la Fiscalización Superior dentro de él, en el Capítulo Segundo abordamos el estudio de ésta iniciando con su concepto y destacando su importancia, pasando posteriormente al estudio de los órganos que la ejercen, a las características que éstos deben revestir y de los fines que persiguen, así como de las técnicas y métodos de trabajo que utilizan para cumplir con sus funciones y que fundamentalmente se reducen a un instrumento esencial: la auditoría.

Habiendo estudiado en su aspecto teórico la Fiscalización Superior, en el Capítulo Tercero nos introducimos al análisis de la misma en México y al órgano que constitucionalmente la ejerce: la Contaduría Mayor de Hacienda. Iniciamos el capítulo haciendo referencia a sus antecedentes históricos hasta llegar a la legislación

actual, y posteriormente pasamos al estudio del alcance que la Fiscalización Superior tiene en México, o sea la Cuenta Pública, y a las atribuciones con que la Contaduría Mayor ejerce sus tareas de control; los tipos de auditoría que está facultada a practicar y la metodología que se sigue durante el desarrollo de las mismas; concluyendo con los informes que esa entidad fiscalizadora superior está obligada a rendir a la Cámara de Diputados.

Finalmente, en el Capítulo Cuarto estudiamos de manera particular las acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda, cuando con motivo del ejercicio de sus facultades de fiscalización detecta u observa irregularidades en las diversas dependencias y entidades auditadas. Este capítulo a pesar de ser el más breve, es de gran importancia toda vez que en el mismo destacamos la necesidad, proponiendo para ello una reforma, de que la Contaduría Mayor de Hacienda, en cuanto entidad fiscalizadora superior y como órgano de control, debe contar con facultades sancionatorias propias para velar y hacer eficientes sus tareas de defensa de la Constitución, pues en la actualidad y no obstante los altos fines que persigue carece de ellas.

Este es, a grandes rasgos, el esquema trazado para alcanzar los propósitos que con la elaboración del presente trabajo nos hemos fijado.

CAPITULO PRIMERO EL ESTADO DE DERECHO

I. NACIMIENTO Y EVOLUCION DEL ESTADO

A. Introducción

Es incuestionable que la sociabilidad es una característica consubstancial a la naturaleza del hombre; una condición "sine qua non" para su existencia y sobrevivencia, no sólo material sino también espiritual.⁽¹⁾ Sin embargo, el hombre no es el único ser social. Existen muchos otros animales que también son sociales aunque no en el mismo grado ni con las consecuencias que para el hombre ha representado esa peculiaridad. En efecto, si consideramos en términos sencillos que lo social es aquello que participa de la compañía de los demás, no será difícil entender que aquellos animales que viven en manadas o rebaños como los monos o los elefantes, o parvadas como los patos o los gansos, o bien grandes y bien organizadas colonias como las abejas y las hormigas, son más sociales que el resto de los animales. Probablemente la unión con los demás debió haber nacido por una sensación de inseguridad, de debilidad, de ayuda mutua, siendo los animales más débiles -físicamente considerados- quienes seguramente en mayor grado desarrollaron esa sensación o instinto de sociabilidad para poder sobrevivir, entre los cuales se encuentra sin duda alguna el hombre. Sin embargo, como hemos dicho, en el hombre ese instinto de sociabilidad se

(1) "El hombre como cualquier ser orgánico necesita alimentar su cuerpo, para crecer y desarrollarse, como también reproducir su especie y perpetuarla. Pero no es ésta su única tarea sobre el planeta, porque satisfechas sus necesidades corporales, hay otro yo de su estructura que necesita ser elevado, su espíritu, el cual hace posible que sus obras permanezcan y tengan sentido a través del tiempo". Robles Solomayor, María Elodia, Sociedad, Derecho y Estado. En *Revista de la Facultad de Derecho*, Tomo XXX, UNAM, 1980, p. 147.

desarrolló en grado superior al del resto de los animales, lo que permitió el nacimiento de los dos principales instrumentos que han hecho posible su extraordinario desenvolvimiento en este mundo: la inteligencia y el lenguaje; y que lo han elevado por encima del resto de los animales. Cuando el hombre fue capaz de crear ideas racionales, abstractas y generales e inventó y perfeccionó el lenguaje, éstos se convirtieron en los instrumentos esenciales para la transmisión de experiencias, la enseñanza de conocimientos y la intercomunicación de descubrimientos;⁽²⁾ así nació la cultura, es decir, todo aquello que el hombre ha transmitido de generación en generación a sus descendientes,⁽³⁾ y que le ha permitido encumbrarse por encima de los demás animales, dominarlos y conocer y dominar -hasta cierto grado- las leyes de la naturaleza.

Por consiguiente, de la naturaleza social del hombre y de su necesidad de vivir en sociedad habrán de derivar todas las instituciones sociales y, en general, toda la cultura.

Asimismo, como resultado de esta característica esencial a la naturaleza humana, el hombre desde sus orígenes ha creado diversas formas de organización social como la familia, que es la forma primaria y natural, pasando por formas de organización de mayor complejidad como los clanes o las tribus, hasta llegar al Estado, que es la forma más intrincada que ha creado para realizar su existencia material y espiritual.

Ahora bien, ha sido una constante en la historia del hombre, el hecho de que en las diversas formas de organización exista un miembro o varios miembros que ejerzan el poder;⁽⁴⁾ en la familia fue el padre (patriarcado) o la madre (matriarcado); en el clan o en la tribu el anciano o consejo de ancianos; así pues, todas las formas de

(2) Cfr. Del Vecchio, Giorgio, *Filosofía del Derecho*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1953, p. 432.

(3) Cfr. Recaséns Siches, Luis, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, Editorial Porrúa, México, 1986, p. 106.

(4) Cfr. Mann, Michael, *Las Fuentes del Poder Social, I. Una historia del poder desde los comienzos hasta 1760, d.C.* Versión española de Fernando Santos Fontanella, Alianza Editorial, Madrid, 1991, p. 19.

vida comunitaria se han caracterizado por la existencia de una autoridad que coordina la vida social del grupo de individuos.

Sin embargo, a pesar de que la sociabilidad es una característica esencial a la naturaleza humana, el poder de la comunidad no siempre se ha ejercido en beneficio de los individuos sujetos al mismo. Por el contrario, una mirada retrospectiva nos mostrará sin dificultad, dando razón con ello al maestro Andrés Serra Rojas, que la historia del hombre ha sido en gran medida la historia por la lucha de su libertad y de las instituciones que la consagran, frente a los desmanes del poder público, pues la suprema desventura de la humanidad ha radicado, en forma frecuente, en el ejercicio del poder desviado de su verdadera finalidad para el provecho privativo de grupos oligárquicos y con menoscabo de la dignidad humana.⁽⁵⁾ La veracidad de este aserto es fácil de corroborar si recordamos las dos conflagraciones mundiales en que injustamente se ha visto envuelta la humanidad en el presente siglo y que no son propiamente imputables a ella, sino a los hombres que en un momento histórico dado han detentado el poder. Irónicamente la época actual, que se caracteriza por el extraordinario desarrollo de las ciencias y la tecnología, fruto también del extraordinario desarrollo de la mente humana como antes señalamos -inimaginable para el hombre de otros tiempos- ha sido testigo de cómo el propio hombre, sobre todo el hombre-gobernante, ha descendido aún más bajo que los propios animales, más allá de la irracionalidad, al destruirse a sí mismo, a sus semejantes y al mundo natural que le rodea. De ahí pues, que también se justifique la afirmación de nuestro citado tratadista, en el sentido de que el hombre (el hombre-gobernado agregamos nosotros) ha vivido en múltiples etapas de la historia para defenderse del hombre (del hombre-gobernante), luchando por la creación de instituciones jurídico-políticas para consagrar su libertad y en general su dignidad como ser humano.⁽⁶⁾

(5) Cfr. Serra Rojas, Andrés, *Ciencia Política. La proyección actual de la Teoría General del Estado*. Editorial Porrúa, México, 1985, p. 10.

(6) Cfr. Serra Rojas, Andrés, op. cit. p. 10.

En estas condiciones, a pesar de sus detractores y de las contradicciones que históricamente ha encerrado, es incuestionable que la suprema institución que el hombre ha creado para la realización de su existencia y para el cumplimiento de sus fines vitales es el Estado, el cual, como han señalado los estudiosos de la materia,⁽⁷⁾ se justifica por los fines que debe perseguir, es decir por su teleología, afirmándose en ese sentido que el Estado debe estar al servicio de la comunidad humana que lo integra, promoviendo y protegiendo el desarrollo material y racional de la misma, con independencia de la distinta posición económica, política y social de los individuos, pero dando mayor énfasis a los sectores mayormente desprotegidos y débiles. El Estado, por lo tanto, como forma de organización política, para justificar su razón de ser, debe propender a tutelar y proteger a la persona humana, en sus dimensiones individual y social, porque es incuestionable que el Estado, al igual que el Derecho, deben estar al servicio del hombre para garantizar su libertad y la realización de sus fines, lo cual históricamente por desgracia no siempre ha sido así.

B. El nacimiento del Estado

La determinación del nacimiento del Estado ha sido una cuestión debatida por los estudiosos de la materia, pudiendo señalarse dos corrientes al respecto:⁽⁸⁾ la que considera que el Estado siempre ha existido, aplicando esta noción incluso a aquel grupo social que corresponde a la horda animal; y la que considera que el Estado surgió al final de la Edad Media, con la formación y consolidación de las naciones bajo un poder central y unitario de dominación, independiente en lo exterior e interior y actuando de modo continuo con medios de poder propios y claramente delimitados en lo personal y territorial, posición esta última a la cual nos adherimos.

(7) Cfr. Serra Rojas, Andrés, op. cit. p. 67 y ss.; Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*. Editorial Porrúa, S.A., México 1958, pp. 335 y ss.; Retasas Siches, Luis, op. cit. p. 497 y ss.

(8) Cfr. Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Traducción Luis Tubío. Fondo de Cultura Económica, México 1977, p. 141.

C. El Estado Monárquico

De acuerdo con la segunda de las corrientes citadas, el Estado, en su configuración actual, empezó a surgir durante los siglos XV y XVI, al final del régimen feudal, como resultado, por un lado, de las pugnas políticas entre los poderes medievales: la Iglesia y el rey y el rey y los señores feudales (afirmándose el poder real en esta lucha), y por otro, de la formación de las comunidades nacionales, particularmente España, Francia e Inglaterra, que estaban ya firmemente asentadas sobre porciones específicas del territorio europeo⁽⁹⁾.

Este proceso de integración nacional bajo un poder central fue posible gracias, entre otros factores, a la consolidación del poder real. En el Renacimiento, etapa histórica en la que se lleva a cabo dicho proceso, el poder monárquico tuvo un espectacular desarrollo en toda Europa occidental, principalmente en España, Francia e Inglaterra. Este fortalecimiento del poder real se debía, entre otras causas, al nacimiento de una clase que perturbaba las antiguas instituciones sociales y jurídicas: los comerciantes, banqueros y hombres de empresa. Sus intereses necesitaban de un poder fuerte que pusiera un dique a los antiguos frenos y monopolios feudales; por ello, su aliado natural fue el rey. Desde todos los puntos de vista esta nueva clase - llamada burguesía- se beneficiaría de la concentración del poder militar y de la administración de justicia en manos del monarca. De esta manera, la monarquía absoluta llegó a ser el tipo predominante en Europa. ⁽¹⁰⁾

Esta concentración del poder se manifestó principalmente en cuatro aspectos que al mismo tiempo representaron la diferencia sustancial del naciente

(9) Como consecuencia de ello, las divisiones nacionales se hicieron marcadas en muchos aspectos: nacieron las estructuras y literaturas nacionales; las reglas nacionales para la industria sustituyeron a las regulaciones locales; las leyes nacionales, las lenguas nacionales, aun las iglesias nacionales, comenzaron a existir. El individuo empezó a considerarse a sí mismo no como ciudadano de Madrid, o de Kent, o de Borgoña, sino de España, de Inglaterra, o de Francia, y que debía lealtad no a esta ciudad o a aquel señor feudal, sino a su rey, que era el monarca de toda la nación. Cfr. Hoberman, Leo, *Los Bienes Territoriales del Hombre, Historia de la riqueza de las naciones*. Traducción Gerardo Dávila. Fondo de Cultura Económica, México, 1985, pp. 91 y ss.

(10) Cfr. Tamayo y Salmerón, Rolando, *Introducción al Estudio de la Constitución*. UNAM, México 1989, pp. 178 y ss.

Estado con la antigua organización feudal. En primer lugar, el monarca concentró para sí y para la defensa de su territorio, tanto en lo interno como en lo externo, la fuerza militar, mediante la creación de un ejército mercenario permanente que no dependería más de los señores feudales, dando lugar con ello a una organización militar firme y continua cuyos medios de guerra y dependencia se concentrarían en manos del Estado. En segundo lugar, y ante una sociedad y una economía más complicadas, las nuevas tareas administrativas a cargo de la naciente organización política reclamaban una organización burocrática eficiente, para lo cual se jerarquizaron y ordenaron los puestos públicos de manera regular, según competencias claramente delimitadas y empleando personal especializado, económicamente dependiente de su puesto en la estructura administrativa. Por otra parte, la nueva organización política dio lugar a una transformación de la administración de las finanzas, estableciéndose un sistema impositivo regular, general y aplicable a todos los súbditos (que con el tiempo habría de degenerar constituyéndose en una de las principales causas que determinarían la caída de los Estados Monárquicos) y finalmente, el Estado naciente concentró el poder de crear y aplicar el derecho, que en el régimen antiguo estaba disperso en los distintos señores feudales y en la Iglesia.⁽¹¹⁾

Es evidente que estas características del Estado lo diferencian clara y sustancialmente de las organizaciones políticas del pasado, y nadie mejor que Maquiavelo se dio cuenta de esta situación. La "polis", unidad básica de la comunidad y del pensamiento político griego, resultaba difícil de aplicar en el nuevo contexto histórico. Tampoco la voz "civitas" de los romanos podía describir el nuevo estado de cosas. Ambas expresiones apuntaban principalmente a la comunidad de ciudadanos, a la reunión de individuos compartiendo su vida política. Cuando sobre la "civitas" romana se levantó el más grande dominio territorial, "civitas" había cedido ya ante "imperium" para reflejar el dato del poder. En el lenguaje político, por consiguiente, no existían expresiones que pudieran comprender a la nueva organización política. La necesidad de una expresión general fue atendida en Italia, utilizándose el término

(11) Cfr. Heiler, Hermann, op. cit. 142-154.

"stato" para nombrarla, término que indudablemente fue introducido en el lenguaje político por Maquiavelo.⁽¹²⁾

En este proceso histórico que reseñamos importa destacar que, habiéndose consagrado la monarquía absoluta como el tipo de gobierno dominante en Europa a partir del siglo XVI, destruyó prácticamente el constitucionalismo medieval.⁽¹³⁾ Las instituciones medievales, las ciudades libres y las cartas otorgadas por los monarcas a éstas concediéndoles ciertos privilegios y libertades, y que de algún modo moderaron el poder de los reyes, desaparecieron. El poder de los reyes fue tan intenso que no quedaba, para entonces, ni rastro de las antiguas instituciones. La propia Iglesia -la más importante de las instituciones medievales- fue presa de la monarquía, es decir, fue sometida al poder real, desapareciendo su autoridad jurídica y convirtiéndose en una asociación dentro de un Estado nacional.⁽¹⁴⁾

Por otra parte, aun cuando alcanzaron su esplendor en distintas fechas, las monarquías absolutas de Europa se desarrollaron en el espacio de los siglos XVI, XVII Y XVIII, y este esplendor fue posible gracias al auge y crecimiento comerciales que durante dicho período tuvo lugar en Europa, razón por la cual esta misma etapa histórica es llamada etapa del mercantilismo. Sin embargo, este auge y crecimiento comerciales no beneficiaron a todos los sectores de la población. Bajo la clase comerciante o burguesa, grandes sectores de individuos vivían en la más absoluta miseria. "Las cifras del número de mendigos en los siglos XVI Y XVII son asombrosas.

(12) Tamayo y Salmorán, Rolando, op. cit. pp. 180-181.

(13) El constitucionalismo medieval se aprecia fundamentalmente en el nacimiento de las ciudades que, como se recordará, quedaron bajo la protección y guía de los reyes como resultado de la alianza entre los hombres libres y los propios reyes, en la lucha de éstos contra el poder de los señores feudales. Las ciudades quedaron protegidas a través de cartas que les fueron otorgadas por los reyes y en las cuales les concedieron ciertos privilegios y libertades a cambio de los favores que recibieron. Cfr. Tamayo y Salmorán, Rolando, op. cit. pp. 152 y ss.

(14) A este respecto cabe aclarar que, en realidad, la historia del nacimiento del Estado, en lo que se refiere a la concentración del poder real, tomó dos rumbos diferentes: por una parte Inglaterra, la que al bien era una monarquía centralizada en alto grado, la nobleza y la burguesía se impusieron a la Corona mediante el sistema parlamentario de Gobierno, en el que los actores principales fueron la Corona, el Parlamento y los Tribunales (el pensamiento entonces dominante en Inglaterra era que ninguno de estos poderes era superior a los demás; si algo era supremo, en todo caso, la supremacía residía en el reino y en su derecho) y por otra parte, en el Continente, particularmente en España, Francia y Prusia, países que en realidad fueron los que caminaron hacia el absolutismo del monarca. Cfr. Tamayo y Salmorán, Rolando, op. cit. p. 179; De la Cueva, Mario, *Los Ideas del Estado*, UNAM, México, 1978, p. 49.

En 1630 una cuarta parte de la población de París estaba formada por limosneros y en los distritos rurales de Francia su total era igualmente grande; en Inglaterra las condiciones eran igualmente malas..."⁽¹⁵⁾ Ante esta situación el Estado podía hacer poco, pues imbuido de la ideología del absolutismo era imposible que se le concibiera como el promotor y director del desarrollo nacional, concepción ésta que en realidad es fruto de la historia del presente siglo.

No obstante, si bien la intervención del Estado fue prácticamente nula para asistir a los grandes sectores sociales que vivían en la pobreza, no lo fue así en lo que respecta a la regulación del comercio, en la que tuvo una muy activa participación dictando leyes e imponiendo restricciones al mismo para proteger los grandes monopolios que entonces se habían formado.⁽¹⁶⁾ Frente a esta situación de restricciones a la libre competencia surgen como respuesta las doctrinas del libre comercio, a cuya cabeza se encuentra sin duda alguna Adam Smith con su famoso libro "La riqueza de las naciones". El papel de éstas doctrinas fue muy importante porque ellas, juntamente con la doctrina del iusnaturalismo y ante la situación política a que había llegado el absolutismo, principalmente en Francia, habrían de servir de ideología al nuevo concepto y funciones del Estado que surgiría después de la Revolución Francesa y que ejercerían una influencia decisiva posteriormente en los Estados latinoamericanos, una vez alcanzada su independencia.

Ahora bien, no obstante que ya se perfilaba desde antes de la Revolución Francesa el iusnaturalismo como corriente ideológica para fijar y delimitar las relaciones entre el poder público y los gobernados, en el sentido de que el primero debe respetar y proteger a través del orden jurídico las prerrogativas o derechos

(15) Hubermann, Leo, op. cit. p. 123.

(16) Una vez que se consolidaron los Estados monárquicos desde el punto de vista político, siguió su consolidación desde el punto de vista económico. El descubrimiento de América y la expansión del comercio trajeron como consecuencia una guerra comercial que produjo que cada Estado buscara la forma más adecuada para fortalecer su economía. Con este propósito se alentó la creación de empresas y monopolios, se otorgaron subsidios y privilegios, se establecieron tarifas arancelarias, se prohibió en algunos casos la importación de productos, etcétera. Todas estas medidas fueron implantadas por el Estado a través de leyes y decretos con el único fin de acrecentar su poder económico. Pero lo que no se vio fue que con tales medidas no todos los sectores sociales habrían de fortalecerse. Cfr. Hubermann, Leo, op. cit. pp. 148 y ss.

inherentes a la persona humana, como la libertad, la propiedad y la seguridad jurídica, la realidad política presentó una situación totalmente opuesta al pensamiento teórico. En el auge del absolutismo francés, el despotismo y la autocracia fueron sus signos particulares, los cuales se sustentaron y fundamentaron en la doctrina del origen divino del poder real y bajo cuyo imperio no conoció propiamente limitación alguna. Los monarcas franceses cometieron al amparo de esta doctrina arbitrariedades sin fin, gravando inicua y pesadamente al pueblo con impuestos elevadísimos para poder mantener a la nobleza real, la que por contrapartida se caracterizó por sus gastos dispendiosos y exorbitantes. La libertad personal fue, por otra parte, terriblemente mancillada a través de órdenes secretas denominadas "lettres de cachet", mediante las cuales se sometió a prisión a los individuos sin expresarse el motivo o la causa de su detención. Este clima verdaderamente vejatorio de uno de los más preciados derechos del hombre, auspició que en la realidad política de Francia prosperara la ideología revolucionaria a que antes aludimos y que trastocó los arcaicos cimientos filosóficos sobre los cuales se erigió el régimen absolutista, en el que la actividad del Estado llegó a confundirse con la voluntad del monarca, situación ésta que se sintetiza en la famosa expresión del rey Luis XIV, "el Estado soy yo".⁽¹⁷⁾

D. El Estado de Derecho Liberal e Individualista

Una vez concluida la revolución surgió un nuevo concepto del Estado, fruto de la ideología que animó a la misma: El Estado se concibió como una organización racional orientada hacia ciertos objetivos y valores que consistían fundamentalmente en garantizar la libertad, la convivencia pacífica, la seguridad y la propiedad, sirviendo como instrumentos el logro de los mismos el principio de la división de poderes y el dogma de la constitución escrita.⁽¹⁸⁾ A este nuevo Estado se le llamó Estado liberal.

(17) Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*. Editorial Porrúa, México, 1991, pp. 89-92.

(18) Henry Merryman, John. *La tradición jurídica romano-católica*. Traducción Carlos Sierra. Fondo de Cultura Económica, México, 1979, pp. 35-52.

Ahora bien, contrariamente a lo que podría pensarse, gran parte de la ideología que animó la Revolución Francesa no tuvo su origen en Francia. En lo que respecta al principio de la división de poderes y al dogma de la constitución escrita (principales instrumentos de que se echó mano para alcanzar los objetivos y valores del Estado liberal) fueron tomados de la vida constitucional de Inglaterra -que por entonces ya se había consolidado como un Estado de Derecho- y por otro lado, de la Constitución de Virginia de 1776 y, particularmente, de la Constitución Federal de Estados Unidos de 1787.

En lo que concierne al principio de la división de poderes debe recordarse que en Inglaterra, no obstante existir una monarquía centralizada desde la Edad Media, el poder real desde un principio fue limitado por los tribunales y el derecho por ellos aplicado: el Common Law, y posteriormente, juntamente con los tribunales, por el Parlamento⁽¹⁹⁾.

A lo anterior habría que agregar la ideología jurídica que para entonces se había gestado en la tradición de los tribunales ingleses, en el sentido de que el derecho por ellos aplicado: el Common Law -formado por las leyes y costumbres del reino- era superior a los poderes constituidos y no podía variarse ni por el rey ni por el Parlamento.⁽²⁰⁾ "La primacía del derecho que se deriva de la doctrina de los tribunales llevaba a la consecuencia lógica de un control jurídico sobre todo acto del gobierno. La responsabilidad era responsabilidad ante el derecho del Estado, exigible por los tribunales contra los ministros de la Corona. Una orden real que obligara a un ministro a un acto de gobierno en violación de una ley del Estado, era sólo una dudosa

(19) A este respecto, Rolando Tamayo y Salmerón expresa que las prerrogativas que eran atribuidas por costumbre inmemorial a la Corona, al Parlamento o a los tribunales, eran concebidas como facultades inherentes a cada uno de estos órganos, por lo que, cuando los reyes ingleses pretendieron volverse al absolutismo, la primera batalla por la lucha del constitucionalismo la libraron los tribunales contra la propia Corona. De esta manera, la defensa de la independencia judicial y la estricta aplicación del derecho se convirtieron en Inglaterra en la muralla que impidió el establecimiento del absolutismo monárquico y permitió después, el control político sobre la Corona por parte del Parlamento. Cfr. *Introducción al Estudio de la Constitución*, cit. pp. 187 y ss.

(20) *Ibidem*.

protección para ese ministro. El procedimiento de hacer respetar y garantizar los derechos del individuo contra el arbitrio gubernamental, no quedó completado hasta que a esa "potestad negativa" se le añadió un control político positivo del gobierno que habrían de ejercer los representantes del pueblo en el Parlamento; esto es, hasta que la responsabilidad jurídica, o mejor, el control judicial, fue completado con la responsabilidad política, pudo consolidarse la importante tesis judicial defendida heroicamente por los tribunales de que el derecho del Estado se encuentra por encima de cualquier acto gubernamental".⁽²¹⁾

Esta evolución del constitucionalismo inglés evidencia que la forma de gobierno que en realidad imperaba en Inglaterra era un sistema mixto, es decir, una monarquía mixta en la que el ejercicio del poder estaba limitado por un sistema de pesos y contrapesos que recíprocamente ejercían la Corona, los tribunales y el Parlamento. Era indudable, por lo tanto, que la protección de la libertad y demás derechos inherentes al individuo sólo podía alcanzarse si el ejercicio del poder se encontraba dividido. Inglaterra así lo había demostrado y la revolución francesa adoptó como un dogma el principio de la división de poderes y lo fundamentó en la razón. De esta manera el régimen constitucional inglés se convirtió en el modelo del Estado de Derecho, del Estado constitucional. El mecanismo del control gubernamental mediante la exigencia de la responsabilidad política de la Corona ante el Parlamento y la protección judicial de los derechos de los individuos integraron el principio de la división de poderes que en Francia se opondría al absolutismo.

Ahora bien, como antes indicamos, una segunda fuente de la ideología que animó la Revolución Francesa lo constituyó el dogma de la constitución escrita, que fue adoptado de la Constitución Federal de 1787 de los Estados Unidos. Ciertamente, los Estados Unidos heredaron la tradición judicial de Inglaterra y la ideología jurídica consistente en la supremacía del derecho frente a los órganos constituidos. Bajo estas condiciones, la constitución escrita de 1787 de los Estados

(21) *Idem.* p. 197.

Unidos demostraría que era posible establecer una Constitución por medio de la cual se limitara el poder, determinando la competencia de los órganos encargados de su ejercicio, y desde entonces la necesidad de formular o establecer las normas fundamentales de un Estado en un documento fue una condición "sine qua non" para el establecimiento de un Estado de Derecho. De ahí que el racionalismo francés pensara que la distribución, el límite y el control del poder, los derechos de libertad, propiedad, igualdad, etcétera -todo ello integrante del Estado de Derecho- fuera imposible de conseguir si la Constitución no se encontraba por escrito, porque sólo bajo tal condición es una Constitución propiamente y porque la supremacía de que está investida (nota que ya se vislumbra en la tradición del Common Law) significa la subordinación -a sus disposiciones- de todos los actos emanados de los poderes constituidos.⁽²²⁾

Estos principios fueron los que configuraron el nuevo Estado que surgiría en el siglo XIX. División de poderes y constitución escrita serían los instrumentos para consagrar la libertad, la propiedad, la igualdad. Todos los derechos inherentes a la persona humana incesantemente violados al amparo del Estado absolutista. Bajo estas condiciones, los fines del Estado, del Estado liberal, o Estado gendarme o policía como también se le llamó, se limitarían "al mantenimiento y protección de su existencia como entidad soberana y a la conservación del orden jurídico y material en tanto que fuera condición para el desarrollo de las actividades de los particulares y el libre juego de las leyes sociales y económicas".⁽²³⁾

Bajo esta concepción, el Estado y la sociedad aparecen como dos entes perfectamente diferenciables y con funciones específicas en cuya realización no deben interferirse. Así, el Estado es concebido como una organización racional orientada a la consecución de ciertos valores y objetivos y dotada de una estructura vertical o jerárquica, es decir, constituida primordialmente bajo relaciones de supra y subordinación. Tal racionalidad es expresada fundamentalmente en leyes escritas y

(22) *Ibid.* pp. 211-213.

(23) Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, México, 1988, p. 14.

abstractas (dogma de la constitución escrita), en el principio de la división de poderes como instrumento para la garantía y protección de la libertad y para la diversificación e integración del trabajo estatal, y en una organización burocrática de la administración.⁽²⁴⁾ Sus objetivos y valores, como antes indicamos, son la garantía y protección de la libertad, de la convivencia pacífica, de la seguridad y de la propiedad, y la prestación de los servicios públicos, ya sea directamente o mediante concesión. La sociedad, por el contrario, es considerada como una ordenación, es decir, como un orden espontáneo dotado de racionalidad, pero no de una racionalidad previamente proyectada y constituida, sino de una racionalidad inmanente, expresada en leyes económicas y sociales, insuperables por cualquier ley jurídica producto del legislador, y una racionalidad, en fin, no de estructura vertical o jerárquica, sino horizontal y sustentada fundamentalmente sobre relaciones competitivas. Esa estructura de la sociedad -se consideraba- tenía una solidez superior a cualquier orden o intervención artificiales y permitía la generación del mejor de los órdenes posibles tanto en el aspecto económico, mediante los espectaculares resultados de la oferta y la demanda, como en el aspecto intelectual, porque sólo de la concurrencia de opiniones surge la verdad, así como en el social, ya que operando bajo el principio de la igualdad ante la ley se impide la constitución de situaciones adscriptivas como había sucedido en el pasado.⁽²⁵⁾

Bajo tales circunstancias es evidente que el Estado, como organización artificial, no podía ni debía intervenir con el orden u organización natural como lo era la sociedad, ámbito en el cual, como señalamos, el individuo realizaba su existencia y su libertad, sino que su misión habría de limitarse a asegurar las condiciones mínimas para su funcionamiento espontáneo y, cuando más, a intervenir esporádicamente para eliminar cualquier obstáculo que se presentase al buen funcionamiento del orden autorregulado de la sociedad.

(24) García Pelayo, Manuel, *Las transformaciones del Estado Contemporáneo*. Alianza Editorial, Madrid, 1982, pp. 21-22.

(25) *Idem*, p. 22

Pero esta ideología y la práctica que de ella se hizo en el siglo XIX, aunada a la revolución industrial que tuvo inicio en el siglo XVIII, trajo consecuencias francamente aberrantes y perjudiciales para grandes sectores sociales. Ante la doctrina del liberalismo que exaltó la libertad, la propiedad y la igualdad, se levantó un panorama de injusticias y desigualdades sociales que pronto habrían de replantear nuevamente la función y los fines del Estado. Esa doctrina y las supuestas leyes naturales que gobernaban el orden social espontáneo demostrarían que la sociedad abandonada total o parcialmente a su régimen autorregulativo conducía únicamente a la pura irracionalidad y que era incapaz de satisfacer las necesidades de la colectividad. Es así como empieza a desarrollarse una tendencia intervencionista del Estado en la que se considera que éste, respetando en buena parte la actividad o esfera jurídica de los particulares, debe imponer a ésta restricciones o limitaciones para armonizarla con el interés general; va creando servicios públicos y dirigiendo su actuación con el fin de estructurar la sociedad de acuerdo con un ideal de justicia que no logró alcanzar la doctrina del liberalismo. De esta manera, el Estado gendarme o policía se va transformando en un Estado providencia, o con mejor propiedad, en un Estado Social de Derecho.⁽²⁶⁾

E. El Estado Social del Derecho

1. Surgimiento del Estado Social de Derecho

García Pelayo expresa que desde el último tercio del siglo XIX se desarrolló en los países más adelantados y en los que con mayor fuerza se enarboló la doctrina del liberalismo, una política social cuyo objetivo inmediato era remediar las pésimas condiciones vitales de los sectores más desamparados y menesterosos de la sociedad, si bien no tanto encaminada a transformar la estructura social cuanto a solucionar algunos de sus peores efectos y que no precedía, sino que seguía a los

(26) Fraga Gabino, op. cit. p. 14.

hechos causantes de tales situaciones.⁽²⁷⁾ Es bajo esta premisa que surge el Estado Social de Derecho, pues a partir de entonces y tras un paulatino desenvolvimiento habría de desarrollar una política social que se extendería no sólo a los sectores antes señalados, sino a todos los estratos sociales y que no se limitaría sólo a la menesterosidad económica, puesto que abarcaría también otros aspectos tales como la promoción de la cultura, el esparcimiento, la educación, la defensa y el cuidado del ambiente, la promoción de grupos y regiones atrasados, etcétera. De esta forma, la política social del Estado se transformará en una política social generalizada, constituyendo no tanto una reacción contra los acontecimientos, cuanto una acción que pretenderá controlarlos mediante una programación integral y sistemática.⁽²⁸⁾

Además, la intervención del Estado Social de Derecho en la economía, en contraposición al Estado liberal, se hará mediante una política estatal de dirección permanente y programada del conjunto, aunque no de los detalles, del sistema económico global y sin perjuicio del poder de decisión de los particulares, dirección que no se limitará a actuar bajo la coerción de una estructura dada del sistema económico sino que aquí el Estado promoverá el cambio, dentro de ciertos límites, de la estructura misma del sistema económico frente y en el cual habrá de operar.⁽²⁹⁾

Esto significa, dicho en otras palabras, que el Estado asumirá el papel de regulador y director del desarrollo nacional, lo que se explica en virtud de que, bajo esta nueva concepción, el desarrollo económico y social de una nación no podía dejarse más al libre juego de las fuerzas económicas y a las pretendidas leyes immanentes al orden social a que antes aludimos, dados los efectos disfuncionales que

(27) *Las transformaciones del Estado Contemporáneo*, cit. pp. 18-19.

(28) *Ídem*, p. 19.

(29) Desde el punto de vista teórico, esta nueva concepción del Estado se había venido gestando desde el siglo pasado, señalándose como precursor de la misma a Lorenz Von Stein, quien en 1850 afirmaba, ante los excesos en que había incurrido el liberalismo, que el Estado debía tender al desarrollo superior y libre de la personalidad de los individuos (que la sociedad - ámbito en el cual operaba la libertad de la persona humana y divorciada del propio Estado- sustentada bajo relaciones de libre competencia, había rebajado a los extremos de la dependencia, servidumbre y miseria física y moral). Sin embargo, la formulación teórica de la idea del Estado social se le debe a Hermann Heller, quien a partir de la primera postguerra se enfrentaría al problema concreto de la crisis del Estado de Derecho liberal (motivada por la irracionalidad del sistema capitalista) al cual, consideró, era necesario salvar atribuyéndole un nuevo contenido económico y social, realizando dentro de su marco un nuevo orden laboral y de distribución de bienes. Cfr. García Pelayo, *Manuel*, op. cit. pp. 14-15.

tanto para el Estado como para la sociedad había traído la práctica de tales ideas. De ahí que al Estado históricamente se le exigiera asumir una participación activa en el desenvolvimiento económico de la sociedad, que en la práctica habría de asumir diversos grados, desde un intervencionismo absoluto como en los Estados totalitarios, hasta un intervencionismo moderado como en los Estados occidentales de corte democrático. Esto se explica a su vez porque las condiciones histórico-sociales han exigido que sea el Estado el acelerador de la transformación económica y social y deje de ser el conservador, como antaño, del "statu quo", confiándose además en que, en su función de promotor y estimulador del desarrollo nacional haga llegar a los más los beneficios del progreso económico y social, basándose en el consentimiento popular y en el debido respeto a las normas del derecho y a los derechos humanos.

Ahora bien, la historia reciente muestra una gran variedad de formas de actividad conforme a las cuales el Estado ha asumido su nuevo papel, pero ello se debe sin duda alguna a la diversidad de filosofías y tradiciones nacionales, lo cual ha dado lugar a que el Estado Moderno pueda actuar como director, empresario, o estimulador de la iniciativa privada o, naturalmente, asumir a la vez ese triple papel, de acuerdo con sus propias necesidades históricas y económicas.

De esta manera, el siglo XX con el nacimiento del Estado Social de Derecho, ha presenciado el espectáculo de una extensión de las funciones gubernamentales que supera todos los precedentes, extensión que es resultado de una necesidad histórica como hemos señalado. El concepto del Estado-servicio que se encuentra implícito en la concepción del Estado Social de Derecho ha sido aceptado casi universalmente. Como resultado de ello, los gobiernos han asumido la función relativa a la dirección y utilización de la mano de obra, de los recursos naturales y de la tecnología en rápida evolución del mundo moderno, para crear las condiciones y el medio que permitan difundir el bienestar económico y social. Esto se explica porque en la etapa actual de la historia de la humanidad, es inconcebible que los pueblos,

integrados por seres humanos, vivan en un estado de pobreza, hambre, enfermedad, ignorancia y ociosidad.⁽³⁰⁾

2. La persona humana en el Estado Social de Derecho

Es importante comentar que al nacer esta nueva concepción acerca del Estado, el individuo, es decir, la persona humana habría de ser nuevamente revalorizada y cuestionado su lugar frente a la actividad estatal. Sin embargo, contrariamente a lo que podría pensarse, el Estado Social de Derecho no renunció ni ha renunciado a los valores que protegió el Estado liberal. La persona humana y los derechos inherentes a ella siguen siendo y deben ser los valores y objetivos a tutelar por el Estado, pero ahora ya no con un sentido absoluto como anteriormente lo habían tenido bajo el Estado liberal. Ahora -se afirma- "no hay posibilidad de actualizar la libertad si su establecimiento y garantías formales no van acompañadas de unas condiciones existenciales mínimas que hagan posible su ejercicio real; la propiedad individual tiene como límite los intereses generales de la comunidad ciudadana; la seguridad formal tiene que ir acompañada de la seguridad material frente a la necesidad económica permanente o contingente a través de instituciones como la seguridad de empleo, la de atención médica, etcétera; la seguridad jurídica y la igualdad ante la ley han de ser complementadas con la seguridad de unas condiciones vitales mínimas y con una corrección de las desigualdades económico sociales".⁽³¹⁾ En síntesis, en la concepción del Estado Social de Derecho corresponde a éste crear las condiciones para el adecuado despliegue de las potencialidades de la personalidad a través de la iniciativa y de la capacidad creadora y competitiva en las que se patentiza la autodeterminación del hombre.

(30) Cfr. *Administración Pública, Marco Internacional (1967-1987)* Tomo. I, Edición y Notas Alejandro Carrillo Castro. Miguel Ángel Porrúa Editor. Publicada en cooperación con la Organización de las Naciones Unidas pp. 33-34.

(31) Cfr. García Pelayo, Manuel, op. cit. pp. 26-30

3. El Derecho: instrumento para canalizar y alcanzar los fines del Estado

Para alcanzar los propósitos o fines del Estado, el Derecho, entendido como el conjunto de normas bilaterales, obligatorias y coercitivas que regulan la conducta humana, estructuran al Estado y lo rigen en sus múltiples y diversas actividades, históricamente ha desempeñado un papel muy importante puesto que es justamente el instrumento o medio que, al postular y recoger en sus normas principios políticos, económicos y sociales que son índices de superación y progreso, debe permitir que el Estado, obligado por dichas normas, se encauce hacia el individuo, facilitándole, como señalamos, el despliegue de sus potencialidades materiales e intelectuales.

Bajo estas premisas, el ordenamiento fundamental, esto es la Constitución, reviste capital importancia puesto que ha sido el instrumento -cúspide del constitucionalismo- en el que se han consagrado las finalidades del Estado genéricamente consideradas: bienestar de la sociedad, solidaridad social, seguridad jurídica, protección de la persona humana y de sus intereses juntamente con los intereses colectivos, elevación económica, cultural y social de la población y de sus grupos mayoritarios, la solución de los grandes problemas nacionales, etcétera⁽¹²⁾.

Como resultado de la adopción de las ideas anteriores muchas Constituciones, particularmente después de la Segunda Guerra Mundial, habrían de consagrar diversos preceptos destinados a marcar la acción y objetivos de los Estados respectivos, adquiriendo aquellas el carácter de verdaderos instrumentos de acción política, económica y social, hacia cuya consecución se orientaría toda la actividad estatal. De esta manera, y a diferencia del Estado de Derecho liberal que predominó en el siglo XIX y en los principios de este, cuyas constituciones garantizaban por modo

(12) Cfr. Burgos, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1989, pp. 287 y ss.

absoluto los derechos inherentes al individuo (individualismo) puestos en boga por el racionalismo francés, y que trataban de limitar su acción lo más posible (liberalismo), las nuevas constituciones se convertirían en verdaderos proyectos o programas de acción para los Estados.

4. El Estado Mexicano como Estado Social de Derecho

El Estado Mexicano, a través de la Constitución de 1917, se convirtió en el país pionero a nivel mundial en consagrar diversas normas protectoras de los sectores socialmente débiles, convirtiéndose así desde el punto de vista jurídico y aun cuando no se le consignó expresamente con tal carácter en la Constitución, en un verdadero Estado Social de Derecho, de acuerdo con la concepción que de éste hemos descrito. De ello dan testimonio los artículos 27 y 123 constitucionales. Consecuentemente, y no obstante que, de acuerdo con la opinión de García Pelayo la concepción teórica del Estado social había venido gestándose en la doctrina jurídica alemana y que la primera constitución que consagró expresamente su idea fue la de la República Federal Alemana de 1949, al definir a ésta en su artículo 20 como un "Estado Federal, democrático y social", y en su artículo 28 como un "Estado democrático y social de Derecho"⁽³³⁾ en nuestra opinión, la constitucionalización o carencia de constitucionalización formales de la idea del Estado Social de Derecho no mengua su validez para designar y esclarecer la forma de un Estado, por lo que el Estado Mexicano, desde la promulgación de la Constitución de 1917, puede considerarse como un verdadero Estado Social de Derecho, situación que con el transcurso del siglo habría de reafirmarse con su creciente intervención en los sectores económico y social.⁽³⁴⁾

(33) *Las transformaciones del Estado Contemporáneo*, cit. p. 26.

(34) Cfr. Galludo Camacho, Miguel. La Constitución Mexicana de 1917 como modelo de la evolución del derecho constitucional de los países iberoamericanos. En *Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo I, UNAM, México, 1987 pp. 147-173. En la misma Memoria Cfr. Ulrick Lorenzo Figueroa M., *Las dos constituciones mexicanas de 1917*, pp. 111-145.

II. EL CONTROL DE LA LEGALIDAD EN EL ESTADO DE DERECHO

A. Concepto de Control

Antes de analizar el concepto de control y sus implicaciones con el Estado Social de Derecho, conviene hacer un recuento de lo expuesto hasta aquí. Hemos dicho que el Estado ha sufrido profundas transformaciones convirtiéndose, en su concepción actual, en el agente principal del desarrollo económico y social de las naciones. A diferencia del Estado liberal, cuyos valores básicos a los que estaba consagrado eran los derechos individuales y más específicamente la libertad individual, la igualdad ante la ley, la propiedad privada, la seguridad jurídica, etcétera, valores que actualizaba mediante su proclamación en el orden jurídico, el Estado Social de Derecho se caracteriza por su activa participación en la vida social y económica, protegiendo los mismos valores del Estado liberal pero dándoles un nuevo contenido. Asimismo, apuntamos que los fines del Estado se canalizan a través del Derecho (aunque en realidad esta misma función era desempeñada por el Derecho del Estado liberal), convirtiéndose éste en el instrumento canalizador de la actividad del propio Estado. Pues bien, otra de las características del Estado de Derecho (y esta afirmación alcanza tanto al Estado liberal como al moderno Estado Social de Derecho) es la existencia de diversos mecanismos que permiten controlar la actividad del Estado, pudiendo afirmarse que uno de los componentes capitales sobre los que descansa el Estado es justamente su sumisión al Derecho.

De acuerdo con lo anterior, corresponde ahora analizar los diversos mecanismos de control que pueden existir en el seno del Estado. A tal efecto, iniciaremos nuestra exposición desentrañando el concepto mismo de control.

1.- Origen del vocablo "control"

En cuanto al origen de la palabra "control", ésta proviene del término francés "contrôle-rolle", que significa "revisión de un acto por doble registro"; en inglés

dicho término significa dominio, del cual deriva la noción misma de "autoridad" y en una segunda acepción implica la idea de "vigilancia".⁽³⁵⁾

Sin embargo, hasta hace poco tiempo el vocablo "control" fue reconocido en el idioma español, al incorporársele al "Diccionario de la Real Academia Española", en virtud de que algunos autores siempre la habían considerado ajena al castellano, ubicándola como un simple galicismo o anglicismo y aun como un barbarismo.⁽³⁶⁾

Así por ejemplo, Cabanellas expresa que el término "control" no posee significación alguna en el idioma español, puesto que éste cuenta con vocablos propios y más adecuados a cada caso para traducirlo, como son las palabras "comprobación", "fiscalización", "registro", "vigilancia", "gobierno", "predominio", "supremacía", "dirección", "guía", "regulación".⁽³⁷⁾

José Trinidad Lanz Cárdenas, por otra parte, señala que la palabra "control" constituye un vocablo unívoco con el cual se expresan múltiples objetos, los que se diversifican cada vez más, según el uso que se le dé a la palabra y variando su significación, según los diccionarios que se consulten, tanto los ordinarios, los enciclopédicos como los específicos, comprendiéndose así, desde la marca de un punzón que se pone sobre obras de orfebrería, pasando por comprobación, inspección, intervención, registro, verificación, tutela, hasta dominio y supremacía.⁽³⁸⁾

No obstante lo anterior, es posible inferir que la palabra "control", desde el punto de vista etimológico y referida al español, significa, en una primera acepción:

(35) Cfr. Salazar Abaroa, Enrique A., *Derecho Parlamentario. La Contaduría Mayor de Hacienda hacia un Tribunal Mayor de Hacienda*. Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., México 1989, p. 73.

(36) *Idem*.

(37) Cfr. Cabanellas, Guillermo, *Diccionario de Derecho Usual*, Librería Editorial de Palma, Buenos Aires, 1953, p. 520.

(38) Cfr. Lanz Cárdenas, José Trinidad, *La Contaduría y el Control Interno en México. Antecedentes Históricos y Legislativos*. Fondo de Cultura Económica, México, 1987, p. 466.

revisión, inspección, vigilancia, comprobación, verificación o fiscalización; y en una segunda acepción: potestad, dominio, mando, predominio, supremacía, gobierno.⁽³⁹⁾

2.- Significado del vocablo "Control"

A pesar de las dificultades que encierra la determinación del significado del vocablo "control", es incuestionable que su uso está muy generalizado en el idioma español y muy particularmente en el lenguaje jurídico, en el que generalmente se le utiliza para expresar los diversos mecanismos o instrumentos con que se constata o verifica que la actuación de los órganos del Estado se ajusten a toda norma que rige su actuación, correspondiendo este sentido del término control a la primera acepción mencionada; esto es, a revisión, inspección, vigilancia, comprobación, verificación o fiscalización.

Por consiguiente, puede afirmarse que desde el punto de vista jurídico la palabra control refiere el acto, instrumento o mecanismo por el cual se verifica o constata que la actividad de algún órgano estatal se ajuste al orden jurídico que necesariamente debe regirlo. El objeto del control es, en consecuencia, el orden jurídico.

De acuerdo con lo anterior, nuestra siguiente tarea consistirá en precisar la noción de orden jurídico, como objeto del control, sin olvidar que este es un tema complejo y en torno del cual existen las más diversas y encontradas opiniones⁽⁴⁰⁾

(39) Cfr. Salazar Abaroa, Enrique A., op. cit. p. 74.

(40) Rolando Tamayo y Salmorán expresa que una teoría completa sobre la noción de orden jurídico implica la dilucidación de cuatro problemas fundamentales: 1) existencia; 2) identidad; 3) estructura y 4) contenido del orden jurídico. En relación con el primer problema el citado autor manifiesta que una teoría del orden jurídico pretende determinar cuándo un orden jurídico existe y cuándo ha dejado de existir. En relación con el problema de la identidad de un orden jurídico, la dilucidación de éste pretende precisar los criterios que permiten determinar qué entidades forman un orden jurídico. El problema de la estructura plantea las cuestiones consistentes en determinar si hay una estructura común a los órdenes jurídicos, es decir, si existen patrones de relaciones entre las entidades de un mismo orden que, de manera recurrente, se den en todo el orden jurídico. Por último, el cuarto problema que plantea una teoría integral del orden jurídico se refiere a si hay algunas entidades que, de

B. Objeto del Control: el orden jurídico

1.- Significado de "orden" en general

En virtud de que el orden jurídico no es sino una derivación del concepto "orden" en general, debemos inquirir en primer lugar sobre el significado de éste. En ese sentido, el maestro Eduardo García Maynez expresa que orden, en general, "es el sometimiento de un conjunto de objetos a una regla o sistema de reglas cuya aplicación hace surgir, entre dichos objetos, las relaciones que permiten realizar las finalidades del ordinante".⁽⁴¹⁾ Todo orden encierra, por lo tanto, de acuerdo con la anterior definición, los siguientes elementos: a) un conjunto de objetos; b) una pauta ordenadora; c) la sujeción de ese conjunto de objetos a esa pauta; d) las relaciones que de tal sujeción derivan para los objetos ordenados; y e) la finalidad perseguida por el ordinante.⁽⁴²⁾

2. Concepto de orden jurídico

Trasladando la noción de orden y los elementos que ella encierra al ámbito jurídico, puede afirmarse que el orden jurídico es el sometimiento de un conjunto (en lugar de objetos) de sujetos de derecho (personas físicas o morales, públicas o privadas) a una norma fundamental y en general al conjunto de disposiciones de orden secundario y de ulterior grado que de ella emanen, cuya aplicación hace surgir, entre dichos sujetos, las relaciones de índole jurídica que permiten realizar las finalidades establecidas por dichos sujetos (a través del poder constituyente que establece dicha norma fundamental).

alguna manera, se presentan en todos los órdenes jurídicos, es decir, si hay algún contenido común para todo sistema jurídico. *Introducción al Estudio de la Constitución*, cit. pp. 263-265.

(41) García Maynez, Eduardo, *Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa, México, 1969, p. 23.

(42) *Idem*.

La noción de orden jurídico apreciada genéricamente no se limita, en consecuencia, como generalmente suele hacerse, al conjunto de normas en sí mismo considerado, sino que él comprende también el conjunto de actos que realizan los sujetos de derecho en aplicación de dichas normas. Además, como puede advertirse, dicho orden comprende tanto a sujetos de derecho público como de derecho privado, puesto que todos ellos realizan actos aplicativos de normas jurídicas. Pero para los efectos de nuestro estudio únicamente debemos considerar el conjunto de normas que estructuran el Estado y le señalan sus finalidades (la Constitución) y todas las demás normas que de ella deriven, en relación con los órganos estatales y los actos que éstos despliegan en aplicación de la propia Constitución y de esas normas, actos que, desde el punto de vista teleológico, deben realizar o concretizar los fines del Estado.

3. Control de la Legalidad o Constitucionalidad

a) Diversidad de mecanismos de control en las constituciones modernas

Puesto que el objeto del control lo constituye el orden jurídico, encabezado desde el punto de vista normativo por la Constitución, ello nos lleva al análisis de la temática relativa al control de la constitucionalidad o legalidad en sentido amplio de la actividad de los órganos estatales, y que ha sido designada por el doctor Fix Zamudio con el nombre de defensa constitucional, considerando que la protección de la Constitución esta integrada por diversos medios y mecanismos que la propia Constitución establece,⁽⁴³⁾ o bien, como lo ha hecho el destacado comparatista italiano Mauro Cappelletti con el nombre de justicia constitucional -atendiendo a la misma razón expuesta por el tratadista mexicano- y dentro de la cual destaca como la más importante el control jurisdiccional de la constitucionalidad de las leyes.⁽⁴⁴⁾

(43) Cfr. Fix Zamudio, Héctor. *La Constitución y su Defensa. Potencia general en la Constitución y su Defensa*. UNAM, México, 1984, p. 12.

(44) Cfr. Cappelletti, Mauro, *Necesidad y Legitimidad de la Justicia Constitucional. En la justicia constitucional Traducción Luis Aguirre de Luque y María Gracia Rubio de Casas*. UNAM, México, 1987, pp. 307 y ss.

Siguiendo, pues, la opinión de los citados tratadistas y en franca oposición a otra opinión muy autorizada⁽⁴⁵⁾ que limita el concepto de control de la constitución al efectuado por órganos jurisdiccionales, estimamos que la defensa de la Constitución, como norma suprema, y de las leyes que de ella derivan, no es exclusiva de los órganos jurisdiccionales, sino que las Constituciones modernas contemplan una serie de instituciones, instrumentos o mecanismos de muy diversa naturaleza y de acuerdo con métodos y procedimientos distintos y con diferentes grados de eficacia, que tienden a tutelar el orden jurídico estatal conforme al cual debe desenvolverse la actividad de los órganos del Estado. Entre estos instrumentos o mecanismos pueden citarse el principio de la división de poderes, la fiscalización de la actividad financiera del Estado, los factores sociales y algunos instrumentos de técnica jurídica, mismos que más adelante estudiaremos. La existencia de esta diversidad de mecanismos se explica si consideramos que el Estado, en su configuración actual, y de acuerdo con la descripción que de él hemos dado en la primera parte del presente capítulo, se ha convertido en el promotor del desarrollo nacional en muchos aspectos (económico, social, cultural, etcétera), abandonando viejos moldes y concepciones que también ya reseñamos, extendiendo en la actualidad su actividad y por consiguiente sus fines como nunca antes lo había hecho, actividad y fines que se encuentran previstos en la Constitución y en la cual se consignan por lo regular los medios o instrumentos que permiten comprobar, vigilar, constatar (o reprimir) -control en sentido genérico- que sus disposiciones se cumplen por los órganos estatales y que éstos a través de su actividad y en aplicación de la propia Constitución y de las demás disposiciones que de ella emanan (orden jurídico) alcancen los fines económicos, políticos, sociales, culturales, etcétera, que aquella proclame y que necesariamente deben desembocar, como antes señalamos, en la persona humana (concepción del Estado Social de Derecho).

(45) Cfr. Burgos, Ignacio, *El Juicio de Amparo*. Editorial Porrúa, México, 1988, pp. 168-173.

b) Breve relación de antecedentes de los sistemas de control

Contrariamente a lo que pudiera pensarse, la idea de imponer límites al ejercicio del poder no es algo de la historia reciente. Apuntábamos ya desde la introducción de este primer capítulo que la historia del hombre ha sido en gran medida la historia por la lucha de su libertad y por la consagración de la misma a través de instituciones jurídico-políticas, razón por la cual puede decirse que, en realidad, esa idea es una necesidad profundamente enraizada en la historia, aun antigua, de la civilización humana, como expresa Mauro Cappelletti.⁽⁴⁶⁾

En efecto, aun en antiguos sistemas jurídicos ha existido la idea de que el orden de la comunidad, expresado en el Derecho, ya sea escrito o consuetudinario, debe ser protegido y salvaguardado de los actos de violación. Así, por ejemplo, en Atenas existió la figura del Consejo del Aerópago, que era el guardián de las leyes y vigilaba que los magistrados cumplieran sus funciones de conformidad con el Derecho. De esta manera, cualquier ciudadano que pretendía ser víctima de una injusticia podía presentar una denuncia ante el Aerópago, designando la ley violada.⁽⁴⁷⁾ Otra forma de control lo era la distinción que los atenienses hacían de normas superiores (nomos) y los decretos ordinarios (Psefismata),⁽⁴⁸⁾ y el procedimiento especial que existía para reformar a las primeras.⁽⁴⁹⁾ En fin, también pueden citarse la doble magistratura, el Senado y el tribunado en la República romana; y la superioridad de la ley divina y de la ley natural sobre la ley humana durante la Edad Media.⁽⁵⁰⁾

(46) Cfr. *La Justicia Constitucional*, cit. p. 43

(47) Cfr. Tamayo y Salmerón, Rolando, op. cit. pp. 241 - 242.

(48) Cfr. Fix Zamudio, Héctor, op. cit. p. 12.

(49) Cfr. Tamayo y Salmerón, Rolando, op. cit. pp. 241-242.

(50) Cfr. Fix Zamudio, Héctor, op. cit. p. 12.

C. Concepto de la Defensa de la Constitución

1. Concepto. Categorías que comprende

El doctor Fix Zamudio expresa que la defensa de la Constitución "está integrada por todos aquellos instrumentos jurídicos y procesales que se han establecido tanto para conservar la normativa constitucional como para prevenir su violación, reprimir su desconocimiento y, lo que es más importante, lograr el desarrollo y la evolución de las propias disposiciones constitucionales",⁽⁵¹⁾ a lo cual nosotros agregaríamos la verificación y constatación de que los órganos estatales, en observancia de la Constitución, están realmente cumpliendo con los fines de diversa índole que la misma proclame, entre ellos los de índole económico, social y cultural.

Este concepto genérico de la defensa de la Constitución, siguiendo al mismo autor y desde un punto de vista teórico-sistemático, puede escindirse en dos categorías fundamentales que en la práctica se encuentran íntimamente vinculadas: la primera que puede llamarse como protección de la Constitución y la segunda que comprende las llamadas garantías constitucionales.⁽⁵²⁾

La primera categoría, relativa a la protección de la Constitución, se integra por todos aquellos instrumentos políticos, económicos, sociales y de técnica jurídica que han sido implementados a través de normas de carácter fundamental e incorporados al texto constitucional con el objeto de limitar el poder y lograr que sus titulares se sometan a los lineamientos establecidos en la propia Constitución. En otras palabras, con estos instrumentos se pretende lograr el funcionamiento armónico, equilibrado y normal de los órganos estatales.⁽⁵³⁾

(51) *Cfr. La Constitución y su Defensa*, cit. pp. 15-16.

(52) *Idem*, pp. 17-18.

(53) *Idem*.

Por lo que respecta a la categoría de las llamadas garantías constitucionales, éstas se integran por los instrumentos jurídicos, predominantemente de carácter procesal, cuyo objetivo fundamental estriba en restaurar el orden constitucional cuando el mismo ha sido desconocido o violado por los propios órganos estatales, no obstante los instrumentos de protección de la Constitución, que en tales supuestos han sido insuficientes para lograr la plena observancia de la Constitución.⁽⁵⁴⁾

2. Instrumentos de Protección de la Constitución

a) El Principio de la División de Poderes

Dentro de los instrumentos de protección constitucional de carácter político destaca, en primer lugar, el clásico principio de la división de poderes, el cual, no obstante las severas críticas formuladas por algunos tratadistas calificándolo de anticuado y superado y aun carente de toda validez,⁽⁵⁵⁾ reviste gran importancia en la actualidad no tanto por la separación en sí misma de los tres órganos y sus funciones - que integran el poder del Estado- sino por el empleo de esta separación para encomendar dichas funciones a los tres órganos con el objeto de evitar la concentración del poder mediante su limitación recíproca. En este sentido, García Pelayo expresa que el mantenimiento y la funcionalidad jurídico-política de la división clásica de poderes no han perdido su sentido, sino que simplemente lo han modificado puesto que dicho principio tiene la función de contribuir a la racionalidad del Estado, introduciendo factores de diferenciación y articulación en el ejercicio del poder.⁽⁵⁶⁾

(54) *Idem*. Sobre este último punto no coincidimos del todo con la opinión del doctor Félix Zamudio, porque consideramos que no siempre los instrumentos que forman la llamada categoría de las garantías constitucionales vienen a suplir a los que conforman el sector relativo a la protección de la Constitución cuando, como nuestro destacado tratadista señala, estos últimos "han sido insuficientes para lograr el respeto de las disposiciones fundamentales". En efecto, hay ciertos casos en los que esa suplencia jurídicamente no puede operar. Tal es el caso de los instrumentos de defensa de la Constitución en lo que concierne a la adecuada administración y aplicación de los recursos públicos y en general a la correcta prestación de los servicios públicos.

(55) En ese sentido Karl Loewenstein y Jorge Jellineck, citados por Félix Zamudio, Iléctor, *El Principio de la División de Poderes. En Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo II, UNAM, México 1987, p. 621.

(56) *Cfr. Las transformaciones del Estado Contemporáneo*, cit. pp. 60-61.

Por otra parte, se ha pretendido descubrir nuevos criterios de distribución del poder, y el propio tratadista español García Pelayo considera las siguientes categorías: a) división horizontal⁽⁵⁷⁾, que coincide con el referido principio de la división de poderes y que Karl Lowenstein dividió en dos grandes sectores: los que calificó de intraorgánicos o autocontroles y los interorgánicos o externos, considerados como restricciones que el constituyente estableció dentro de cada órgano o bien de manera recíproca entre ellos, respectivamente, para lograr su funcionamiento equilibrado⁽⁵⁸⁾, dentro de los cuales pueden citarse, en el caso de los intraorgánicos, a manera de ejemplo, la división en dos cámaras del órgano legislativo, la separación entre el jefe del Estado y el jefe de gobierno en los sistemas parlamentarios, y el escalonamiento de los tribunales de diversa jerarquía en el poder judicial. Y en el caso de los controles interorgánicos pueden citarse como ejemplos el veto del titular del Poder Ejecutivo sobre las leyes expedidas por el órgano legislativo, las facultades de éste para aprobar y revisar los ingresos y los gastos públicos, seguir el juicio político de responsabilidad, y la constitución de comisiones especiales para investigar determinados hechos o actos de la administración; b) División temporal, es decir, la duración limitada y la rotación de los titulares del ejercicio del poder público, con el objeto de evitar extralimitaciones de dichos titulares, particularmente aquellos que dependen de la elección popular o directa; c) La división vertical o federativa, que se refiere a la descentralización territorial del poder, es decir, la distribución de éste entre las autoridades centrales y las regionales o locales, con el objeto de establecer o vigorizar la autonomía de las entidades a que dicha división del poder da lugar; y d) La división de las decisiones de los órganos del poder, que coincide con la tripartición clásica⁽⁵⁹⁾

(57) *Idem.*

(58) Loewenstein, Karl, citado por Barquín Álvarez, Manuel, *La Supervisión del Legislativo. En Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo II, UNAM, México 1987, pp. 565-566.

(59) Cfr. García Pelayo, Manuel, *op. cit.* p. 60.

b) Regulación constitucional de los recursos públicos: la Fiscalización Superior

Un segundo instrumento de protección de la constitución lo constituye el control constitucional de los recursos públicos del Estado, con el propósito de evitar que sean utilizados con fines distintos a los que la propia Constitución marca, particularmente por parte del Poder Ejecutivo, ya que por la naturaleza de sus funciones es el órgano estatal al cual compete la recaudación, la administración y la aplicación de los mismos. El ejercicio de este tipo de control corresponde por regla general al órgano legislativo, puesto que por lo regular es el órgano al cual se atribuye la función de fiscalizar el ingreso y gasto públicos. En este sentido, hay que recordar que históricamente una de las funciones esenciales de las representaciones populares en las legislaturas consistió en que éstas establecieran un dique a la arbitrariedad de los monarcas en cuanto a la imposición de cargas fiscales, señalando o aprobando, mediante leyes abstractas y generales, la procedencia y recaudación de los impuestos. Los casos paradigmáticos de esta aseveración pueden observarse en Inglaterra y Francia, principalmente. En el caso de Inglaterra baste con recordar que la lucha del Parlamento contra la Corona para limitarla en el ejercicio del poder mediante la legislación, tuvo como uno de sus principales objetivos el que ninguna persona pudiera ser obligada a pagar dinero al Estado sin el consentimiento del Parlamento. Así fue como se asentó en la "Petition Of Rights", redactada por uno de los grandes juristas ingleses que participaron en la conformación del Estado de Derecho Inglés: Sir Edward Coke.⁽⁶⁰⁾

Este tipo de control del órgano legislativo sobre el Ejecutivo ha dado lugar paulatinamente a la precisión de las facultades del órgano primeramente citado sobre los recursos económicos y financieros del Estado, tales como las relativas a la presentación y aprobación anual de los presupuestos tanto de ingresos como de egresos y la revisión también anual del gasto público y, algo que es muy importante y

(60) Cfr. Rezekhman K., Benjamín, *Teoría de las Finanzas Públicas*, UNAM, México, 1987 pp. 283-285; Tamayo y Salmorán Rolando, op. cit. pp. 187-202.

que en las últimas décadas se ha convertido en un verdadero problema para los países en desarrollo, el control sobre la deuda pública. La necesidad de fortalecer este tipo de facultades es muy importante si se considera que su ejercicio adecuado puede constituir un instrumento eficaz contra el predominio que en los últimos tiempos ha adquirido el ejecutivo con menoscabo de los órganos legislativo y judicial.⁽⁶¹⁾

Ahora bien, el control que el órgano legislativo -Congreso o Parlamento- lleva a cabo sobre los recursos públicos del Estado, concretamente el Poder Ejecutivo, no lo realiza directamente, esto es, no son los miembros integrantes de dichos cuerpos colegiados quienes por sí mismos llevan a cabo la fiscalización de dichos recursos, sino que ellos cuentan con un órgano técnico, especializado, formalmente inmerso dentro de la estructura del Congreso o Parlamento, o de alguna de sus cámaras. Este órgano recibe por lo regular el nombre de tribunal de cuentas o de contraloría general, si bien en el primer caso las funciones del órgano no son jurisdiccionales sino en mínima parte, en virtud de que su actividad se centra en la revisión del ingreso y gasto públicos. Es justamente el análisis de este tipo de órganos y la trascendencia de sus funciones lo que constituye el tema central de este trabajo recepcional, y cuyo aspecto teórico abordaremos en el capítulo siguiente, para posteriormente iniciar el estudio del órgano que en el sistema constitucional mexicano cumple dicha función, es decir, la Contaduría Mayor de Hacienda.

c) Factores sociales (grupos de interés, de presión y partidos políticos)

Continuando con los tipos de control de la Constitución dentro de la categoría relativa a los instrumentos de protección, un tercer mecanismo lo constituyen los factores de carácter social, llamados grupos de interés, grupos de presión y partidos políticos, tópicos éstos que desde el punto de vista jurídico han adquirido gran importancia debido a la institucionalización que de los mismos se ha venido haciendo,

(61) Cfr. Flx Zamudio, Héctor, *Algunas reflexiones sobre el principio de la división de poderes en la Constitución mexicana. En Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, UNAM, México, 1987, pp. 651 y ss.

incluso a nivel constitucional,⁽⁶²⁾ sobre todo de los partidos políticos, como en el caso de México, cuyo reconocimiento se previene en el artículo 41 de la Constitución Federal. Sin embargo, cabe señalar que son muy complejos los mecanismos que permiten la participación de los grupos sociales de interés o de presión en la defensa de las normas constitucionales, por lo que cabe destacar únicamente, por una parte, la utilización de instrumentos de democracia semidirecta para decidir sobre reformas constitucionales o para iniciarlas, como lo es el referéndum constitucional, mediante el cual los diversos sectores sociales se pronuncian sobre las modificaciones a la Constitución, para aprobarlas o rechazarlas, decidiendo así la conservación o el cambio de las normas constitucionales y los valores en ellas contenidos, y por otra parte, la formación de consejos económicos y sociales como organismos de consulta y de defensa de los derechos e intereses constitucionales de los grupos sociales.⁽⁶³⁾

d) Instrumentos de técnica jurídica

Finalmente, un cuarto tipo de control de la norma fundamental en el Estado de Derecho dentro de la categoría relativa a la protección de la Constitución, lo constituyen los instrumentos de técnica jurídica que se sintetizan en los principios de supremacía constitucional y de procedimiento dificultado de reforma,⁽⁶⁴⁾ los cuales, si bien pertenecen al campo de la técnica normativa,⁽⁶⁵⁾ tienen efectos trascendentales sobre la eficacia de las normas constitucionales, esto es sobre su observancia. Así, por el principio de supremacía constitucional el orden jurídico en su totalidad (comprendiendo tanto las normas que lo integran como los actos aplicativos de las mismas), se encuentra de alguna manera sometido a la Constitución, al mismo tiempo que ningún órgano estatal posee poderes o facultades por fuera de la propia Constitución, salvo, claro está, el poder constituyente. Ahora, si bien la razón de esta

(62) Cfr. Félix Zamudio, Hector, *La Constitución y su Defensa*, cit. pp. 30-38.

(63) *Idem*.

(64) *Idem*, pp. 38-41.

(65) La técnica normativa o técnica jurídica tiene por objeto el estudio de los problemas relacionados con la aplicación del derecho objetivo a casos concretos; o en otras palabras, consiste en el adecuado manejo de los medios que permiten alcanzar los objetivos que el derecho persigue. Cfr. García Maynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Editorial Porrúa, México, 1989, pp. 317 y ss.

supremacía es una cuestión debatida doctrinalmente,⁽⁶⁶⁾ señalándose, en principio, que la misma descansa sobre el contenido mismo de las disposiciones constitucionales (por los valores y principios que ellas proclaman), o porque es obra y voluntad del poder constituyente o de la soberanía popular, lo cierto es que, en rigor, desde el punto de vista jurídico -y en ello radica la razón por la cual dicho principio no obstante ubicarse en el campo de la técnica jurídica constituye un mecanismo de control de la norma fundamental- la supremacía resulta de una caracterización jurídico-formal consistente en que es la Constitución la que organiza las competencias de los órganos constituidos -previstos por la propia norma fundamental- en el sentido de que éstos no tienen ningún derecho propio al ejercicio de su función, sino un facultamiento (competencia) establecida por la norma fundamental. Por consiguiente, en tanto que la Constitución condiciona las funciones de los órganos estatales fijándoles su competencia, resulta como consecuencia jurídica ineludible que los actos realizados por cualesquiera de esos órganos que no se apeguen a las normas que fijan su competencia, son en principio nulos, y en esto, justamente, radica la supremacía de la Constitución, si bien para hacerla eficaz se requiere obtener la nulidad de los actos contrarios a ella mediante la puesta en marcha de los mecanismos y procedimientos a través de los cuales se confronte tales actos con la norma que establece sus requisitos de validez.⁽⁶⁷⁾

Por último, el segundo principio perteneciente al ámbito de la técnica jurídica, que también figura dentro de la categoría de los mecanismos relativos a la protección de la Constitución, lo constituye el del procedimiento especial y riguroso para la reforma de las disposiciones constitucionales, el cual es consecuencia del primero, y por el cual se significa que las normas fundamentales no pueden modificarse en la misma forma que las ordinarias, so pena de menoscabar el principio de supremacía de las primeras.

(66) Cfr. sobre este debate a Tamayo y Salazarán Rolando, *Introducción al Estudio de la Constitución*, cit. pp. 235 y ss.

(67) *Idem*.

3. Las Garantías Constitucionales

Un segundo sector de mecanismos o instrumentos integrantes del concepto de la defensa de la Constitución lo constituye las llamadas garantías constitucionales, cuyo significado originario y por influencia de la ideología revolucionario francesa se identificó con los derechos fundamentales del individuo, pero que en la actualidad, tras un paulatino desenvolvimiento doctrinal y legislativo, se ha ido depurando para significar con mayor propiedad a los instrumentos jurídicos, predominantemente de carácter procesal, cuyo objeto estriba en lograr la efectividad de las normas fundamentales cuando existe incertidumbre, conflicto o violación de tales normas.⁽⁶⁸⁾

Este sector, al igual que el relativo a los medios de protección de la Constitución, está integrado por múltiples y diversos instrumentos que, de alguna manera, directa o indirecta, y con distintos grados de eficacia, tienden a salvaguardar las normas constitucionales, asumiendo dichos instrumentos el carácter predominantemente procesal, cuyos órganos actuantes son por lo regular de naturaleza jurisdiccional. Este sector se integra desde el punto de vista sistemático por: a) la llamada jurisdicción constitucional de la libertad, que se conforma por el conjunto de instrumentos jurídicos principalmente de carácter procesal dirigidos a la tutela de las normas constitucionales que consagran los derechos humanos; b) la jurisdicción constitucional orgánica, que comprende los instrumentos de resolución de los conflictos que se pueden suscitar entre los diversos órganos del poder, en relación con las competencias y atribuciones establecidas para dichos órganos en las normas constitucionales, y que han sido designados con los nombres de controversias o conflictos constitucionales, y c) por la llamada jurisdicción constitucional de carácter internacional y comunitaria, que designa los mecanismos para la tutela de las normas fundamentales en relación con las normas del derecho internacional, y cuyos problemas esenciales lo constituyen la resolución de los conflictos relativos a la

(68) Cfr. Fix Zamudio, Héctor, *La Constitución y su Defensa*, cit. pp. 41-49.

conformidad de los actos y de las disposiciones legales internas con las normas y principios del derecho internacional, la decisión de las controversias en las que se cuestiona la conformidad de las normas internacionales con los preceptos constitucionales, y la necesidad de armonizar los ordenamientos internos derivados de la constitución, las disposiciones de ésta y las disposiciones y principios del derecho internacional.⁽⁶⁹⁾

⁽⁶⁹⁾ *Idem.* pp. 49-53.

CAPITULO SEGUNDO

LA FISCALIZACION SUPERIOR

A. Introducción

En el capítulo anterior intentamos hacer un breve bosquejo acerca del proceso de nacimiento del Estado, poniendo énfasis en las funciones y fines que, en su desarrollo histórico, se le han ido asignando, hasta desembocar en el actual Estado social del Derecho cuya peculiaridad estriba en la activa participación que ha desempeñado en diversos aspectos de la vida social (económico, político, cultural, etcétera). Asimismo, destacamos la importancia que la Constitución tiene para canalizar, en función de los fines en ella plasmados, la actividad de los órganos estatales, lo que se aprecia en el hecho de que, debido al extraordinario ensanchamiento de las atribuciones del Estado, particularmente a partir de la segunda postguerra, las propias constituciones han consagrado diversos instrumentos y mecanismos para la tutela de sus normas y de los actos aplicativos de éstas, y que doctrinalmente han sido enmarcados dentro de los conceptos de defensa de la constitución o justicia constitucional.

Pues bien, dentro de esa diversidad de mecanismos tuteladores del orden constitucional y, en general, del orden jurídico, hicimos breve referencia a uno de ellos cuya importancia, por razones históricas y por la trascendencia que puede tener su ejercicio eficaz, ha sido soslayada: nos referimos a los instrumentos protectores de la Constitución respecto de los recursos públicos del Estado, que se materializan en los órganos llamados tribunales de cuentas o contralorías generales, que por lo regular son órganos que formalmente forman parte de la estructura del Poder Legislativo -Congreso o Parlamento, o de alguna de sus Cámaras- y cuya función esencial estriba en fiscalizar al Poder Ejecutivo en lo que concierne a la recaudación, administración y aplicación del ingreso y gasto públicos.

Sobre esta última afirmación conviene aclarar que, dada la dimensión que hoy en día tiene el Poder Ejecutivo, la Fiscalización Superior se practica o se centra fundamentalmente sobre dicho Poder, aunque de acuerdo con la legislación particular de cada país es posible y justificable que se extienda al Poder Judicial, porque es incuestionable que este último para el desarrollo de sus funciones también realiza gasto público, es decir, dispone de recursos que en última instancia son del Estado. Sin embargo, repetimos, la Fiscalización Superior se centra en el Poder Ejecutivo y es por ello que a lo largo de toda nuestra exposición, inclusive cuando precisemos en rigor más adelante qué es la Fiscalización Superior, haremos referencia de manera exclusiva a dicho Poder como el ente objeto de control; pero en el entendido de que es posible, justificable y hasta necesario que se extienda al Poder Judicial. Con esta concesión además se nos permitirá respetar nuestras fuentes, pues en ellas se encuentra latente la idea por razones históricas de que el Poder objeto de control lo es el Ejecutivo.

Ahora bien, esa función que cumplen los tribunales de cuentas o contralorías generales es conocida internacionalmente como fiscalización superior y a los órganos que la realizan -independientemente de su denominación específica- Entidades Fiscalizadoras Superiores (nombre que emplearemos en lo sucesivo). A este respecto, son ilustrativos los nombres de dos importantes organizaciones internacionales que agrupan a dichos órganos: la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), que hasta 1990 se denominó Instituto Latinoamericano y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ILACIF).⁽⁷⁰⁾

(70) La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) se creó en el año de 1950 y constituye el máximo foro a nivel mundial en materia de fiscalización y control gubernamental. Desde su creación, la INTOSAI celebra un congreso a nivel mundial cada tres años en el que participan más de cien titulares de instituciones superiores de fiscalización y varios cientos de delegados de esas mismas instituciones. Cfr. *Boletín Anual, Medio de Difusión de la Asociación Nacional de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental*, Año 5, número 4, Diciembre 1988. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 1 del Reglamento del INTOSAI, la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores tiene por objeto fomentar el intercambio de ideas y experiencias entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores en lo que se refiere a la

B. Qué es la Fiscalización Superior

Aun cuando con lo que hemos dicho acerca de los tribunales de cuentas o contralorías generales puede tenerse ya una noción conceptual acerca de la función que los mismos llevan a cabo, conviene cuestionarse en rigor en qué consiste la fiscalización superior, para lo cual iniciaremos, en primer lugar, con el análisis semántico del término fiscalización, citando posteriormente algunos textos legales que hacen referencia a los órganos que la desempeñan, a fin de que podamos arribar a una noción clara sobre la misma, sin desconocer, desde luego, que es una tarea que en cada país asume características y modalidades propias en su forma de operar pero que desde el punto de vista de sus fines confluyen a la realización de los mismos propósitos.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, fiscalización es la acción y efecto de fiscalizar. Fiscalizar a su vez significa criticar y traer a juicio las acciones u obras de otro.⁽⁷¹⁾

Conforme a lo anterior, el término fiscalización puede entenderse como el acto de traer a juicio las acciones u obras de otro, y en ese sentido evoca el término control en su vertiente de vigilancia, supervisión, revisión, inspección o verificación. En estas circunstancias, si referimos esta noción a la tarea que realizan los tribunales de cuentas o contralorías generales, puede decirse que éstos, cuando fiscalizan, traen a juicio las acciones u obras de otro (Poder Ejecutivo), y en este sentido significa que ejercen un cierto control sobre este último. Ahora bien, puesto que ningún órgano estatal es concebible por fuera del orden jurídico que lo crea y le asigna su

fiscalización pública. En cuanto a la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), fue creada en el año de 1965, aunque bajo el nombre de Instituto Latinoamericano y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (IIACIF). En los términos del artículo 2o. de su nueva Carta Constitutiva (1986), la mencionada Organización se define como un organismo autónomo, independiente y apolítico, creada como una institución permanente que se encarga de cumplir funciones de investigación científica especializada y desarrollar tareas de estudio, capacitación, especialización, asesoría y asistencia técnica, formación y coordinación, al servicio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y del Caribe y con el objeto de fomentar su desarrollo y perfeccionamiento.

(71) *Diccionario de la Lengua Española*. Real Academia Española. Decimonovena Edición, Madrid, 1970.

competencia, la fiscalización puede entenderse también como una forma de control cuyo objeto lo constituye el orden jurídico (en cuanto que éste tiene la función de servir de pauta ordenadora para traer a juicio las acciones de otro), pero no el orden jurídico total de un Estado determinado, sino un sector particular de aquel, concretamente el que se refiere a la recaudación, administración y aplicación del ingreso y gasto públicos. De esta manera, puesto que las acciones -recaudación, administración y aplicación- no pueden escindirse del órgano que las ejecuta, la fiscalización tiene por objeto controlar tanto esas acciones o actividades como el órgano que las realiza. Ahora bien, esas acciones o actividades, dada su naturaleza administrativa, se encuentran encomendadas por regla general al órgano que, de acuerdo con el principio de la división de poderes, recibe el nombre de Poder Ejecutivo o Administrativo y del que la administración pública constituye su aspecto más importante⁽⁷²⁾, por lo que puede afirmarse que la fiscalización que realizan los tribunales de cuentas o contralorías generales constituye un instrumento de control del Poder Ejecutivo, y más específicamente de la administración pública, que desde una perspectiva sistemática se ubica dentro de la categoría relativa a los instrumentos de protección de la Constitución (pauta ordenadora para ejercer el control) de acuerdo con lo que expusimos en el capítulo anterior. En conclusión, la fiscalización superior es un tipo especial de control que ejercen órganos que por regla general se encuentran inmersos dentro de la estructura del Poder Legislativo -Congreso o Parlamento- o bien de alguna de sus Cámaras, principalmente la llamada Cámara baja o Cámara de diputados, sobre el Poder Ejecutivo, concretamente sobre su sector más importante, la administración pública, en lo que respecta a la recaudación, administración y aplicación del ingreso y gasto públicos.

En ese sentido, y de acuerdo con el esquema a que antes aludimos, pueden citarse los siguientes ordenamientos, a manera de ejemplo, que se refieren a este tipo de control:⁽⁷³⁾

(72) Cfr. Nava Negrete, Alfonso, *Derecho Administrativo*, UNAM, México 1991, p. 17.

(73) Cfr. Fix Zamudio Héctor, *op. cit.* pp. 29-30.

La Constitución de la República Federal de Alemania, cuyo artículo 11, inciso 2, dispone que:

"El Tribunal Federal de Cuentas, cuyos miembros gozarán de independencia judicial, revisará las cuentas, así como el carácter económico y la legalidad de la gestión presupuestaria y económica. Además, deberá informar directamente todos los años, no sólo al Gobierno Federal, sino también al Parlamento Federal y al Consejo Federal. Por lo demás, las atribuciones del Tribunal Federal de Cuentas serán reguladas por ley federal".

La Constitución italiana, cuyo artículo 100 en su parte conducente establece que:

"El Tribunal de Cuentas ejerce la intervención preventiva de la legalidad en los actos del Gobierno y también la fiscalización de la gestión del presupuesto del Estado. Participa, en los casos y en las formas establecidas por la ley, en el examen de la gestión financiera de los entes a los que el Estado subvenciona ordinariamente. Informa directamente a las Cámaras acerca del resultado de la verificación efectuada..."

La Constitución portuguesa, cuyo artículo 219 establece que:

"Compete al Tribunal de Cuentas dictaminar sobre la Cuenta General del Estado, fiscalizar la legalidad de los gastos públicos y examinar las cuentas que la ley le somete".

La Constitución española, cuyo artículo 136 dispone que:

"El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Dependerá

directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste. El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y están sometidos a las mismas incompatibilidades que los jueces. Una ley orgánica regulará la composición, organización y funcionamiento del Tribunal de Cuentas".

Finalmente, la Constitución mexicana, en cuyo artículo 74 fracción IV, párrafos primero, cuarto y quinto, se establece que:

"Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: I...; IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior. La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas. Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley".

Las disposiciones constitucionales citadas ponen de manifiesto que la fiscalización superior es un tipo de control que ejercen los órganos legislativos - Congreso o Parlamento- sobre el ingreso y gasto públicos y sobre el órgano al que constitucionalmente, por la naturaleza de sus funciones, le compete su administración,

recaudación y aplicación, es decir, el Poder Ejecutivo y más concretamente sobre la administración pública.

C. Importancia de la Fiscalización Superior

La noción conceptual que de esta forma de control hemos dado en el apartado anterior revela la importancia de la misma. En efecto, como veremos más adelante, la función de control que se realiza mediante la fiscalización superior no se reduce a la mera legalidad de los actos de la administración pública en relación con la recaudación de los ingresos y la aplicación de los mismos al gasto público, sino que este tipo de control pretende superar la concepción clásica jurídico formal del principio de legalidad, que entendía y sigue entendiendo por tal simple y sencillamente la supeditación al derecho del poder público, o sea, de la conducta funcional de todos los órganos del Estado,⁽⁷⁴⁾ para comprender dentro de su objeto de control revisiones de eficiencia, eficacia y economía del ingreso y gastos públicos.

Ahora bien, es importante señalar que esta necesidad de superar el concepto clásico del principio de legalidad ha sido impuesto debido a la complejidad del Estado contemporáneo en distintos sectores como el económico, pues, en efecto, las economías de casi todos los países del mundo se han vuelto más complejas y por lo tanto más difíciles de manejar. Consecuentemente, debido a este crecimiento de las economías nacionales se ha hecho patente la necesidad de que los Estados intervengan cada vez más en ellas para regir e influir en su comportamiento, en beneficio del propio Estado y de la comunidad humana que lo integra, lo cual se explica en virtud de que no es posible concebir que el destino de la economía de un Estado pueda abandonarse por completo al libre juego de las fuerzas económicas. Como consecuencia de su mayor intervención, la actividad financiera de los Estados se ha ampliado a tal grado que los mecanismos establecidos para controlar el manejo de los recursos públicos han

(74) Cfr. Burgon, Ignacio, *La Estructura Democrática del Estado*. En *Revista de la Facultad de Derecho*, Tomo XXX, enero-abril, 1980, núm. 115, pp. 39-42.

cobrado cada vez mayor importancia. Por otra parte, debe destacarse que esta participación del Estado en la economía nacional, como en muchos otros sectores de la vida social, no se ha realizado de manera espontánea o improvisada. Por el contrario, la mayor intervención del Estado ha sido posible gracias al desarrollo de la teoría económica y a la ciencia administrativa,⁽⁷⁵⁾ así como a las técnicas de planeación y programación,⁽⁷⁶⁾ cuya aplicación conjunta a las tareas del Estado han brindado la posibilidad a éste de planificar su actividad no sólo para el campo económico, en el que se ha resentido mayormente su intervención, sino en muchos otros sectores, dando lugar con ello a una planificación conjunta que engloba toda la actividad estatal. La planeación o planificación se ha convertido, por lo tanto, en una herramienta importante en la actividad del Estado contemporáneo para la consecución de los objetivos y fines que el orden jurídico le atribuye; lógicamente, el logro de tales propósitos requiere de los recursos económicos y financieros necesarios sin los cuales el Estado no podría alcanzarlos. Consecuentemente, la fiscalización superior, como forma de control que lleva a cabo el órgano legislativo respecto del ingreso y gasto públicos, permite ejercer un cierto control sobre los planes y programas base de la acción estatal, verificando o constatando que los mismos se cumplan en los términos en los que fueron concebidos y que los recursos empleados para su consecución se hayan aplicado correctamente.

D. Quien ejerce la Fiscalización Superior

Hemos dicho que la fiscalización superior constituye una forma de control de la administración pública y la actividad de ésta en relación con el ingreso y gasto públicos, control que se ejerce por el órgano legislativo -Congreso o Parlamento- o por alguna de sus Cámaras. Ahora bien, atendiendo a la mayor o menor ostentación democrática de cada Estado en particular, lo cual depende de su propia evolución histórica, es incuestionable que habrá una mayor o menor composición heterogénea del órgano legislativo, el cual, además de su tradicional

(75) Cfr. Nava Negrete, Alfonso, op. cit. pp. 14-15.

(76) Cfr. García Pelayo, Manuel, op. cit. pp. 20-21.

función de elaborar y expedir las leyes, también funge como representante del pueblo o de los individuos que conforman el elemento personal del Estado. Pues bien, tomando en cuenta que por regla general la composición del órgano legislativo es heterogénea y que la actividad del mismo se encuentra fuertemente sujeta a los vaivenes de la política y de la lucha por el poder, es imposible que tal órgano, por sí mismo, pueda llevar a cabo la función de control llamada fiscalización superior; además de que esta función, dado su carácter eminentemente técnico, requiere de personal especializado y preparado en diversos campos del conocimiento científico, requisito que no siempre se satisface ni se encuentra presente en los miembros que integran los órganos legislativos. De ahí la razón por la cual la fiscalización superior, como actividad técnica, generalmente es encomendada a un órgano que formalmente se encuentra inmerso dentro de la estructura del Poder Legislativo y dependiente en cierto sentido de éste (y decimos en cierto sentido porque como veremos una de las características imprescindibles de dichos órganos es su independencia respecto de dicho poder, así como del Ejecutivo, si bien en uno y otro caso la independencia reviste caracteres y modalidades propias). Dichos órganos comúnmente reciben el nombre de Tribunal de Cuentas o Contraloría General, aunque en algunos casos recibe un nombre diverso como en el caso de México, en el que se denomina Contaduría Mayor de Hacienda. Ahora bien, independientemente de la denominación específica que puedan tener dichos órganos, lo importante es que todos ellos por lo regular, en mayor o menor grado, dependen del órgano legislativo, su función es la de fiscalizar el ingreso y gasto públicos cuya recaudación, administración y aplicación corresponde al Poder Ejecutivo, y además, al margen de que su estructura interna y su forma de trabajo puede asumir modalidades propias sin que estas variantes basten para atribuirles una naturaleza diversa,⁽⁷⁷⁾ revisten o mejor dicho deben revestir ciertas características que han sido señaladas en los congresos y seminarios internacionales realizados por los organismos supranacionales que agrupan a las instituciones que en cada país tienen la encomienda de tan importante función, como a continuación veremos.

(77) Cfr. Herta Günter Zavelberg, *El Gasto Público como Instrumento de Desarrollo. En Funciones, Objetivos y Métodos de las Contralorías, Seminario Internacional*. Instituto Nacional de Administración Pública, México, 1984, pp. 9-25.

E. Características de las Entidades Superiores de Fiscalización

1. Independencia

De acuerdo con lo que señalamos en el apartado anterior, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben reunir ciertas características que les permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. La simple mención del tipo de control que tales órganos realizan es por sí suficiente para reclamar un mínimo de condiciones que aseguren a éstos que no estarán sujetos a presiones externas, motivadas muchas veces por intereses políticos particulares, provenientes ya sea del propio Poder Legislativo o bien del Poder Ejecutivo. En tales circunstancias, es evidente que la primera característica o condición que deben satisfacer las Entidades Fiscalizadoras Superiores es la independencia para sustraerse a las presiones antes aludidas;⁽⁷⁸⁾ independencia que es, al mismo tiempo, la base fundamental de toda auditoría, herramienta principal e imprescindible con la cual realizan esos órganos su cometido.

Ahora bien, la independencia se manifiesta en distintos aspectos de la labor que llevan a cabo las Entidades Fiscalizadoras Superiores, como a continuación veremos; pero es indudable que para que la misma pueda alcanzarse y ejercerse plenamente debe estar prevista en la norma fundamental, en la Constitución, como sucede con la independencia judicial, y en otros ordenamientos secundarios que regulan la función de dichos órganos⁽⁷⁹⁾. Ahora, si bien no tendría sentido adoptar las disposiciones que salvaguardan eficazmente la independencia de determinada Entidad Fiscalizadora Superior y aplicarlas simplemente a las circunstancias del todo diferentes

(78) Cfr. A. Deward David, *La Independencia en la Auditoría Gubernamental*. En *Diálogo, Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda*, 3a. época, año 1, número 2, abril-junio, 1990, p. 3; *Administración presupuestaria y financiera*. Auditoría de Cuentas. En *Administración Pública, Marco Internacional (1967-1987)*, Tomo 1, Miguel Angel Porrúa Editor, publicado en cooperación con la Organización de Naciones Unidas, notas Alejandro Carrillo Castro, México, 1988, pp. 145-147; Raynaud Jean, *El Tribunal de Cuentas*. Traducción Oscar Barahona y Usos Dayhamboure, Fondo de Cultura Económica, México, 1986, pp. 24-28; Félix Zamudio, Ilfector, *Algunas reflexiones sobre el principio de la división de poderes en la Constitución mexicana*, cit. p. 655; "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", en *Derecho Parlamentario, La Contaduría Mayor de Hacienda hacia un Tribunal Mayor de Hacienda*, cit. pp. 190-192.

(79) Sobre este particular, el artículo 5o., numeral 3, de la Declaración de Lima, señala que "Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución; los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de Leyes. En *Derecho Parlamentario*, cit. p. 190.

en que pueda operar otra, la independencia presenta ciertos caracteres comunes cuya importancia debe tenerse presente siempre en todo país, pues su consagración en los ordenamientos legales citados representa ya una garantía, aunque mínima, de que tales órganos cumplirán adecuadamente con sus funciones.⁽⁸⁰⁾ Entre esos caracteres comunes puedan citarse los relativos a la independencia respecto de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, la libertad en materia operacional y técnica, para la administración de su presupuesto y de su personal, así como para la rendición de informes y acciones a promover ante las irregularidades detectadas.⁽⁸¹⁾ A continuación analizaremos la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en esos aspectos.

a) Respeto del Poder Ejecutivo

La condición más obvia para que las Entidades Fiscalizadoras Superiores alcancen su independencia, es su libertad respecto al control del Poder Ejecutivo y a sus presiones indebidas. Pocos gobiernos, por democráticos que sean, aceptan de buen agrado que todas sus actividades, o una parte de ellas, principalmente las relativas al ejercicio del gasto público, sean sometidas al análisis y evaluación de un organismo independiente, sobre todo si éste ha sido concebido precisamente para llevar a cabo ese tipo de control. Todo gobierno, por eficiente que pueda ser, en ocasiones resulta vulnerable en cuanto a la propiedad y legalidad o regularidad de su gastos, la economía y eficiencia con que se aplican los recursos públicos o la eficacia de sus planes y programas. Los informes mediante los cuales las Entidades Fiscalizadoras Superiores dan a conocer los resultados de sus revisiones, que pueden contener juicios adversos para la administración pública, rara vez son acogidos con gusto. En tales circunstancias, es casi inevitable, y la experiencia así lo demuestra, que surja cierta tensión y hasta fricción entre la Entidad Fiscalizadora Superior y los diversos órganos que en particular forman parte del Poder Ejecutivo. En cierto modo, ello puede considerarse como positivo, pues es sintomático de la independencia con que aquella

(80) A. Dewar, David, *La Independencia en la Auditoría Gubernamental*, cit. p. 3.

(81) *Idem*.

cumple con sus funciones. Sin embargo, el Poder Ejecutivo también puede sentirse inclinado a interferir en el trabajo de la Entidad Fiscalizadora Superior, ya sea que, como sucede generalmente, intente limitar sus facultades o bien trate de obstaculizar revisiones particulares.⁽⁸²⁾

Ante este panorama, es indudable que la primera condición para lograr la independencia de la Entidad Fiscalizadora Superior respecto del Poder Ejecutivo estriba, por una parte, en su carácter de órgano constitucional, esto es, que el mismo debe estar previsto en la Constitución, señalándose en ésta de manera clara y precisa sus facultades, y por otra, en el procedimiento para nombrar o destituir a su titular, ya sea que se trate de un contralor general o de miembros de un tribunal. Por principio de técnica jurídica, como es evidente, las disposiciones constitucionales deberán complementarse con la legislación secundaria, en la que se desarrollarán las facultades de la Entidad Fiscalizadora Superior y la forma de nombrar y remover a su titular, reconociendo, sobre todo, su carácter de órgano superior de fiscalización y quedar expresamente al margen del control e injerencia del Poder Ejecutivo. En principio, es obvio que un funcionario cuyo nombramiento o remoción dependa exclusivamente del Poder Ejecutivo carecerá siempre de la independencia necesaria para cumplir adecuadamente las funciones encomendadas a la Entidad Fiscalizadora Superior, aun considerando que pueda llegar a otorgársele de manera expresa cierta libertad, pues ello en manera alguna es garantía suficiente de que no intervendrá ni tratará de influir en sus funciones.⁽⁸³⁾

b) Respecto del Poder Legislativo

Ya hemos señalado que la fiscalización superior, como forma de control, es una tarea que realizan órganos técnicos inmersos dentro de la estructura del Poder Legislativo, al que formalmente corresponde dicha función, y en cierto modo "dependientes" de éste, si bien dicha dependencia debe concebirse de tal manera que

(82) *Idem.*

(83) *Idem.*

la Entidad Fiscalizadora Superior cumpla adecuadamente con sus funciones, manteniéndose al margen de los vaivenes de la política y de los intereses partidistas y hasta particulares de los miembros que integran esos órganos colegiados. En tal virtud, si bien es evidente que la independencia respecto del Poder Ejecutivo es indispensable, resulta más discutible y por consiguiente más difícil de precisar el grado en que la Entidad Fiscalizadora Superior debe ser independiente del Poder Legislativo. Desde luego que al corresponder en principio a éste la función de fiscalizar al Poder Ejecutivo, como forma de control o de protección o defensa de la Constitución, en los términos en que expusimos este tópico en el capítulo anterior, debe conservar cierta preeminencia sobre su órgano técnico, la Entidad Fiscalizadora Superior, y en última instancia debe estar sujeta a su autoridad. No obstante, hay razones fundadas para sostener que la Entidad Fiscalizadora Superior no debe estar sujeta al control del Poder Legislativo en los asuntos relacionados con su operación, puesto que, como ya lo señalamos anteriormente, la función de aquélla requiere personal especializado en diversos campos del conocimiento científico, elemento que no siempre se encuentra presente en el Poder Legislativo; hay, igualmente, razones fundadas para sostener que las disposiciones aplicables deben conferir al Poder Legislativo atribuciones para consultar con la Entidad Fiscalizadora Superior respecto a sus programas de trabajo, pero no para interferir ni para dirigir ese trabajo; que la tarea de fiscalizar al Poder Ejecutivo, concretamente a la administración pública, se realiza en nombre del Poder Legislativo, y que éste, en principio y en su conjunto, como órgano colegiado, es el destinatario de los resultados de sus revisiones e informes y no sus miembros en particular y, finalmente, que la necesidad de garantizar la independencia de la entidad fiscalizadora superior obliga a mantenerla al margen de las políticas gubernamentales, de los asuntos políticos en general, impidiendo que mantenga al máximo relaciones demasiado estrechas con el propio Poder Legislativo.⁽⁸⁴⁾ Sobre este último punto conviene recordar que la legislatura es esencialmente un foro político y la interacción que se da entre los partidos políticos, cuando el régimen relativo es pluripartidista, plantea riesgos potenciales a la

(84) *Ibid.*, pp. 4.

independencia de la Entidad Fiscalizadora Superior en varios sentidos. Así por ejemplo, dada la naturaleza de sus funciones, que se sustentan en la práctica de auditorías, y que se han concedido exclusivamente para el adecuado desempeño de las mismas, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene acceso único a las instalaciones y archivos del Poder Ejecutivo.⁽⁸⁵⁾ Esta posición, hasta cierto punto privilegiada, representa al mismo tiempo una gran responsabilidad, pues implica que la información contenida en los archivos del Poder Ejecutivo será adecuadamente administrada y profesionalmente analizada por la Entidad Fiscalizadora Superior y que ella misma no será utilizada como medio o instrumento por la legislatura o por alguien más para obtener información a la que legalmente no se tenga acceso; la Entidad Fiscalizadora Superior tampoco es un vehículo del que puedan servirse los miembros del Poder Legislativo para alcanzar sus fines, por mucho que puedan considerarlos de utilidad para el interés público. La consagración constitucional de que las actividades de la Entidad Fiscalizadora Superior deben conservarse rigurosamente al margen de los vaivenes de la política y de los intereses partidistas o particulares constituye una garantía de que mantendrá relaciones estables con todos los miembros del Poder Legislativo y, por lo mismo, que preservará su independencia. Esta se pone en riesgo cuando el trabajo de la Entidad Fiscalizadora Superior es utilizado como un arma o instrumento para atacar al Poder Ejecutivo.⁽⁸⁶⁾

Por otra parte, desde el punto de vista técnico existen también razones fundadas para sugerir que la Entidad Fiscalizadora Superior no debe estar sujeta al control del Poder Legislativo. Estas se fundamentan en la naturaleza de las funciones de esos órganos, puesto que la práctica de auditorías, principal herramienta de trabajo, impone la necesidad de que las mismas se realicen por personal especializado y capacitado en diversos campos del saber científico relacionados con la actividad principalmente administrativa del Estado. Este tipo de trabajo requiere muchas veces de la toma de decisiones que se fundamenten en un juicio profesional, independiente y

(85) *Idem.* Cfr. también *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, concretamente la norma 61. En *Diálogo*, Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda, cit. p. 18.

(86) A. Deward, *Dasil*, op. cit. p. 4.

que por razones obvias sólo pueden ser tomadas apropiadamente por la propia Entidad Fiscalizadora Superior y no por el órgano legislativo en cuanto tal, puesto que no está en aptitud de controlar o dirigir ese trabajo. Además, la tarea de la Entidad Fiscalizadora Superior, como toda otra en la cual se desee arribar o lograr el propósito deseado, debe programarse adecuadamente, sobre todo en la práctica de auditorías, en las que es preciso la más de las veces establecer ciclos apropiados de revisión basados en análisis de importancia y de riesgo, fundamentados estos últimos en el examen preliminar del ente a auditar.⁽⁸⁷⁾ Por si esto fuera poco, el proceso por el cual se instituyen los programas generales de una Entidad Fiscalizadora Superior no puede separarse de la serie de decisiones que requieren tomarse en las revisiones particulares que efectúa en forma cotidiana. Estas decisiones comprenden determinar cómo o cuándo deben practicarse las auditorías; el alcance y profundidad que éstas deben tener, si es necesario que se amplíen, se reduzcan o bien se cancele su práctica; y si es necesario emitir informes y en qué términos.

Las cuestiones anteriores sin duda están vinculadas con la forma en que la Entidad Fiscalizadora Superior aplica sus recursos humanos y aprovecha sus conocimientos y experiencia. Estos elementos incuestionablemente ejercen una influencia decisiva en la forma de operar de la Entidad Fiscalizadora Superior, motivo por el cual, si se considera que dichos recursos son por lo regular limitados frente al gran universo a revisar, sólo su administración por la propia Entidad Fiscalizadora mediante el control sobre sus programas de trabajo puede rendir buenos frutos en la fiscalización sobre el Poder Ejecutivo.⁽⁸⁸⁾ Sin embargo, esto no significa que el hecho de que la Entidad Fiscalizadora Superior debe ser independiente desde el punto de vista operacional, no esté obligada a considerar y observar, en su caso, las opiniones y sugerencias del Poder Legislativo. En realidad toda Entidad Fiscalizadora debe tomar en cuenta las recomendaciones del Poder Legislativo, por lo cual es necesario que entre ambos órganos exista una constante y regular comunicación. No obstante,

(87) *Idem.* Cfr. también Hertz Gunter Zavelbert, op. cit. p. 6; Cfr. también *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, concretamente las normas 116-118, cit. p. 22.

(88) A. Deward, David, op. cit. p. 6.

independientemente de que debe de existir una constante comunicación entre ambos órganos y que la Entidad Fiscalizadora debe considerar las recomendaciones y sugerencias del Poder Legislativo, la naturaleza de las funciones de aquella impone la necesidad de que sea ésta la que determine, en última instancia, siempre fundándose en un juicio imparcial, independiente y profesional, si son procedentes y viables esas recomendaciones y sugerencias, y si su ejecución no excede de las facultades de que está investida la propia Entidad Fiscalizadora Superior. A decir verdad, y bien vistas las cosas, la preocupación del Poder Legislativo en el trabajo de la Entidad Fiscalizadora y su participación en el mismo dentro de los límites que venimos comentando fortalece la independencia de ésta respecto del Poder Ejecutivo.

c) Respeto de la entidad auditada

Si teóricamente una de las características fundamentales que debe revestir toda Entidad Fiscalizadora Superior es su independencia respecto del Poder Ejecutivo, con mayor razón debe serlo respecto de la entidad auditada.⁽⁸⁹⁾ En realidad, puede decirse que aquélla es una característica general, pero su concreción, su apreciación y constatación prácticas sólo pueden advertirse en la labor cotidiana de la Entidad Fiscalizadora Superior, en el momento en que está realizando revisiones particulares en las entidades que, previamente seleccionadas, forman parte del Poder Ejecutivo. Esta independencia es indiscutible y ella reclama en cierto modo que sea absoluta, pues la revisión particular de una entidad implica la realización práctica de un tipo de control especial sobre el Poder Ejecutivo: la Fiscalización Superior, y ella requiere, ante todo, imparcialidad y profesionalismo en la revisión del ingreso y gasto públicos.

La independencia respecto de la entidad auditada puede apreciarse en diversos aspectos. En primer lugar, la selección misma de la entidad es una decisión

(89) Cfr. "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", concretamente el artículo 9, en *Derecho Parlamentario*, cit. p. 192; *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, concretamente las normas 66 y 71, cit. p. 18-19; *Administración presupuestaria y financiera, Auditoría de Cuentas. En Administración Pública, Marco Internacional (1967-1987)* cit. p. 147.

que debe tomar exclusivamente la Entidad Fiscalizadora Superior y en la que aquélla no tiene porque intervenir. Ciertamente la selección debe fundarse en un examen preliminar, en el que se consideren la importancia de la misma entidad y el ingreso y gasto por ella realizados, y en el riesgo que pueda implicar la legalidad de su aplicación. Pero sea cual fuere el resultado de dicho examen, aun considerando que éste arrojara una apreciación positiva para la entidad, ésta no debe influir en la decisión de la Entidad Fiscalizadora Superior.

En segundo lugar, puesto que la Entidad Fiscalizadora Superior es quien debe programar y planear sus actividades, corresponde a ella misma decidir sobre el tipo o tipos de auditorías que practicará a la entidad, la profundidad de las mismas y el tiempo en que las realizará. Por consiguiente, y al igual que en el caso anterior, la entidad auditada no tiene porque interferir ni tratar de influir en las decisiones de la Entidad Fiscalizadora Superior. Aquélla no tiene porque señalar qué tipo o tipos de auditorías desea que se le practiquen ni la profundidad y duración de las mismas. La determinación aun de las áreas específicas de la entidad auditada que serán revisadas debe ser responsabilidad exclusiva de la Entidad Fiscalizadora Superior.

En tercer lugar, la selección y volumen de la documentación a revisar también es una decisión que corresponde tomar a la Entidad Fiscalizadora Superior. Este aspecto es, en cierto modo, uno de los más delicados en la tarea que ésta realiza, puesto que la revisión misma de los archivos de la entidad auditada puede traer consigo una serie de consecuencias graves para la propia entidad, fundamentalmente porque ellos constituyen la evidencia idónea para que la Entidad Fiscalizadora Superior promueva alguna acción ante las irregularidades que llegare a detectar en el ejercicio del ingreso y gasto públicos. Sin embargo, aun cuando este aspecto en que se manifiesta la independencia que la Entidad Fiscalizadora Superior debe guardar respecto de la entidad auditada parece un privilegio, para aquella representa una seria responsabilidad, pues el examen de los archivos de ésta y en general de toda aquella documentación relacionada con el ingreso y gasto públicos debe efectuarse con

métodos y técnicas apropiados que permitan formular juicios precisos e imparciales respecto de la legalidad, y en ocasiones dependiendo del tipo de auditorías practicadas, la eficacia, economía y eficiencia con que la entidad auditada cumple sus funciones. Finalmente, la Entidad Fiscalizadora Superior debe ser independiente respecto de la entidad auditada en lo que concierne a sus informes, a la forma, contenido y extensión de los mismos. Ciertamente, esta prerrogativa de la Entidad Fiscalizadora Superior en lo que concierne a sus informes, a la forma, contenido y extensión de los mismos no debe ser caprichosa, puesto que los informes ante todo deben ser objetivos e imparciales, plasmando en ellos lo real y efectivamente observado en la entidad auditada.

Por último, es importante aclarar que la independencia que debe guardar la Entidad Fiscalizadora Superior respecto de la entidad auditada y que le otorgan una serie de facultades sobre ésta, no debe concebirse como algo arbitrario, puesto que ella misma debe ejercerse dentro de los límites que el orden jurídico le impone. La independencia es, desde luego, una característica o condición que deben satisfacer las Entidades Fiscalizadoras Superiores para cumplir adecuadamente con su trabajo, pero no debe verse como algo inadecuado y perjudicial con tal de que esté adecuadamente regulada.

d) Independencia Técnica

En los incisos anteriores, en los que abordamos el estudio de la independencia de la Entidad Fiscalizadora Superior respecto de los Poderes Ejecutivo y Legislativo y respecto de la entidad auditada, señalamos que la misma se manifiesta de diversas maneras y que asume modalidades propias en cada caso; así, hablamos, entre otras, de la independencia operacional que debe guardar respecto de esos tres organismos y el alcance que tiene en cada uno de ellos. Sin embargo, dicha característica se encuentra íntimamente vinculada con otra de la cual es muy difícil de

aislar o separar, aún conceptualmente: nos referimos a la independencia técnica.⁽⁹⁰⁾ Ahora bien, que la Entidad Fiscalizadora Superior debe ser independiente técnicamente significa que ella misma debe definir y precisar cuáles serán sus herramientas o instrumentos de trabajo, y cómo y cuando los empleará. Ciertamente que las circunstancias y el contexto a que habrá de enfrentarse la Entidad Fiscalizadora Superior, particularmente el gran universo que constituye la administración pública, dejan muy poco margen para que pueda escoger entre esos instrumentos de trabajo. De ahí que la auditoría, cuyo concepto abordaremos más adelante, sea la principal e imprescindible herramienta de trabajo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

En esas circunstancias, debe corresponder a la Entidad Fiscalizadora la facultad para decidir respecto al alcance, las materias, áreas y oportunidad de las auditorías. Así, en la instrumentación práctica de éstas debe conducirse con la libertad necesaria para revisar directamente toda la documentación e información que requiera para alcanzar los objetivos planteados en la fase preparativa de la revisión, así como requerir información adicional y obtenerla en respuesta a cuestiones específicas. Además, en ciertas circunstancias, se considera necesario que la Entidad Fiscalizadora cuente con facultades para hacer comparecer ante sí a las personas que hayan intervenido en una operación en particular en que se hubiese afectado el gasto público, sobre todo cuando éste corresponde a ejercicios pasados, o bien cuando por alguna circunstancia se haya extraviado o destruido la información y documentación relativa.⁽⁹¹⁾

Otro aspecto en el que se aprecia la independencia técnica de la Entidad Fiscalizadora Superior lo constituye la forma de administrar, en la ejecución de las auditorías, su personal, decidiendo en términos cuantitativos qué personal debe intervenir y en términos cualitativos a qué especialidad debe corresponder. En este sentido, con el fin de no afectar el desarrollo de la auditoría ni por consecuencia la

(90) Cfr. A. Deward, David, op. cit. p. 4-5; Normas de Auditoría de la INTOSAI, concretamente las normas 39 y 40 cit. p. 16; "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", artículo 13, En *Derecho Parlamentario*, cit. p. 194.

(91) Cfr. A. Deward, David, op. cit. p. 6; Cfr. también Normas de Auditoría de la INTOSAI, concretamente la norma 56, cit. p. 18.

independencia técnica de la Entidad Fiscalizadora Superior, ésta debe tomar las providencias necesarias a fin de que su personal no participe bajo ninguna circunstancia en el manejo de operaciones de la entidad auditada, y sobre todo evitar la asignación de su personal a alguna auditoría cuando éste tenga afiliación cercana con el personal de la entidad auditada, ya sea por razones de tipo social, consanguíneo o de cualquier otra naturaleza, que tiendan a disminuir o afectar la objetividad e imparcialidad de la auditoría.⁽⁹²⁾ En suma, la Entidad Fiscalizadora Superior, en lo que concierne a la independencia técnica, requiere de la libertad necesaria para establecer prioridades y adoptar metodologías apropiadas a las auditorías que van a ser realizadas. Intimamente vinculado con este aspecto, la propia Entidad Fiscalizadora debe promover el estudio de las técnicas de auditoría e incursionar a su personal en el conocimiento de las mismas.⁽⁹³⁾ En la medida en que la Entidad Fiscalizadora profundice en el conocimiento de sus técnicas de trabajo, sin duda que se fortalecerá su independencia en este aspecto.

Por otra parte, hay un último punto en el que se aprecia también la independencia técnica de la Entidad Fiscalizadora Superior, al cual hemos hecho ya referencia de manera tangencial: nos referimos a los informes que producen esos órganos⁽⁹⁴⁾ y mediante los cuales comunican, por lo regular al Poder Legislativo aunque también pueden hacerlo al público en general, los resultados de sus revisiones. A reserva de que en el capítulo siguiente abordemos el estudio de las características que deben reunir los informes, cabe apuntar que los mismos representan, en cierto sentido, la culminación del trabajo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, por lo que, cualquier restricción a su libertad en este aspecto representa un serio atentado contra su independencia. La Entidad Fiscalizadora Superior debe ser la única responsable de la elaboración y contenido de los informes. Sin embargo, esta circunstancia entraña para ella una gran responsabilidad, toda vez que al contener los

(92) *Idem.* Cfr. *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, concretamente la norma 69, cfl. p. 18.

(93) Cfr. *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, concretamente la norma 52, cfl. p. 17.

(94) Cfr. *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, concretamente las normas 137 a 163, cfl. p. 25-26; A. Dewar David, *La Independencia en la Auditoría Gubernamental*, cfl. p. 6; "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", artículos 16 y 17. En *Derecho Parlamentario*, cfl. p. 196.

mismos los resultados de sus auditorías, deberá cuidar que sean lo más objetivos que sea posible; es decir, deben reseñar de manera clara y precisa cual es la situación de la entidad auditada, lo mismo si son juicios adversos que juicios a favor de la entidad. Lo trascendente es que tales informes reflejen o se funden en juicios profesionales, imparciales y objetivos, resultado de un adecuado empleo de sus técnicas de revisión. Pero es evidente que para lograr tal propósito, la responsabilidad exclusiva debe ser de la Entidad Fiscalizadora Superior y ello sólo es posible dentro de un marco de libertad, de independencia, situación esta última que la obliga o mejor dicho debe obligarla a adoptar todas las medidas necesarias para asegurarse de que sus informes serán veraces, completos, objetivos y equilibrados. Además, hay que tener presente que los informes son, muchas de las veces, el punto de partida de un proceso encaminado a velar porque se adopten e implementen las medidas necesarias para mejorar la operación en general de la entidad auditada, que es lo que constituye, en última instancia, el verdadero fin del trabajo de la Entidad Fiscalizadora Superior.⁽⁹⁵⁾

e) Independencia Financiera

Otra característica o condición que debe satisfacer toda Entidad Fiscalizadora Superior para cumplir adecuadamente con sus funciones es su independencia financiera,⁽⁹⁶⁾ y por la cual no queremos significar otra cosa más en este caso sino que cuente con los recursos económicos necesarios para tal fin. En este sentido, es indudable que toda limitación al presupuesto de la Entidad Fiscalizadora Superior constituye una seria restricción a su trabajo, y si se quiere, a su independencia. Lo ideal sería que ese órgano contara con los recursos que a su juicio fueran necesarios para cumplir satisfactoriamente su cometido. Sin embargo, ello no es posible. Por lo regular, la asignación del presupuesto es una tarea que corresponde al Poder Ejecutivo, aun aquél que debe asignársele a los dos poderes restantes, o sea al propio Legislativo y Judicial. Esta situación por sí misma representa una desventaja

⁽⁹⁵⁾ A. Dewar David, op. cit. p. 6.

⁽⁹⁶⁾ Cfr. "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", artículo 7. En *Derecho Parlamentario*, cit. p. 191; A. Dewar David, op. cit. p. 5; *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, concretamente las normas 59 y 60, cit. p. 18.

para la Entidad Fiscalizadora Superior puesto que, por la naturaleza de su trabajo, es claro que la tendencia normal será tratar de limitar el ejercicio eficaz de sus funciones, restringiendo al máximo el presupuesto que pueda asignársele. En tales circunstancias, la presencia del Poder Legislativo es trascendental en cuanto que a él corresponde, en principio, asegurarse de que su órgano técnico, mediante el cual ejerce la fiscalización superior como forma de control respecto del Poder Ejecutivo, cuente con los recursos indispensables para cumplir con su trabajo decorosamente. Una vez satisfecha esta necesidad, es menester que la Entidad Fiscalizadora Superior goce de cierta libertad para organizar y administrar sus recursos dentro de los límites y montos que le hayan sido autorizados, sin menoscabo de una equilibrada supervisión que sobre su ejercicio efectúe el Poder Legislativo. Cabe aclarar, por otra parte, que lo más conveniente es que sea el propio Poder Legislativo quien determine el monto del presupuesto de la Entidad Fiscalizadora Superior y no el Poder Ejecutivo, aunque esto, desde luego, depende del procedimiento que en cada país establezcan las leyes relativas para la preparación, aprobación y asignación del presupuesto gubernamental.

Huelga decir, por otra parte, que la satisfacción de esta característica o condición impone a la propia Entidad Fiscalizadora Superior que sea ella misma la que muestre el caso paradigmático de cómo deben ejercerse los recursos públicos; esto es, con economía, eficacia y eficiencia.

Intimamente vinculado con el aspecto que nos ocupa y el cual no puede pasarse por alto, es el relativo a la independencia de que debe gozar toda Entidad Fiscalizadora Superior en lo concerniente a la administración de su personal. Ya habíamos anticipado algunas ideas a este respecto cuando abordamos el estudio de la independencia de ese órgano desde el punto de vista operacional, en donde indicamos que la responsabilidad de elaborar y ejecutar sus planes y programas de trabajo y por consecuencia decidir sobre la forma de aplicar sus recursos humanos, debe ser competencia exclusiva de la Entidad Fiscalizadora Superior. Sin embargo, conviene

analizar este mismo aspecto desde un punto de vista diferente, es decir, considerando la vinculación que debe existir entre la independencia de la Entidad Fiscalizadora Superior en materia financiera y la independencia para administrar su personal. Desde esta perspectiva, una vez alcanzada la independencia financiera, es menester que como corolario de ella, la Entidad Fiscalizadora Superior goce de plenas facultades para determinar, en función del presupuesto autorizado, el número de empleados que necesita para desempeñar sus funciones, el nombramiento y la remoción de su personal, las jerarquías de éste, sus remuneraciones y otras prestaciones laborales y, en general, todos los demás asuntos que puedan relacionarse con su personal. En realidad, lo deseable es que toda Entidad Fiscalizadora Superior cuente con las facultades necesarias tendientes a alcanzar su independencia en los términos que hemos descrito ésta. Sin embargo, como ello no es siempre posible, ciertas modificaciones serán aceptables con tal de que se cumplan los propósitos medulares.⁽⁹⁷⁾

2. Imparcialidad

La naturaleza del trabajo de toda Entidad Fiscalizadora Superior, que sirve única y exclusivamente al interés público y a las necesidades del proceso por el cual se verifica que los recursos públicos se administren con propiedad y regularidad, exige que se fundamente en juicios imparciales,⁽⁹⁸⁾ esto es, en criterios objetivos que sean resultado de un adecuado empleo de sus técnicas y métodos de auditoría. Esta condición requiere de la Entidad Fiscalizadora Superior que evite al máximo inclinaciones a favor o en contra de determinada entidad o de cualquier servidor público. La ejecución de su trabajo debe basarse siempre en la toma de decisiones profesionales de modo que los resultados de aquél expongan en forma concluyente, franca y crítica la situación de la entidad auditada y la forma con que administra los recursos públicos; desde luego que al ejecutar su trabajo fundándose en un juicio

(97) A. Dewar, David, op. cit. p. 5.

(98) Cfr. Normas de Auditoría de la INTOSAI, concretamente las normas 137 a 163, cit. pp. 24 - 26; A. Dewar, David, op. cit. p. 7.

imparcial también deberá reflejar, cuando así sea, los méritos y aciertos de la entidad auditada. A decir verdad, y conviene hacer mención de ello en este momento, la finalidad del trabajo de toda Entidad Fiscalizadora Superior no debe ser inquisitivo, es decir, no debe buscar siempre lo negativo de la entidad auditada. Ello rompería con el juicio imparcial que debe caracterizarla. Por el contrario, la actitud de toda Entidad Fiscalizadora Superior debe apuntar siempre a un juicio equilibrado, en el que se refleje tanto los aspectos positivos, sanos de la entidad auditada como los negativos, sin que el descubrimiento de estos últimos sea su propósito fundamental. En última instancia, la imparcialidad es punto de partida y resultado de la forma en que la Entidad Fiscalizadora Superior realiza su trabajo, aunque sería ingenuo pensar que la labor de ésta es suficiente por sí misma para alcanzar tal condición. La verdadera imparcialidad nunca estará garantizada del todo, a menos que la Entidad Fiscalizadora Superior esté decidida a ser imparcial y lo demuestre al realizar su trabajo. El apoyo que el Poder Legislativo brinde a este órgano para alcanzar su independencia en la forma que hemos descrito este aspecto en los apartados anteriores, lo obliga al mismo tiempo a exigirle que en la ejecución de su trabajo se conduzca siempre bajo la guía de un juicio imparcial.

3. Inamovilidad del titular de la Entidad Fiscalizadora Superior

La naturaleza del trabajo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores impone la necesidad de que su titular sea inamovible durante el período que legalmente deba desempeñar su cargo, salvo casos muy excepcionales, que también deben estar expresamente consignados en la ley.¹⁹⁹¹ En efecto, como hemos visto ya, las Entidades Fiscalizadoras Superiores se encuentran permanentemente expuestas a influencias externas indebidas, provenientes ya sea del Poder Ejecutivo o bien del propio Poder Legislativo, que tratan de interferir con el adecuado cumplimiento de sus

¹⁹⁹¹ Cfr. "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", artículo 7. En *Derecho Parlamentario*, cit. p. 191; A. Deward, Davil, op. cit. p. 3; Félix Zamudio, Héctor, *Algunas reflexiones sobre el principio de la división de poderes en la Constitución mexicana*, cit. pp. 653-655.

funciones. La detección de irregularidades, por leves que éstas puedan ser; la promoción de responsabilidades, ya sea civiles o administrativas; o la denuncia penal si es el caso, constituyen algunas de las atribuciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores que pueden afectar muchos intereses, motivo por el cual en ocasiones su trabajo no es visto con agrado. Ante tales circunstancias, es evidente que el titular de la Entidad Fiscalizadora Superior (a quien corresponde en última instancia decidir qué acciones promoverá la Entidad sin que esta aseveración signifique que todo dependa de un juicio subjetivo) requiere tener la seguridad de que no será removido de su cargo aun cuando afecte intereses indebidamente creados. Por consiguiente, la inamovilidad es una condición o característica más que debe satisfacer toda Entidad Fiscalizadora Superior, aunque en realidad ésta se refiere con mayor propiedad a su titular. Ahora bien, sin duda que la primera acción a seguir para garantizar la inamovilidad es consagrarla constitucionalmente, sobre todo porque la Fiscalización Superior es un tipo de control de un poder sobre otro: del Legislativo sobre el Ejecutivo. Asimismo, otro aspecto del cual es imposible escindir la inamovilidad es el relativo a quién debe nombrar al titular de la Entidad Fiscalizadora Superior y el procedimiento a seguir para tal efecto. En principio, la inamovilidad exige que el titular de la Entidad Fiscalizadora Superior sea nombrado exclusivamente por el poder a que dicho órgano pertenece, es decir, el Poder Legislativo, excluyendo toda ingerencia del Ejecutivo a este respecto, puesto que, como hemos visto cuando abordamos el estudio de la independencia en relación con este último poder, un funcionario como lo es el titular de la Entidad Fiscalizadora Superior cuyo nombramiento o remoción dependa exclusivamente o en alguna medida del Poder Ejecutivo, carecerá siempre de la independencia y por consiguiente de la inamovilidad necesarias para cumplir adecuadamente con las funciones de dicha Entidad. Por otra parte, en lo que concierne al procedimiento para proceder a su nombramiento o remoción, éste puede ser variable desde luego, pero lo importante y trascendente es que esté regulado de tal manera que él tienda a garantizar la inamovilidad del titular de la Entidad Fiscalizadora Superior, excluyendo ingerencias indebidas o que tiendan a menoscabar tal garantía.

4. Organismo apolítico

Esta característica o condición que debe satisfacer toda Entidad Fiscalizadora Superior es, sin duda, una de las más difíciles de precisar, en virtud de que es necesario saber que es la política (o lo político), a efecto de poder negar tal carácter a ese órgano. En efecto, la dificultad estriba en que el término política posee diversas significaciones y connotaciones, y es, particularmente, un término cargado de significaciones emotivas o persuasivas que lo hacen difícil de aprehender de manera objetiva. Así por ejemplo, Sánchez Agesta señala que el término política posee tres sentidos fundamentales: a) como actuación de poder, aludiendo a la actividad que crea, desenvuelve y ejerce poder; b) como disyunción, oposición o lucha por el poder; y c) como actividad orientada por un fin.⁽¹⁰⁰⁾

Der Gablentz por su parte considera que la política "no es en sí lucha por el poder, sino lucha por el poder con el fin totalmente determinado de conseguir un orden de vida en común relativamente duradero y gobernar con él".⁽¹⁰¹⁾

Otto Suht a su vez define la política como "lucha por el poder; la política debe crear siempre un orden de vida común; la política es la lucha por el recto orden".⁽¹⁰²⁾

El maestro mexicano Andrés Serra Rojas considera que la política es "la actividad que tiene por objeto regular y coordinar la vida social, por medio de una función de orden, defensa y justicia, que mantenga la cohesión y la superación del grupo".⁽¹⁰³⁾

(100) Citado por Serra Rojas Andrés, op. cit., pp. 79-80.

(101) *Idem.*

(102) *Idem.*

(103) *Idem.*

Siguiendo a los autores citados es incuestionable que el significado de política siempre va ligado a la actividad que tiene que ver con el ejercicio del poder y la lucha por éste con el objeto de alcanzar un fin determinado, lo cual constituye la primera problemática que plantea el precisar qué significa que toda Entidad Fiscalizadora Superior debe ser un órgano apolítico. Pero hay otra cuestión que también plantea problemas al respecto. Ya en el capítulo anterior señalábamos que los controles en el ejercicio del poder público suelen clasificarse en jurídicos, políticos y sociales. Entre los controles de carácter político se encuentra el tradicional principio de la división de poderes, que ha sido concebido como un mecanismo de pesos y contrapesos para mantener dentro de los límites del derecho la actuación de los diversos órganos públicos. Por otra parte, la calificación de control jurídico ha sido reservada para los órganos jurisdiccionales principalmente y fuera de éste cualquiera otro ha sido considerado como político (cuando un poder posee facultades para limitar el ejercicio de determinada facultad de otro poder) o social (cuando el control relativo lo ejerce la sociedad a través, ya sea de la opinión pública, de los grupos de presión, etcétera).⁽¹⁰⁴⁾

Bajo estas premisas, la Fiscalización Superior, en cuanto forma específica de control que realiza el Poder Legislativo sobre el Ejecutivo a través de su órgano técnico, la Entidad Fiscalizadora Superior, debe considerarse como un control político, sobre todo cuando dicho control se realiza por órgano administrativo como es el caso de las contralorías generales y no por órgano jurisdiccional como en el caso de los tribunales de cuentas.

Es indudable que al amparo de la doctrina relativa a la defensa de la Constitución que expusimos en el capítulo anterior, la Fiscalización Superior es una forma de control político. Consecuentemente ¿qué significa que toda Entidad Fiscalizadora debe ser un órgano apolítico? Para responder a esta interrogante es preciso hacer un análisis por separado en lo que concierne, por una parte, al significado

(104) Cfr. Aragón Reyes, Manuel, *El Control Parlamentario como Control Político. En Estudios en Homaje al doctor Héctor Fix Zamudio*. UNAM, México, 19 . pp. .

de política, y por otra, en lo que concierne al tipo de control, en función de la naturaleza del trabajo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, que éstas llevan a cabo.

Desde el primer punto de vista, o sea atendiendo al significado de política, si consideramos que este término alude fundamentalmente a la lucha del poder público con el fin de alcanzar determinados propósitos, que son muy variables según la voluntad de los sujetos actuantes, que toda Entidad Fiscalizadora Superior debe ser un órgano apolítico significa que no debe tener interés alguno en la lucha por el poder público, aun cuando los fines que se pretenda alcanzar con esa lucha sean de gran estima para la sociedad en general. La Entidad Fiscalizadora Superior, para cumplir adecuadamente con su cometido, debe mantenerse al margen de esas luchas y en el cumplimiento de aquél debe conducirse siempre con imparcialidad, sin dejarse influir por los intereses que la política pretende alcanzar. Esta condición que debe satisfacer toda Entidad Fiscalizadora Superior adquiere mayor relevancia si se considera que el contexto en el cual opera, o sea el parlamentario, es un contexto político en el que la lucha por el poder público muchas veces constituye su actividad cotidiana; es la vida misma de los órganos legislativos. En tales circunstancias, las disposiciones legales que rijan la actividad de la Entidad Fiscalizadora Superior deben garantizar su independencia respecto del órgano legislativo, en los términos en que anteriormente expusimos este tópico, de tal manera que dicha independencia a su vez sea garantía de que la Entidad Fiscalizadora será un órgano apolítico, es decir, un órgano ajeno a la lucha por el poder público. Esto es justamente lo que queremos decir cuando afirmamos que toda Entidad Fiscalizadora Superior debe ser un órgano apolítico.

Por otra parte, desde el punto de vista del tipo de control que la Fiscalización Superior entraña, señalábamos que el mismo se clasifica como político en cuanto que se ejerce por el Poder Legislativo respecto del Ejecutivo. Esta es su naturaleza de acuerdo con la doctrina de la defensa de la Constitución. Pero es

incuestionable que el dato sobre el cual descansa ese criterio es meramente formal porque atiende únicamente a la naturaleza del órgano que lo realiza y no a la naturaleza en sí misma del control. Bajo estas premisas debemos recordar que la principal herramienta de trabajo de las Entidades Fiscalizadoras es la auditoría y que la planeación y ejecución de la misma debe llevarse a cabo por personal especializado y conforme a técnicas y procedimientos científicos que permitan cumplir con su trabajo. Frente a esta panorámica nos atrevemos a afirmar que la Fiscalización Superior, en sí misma considerada, con independencia del Poder Legislativo como depositario originario de su ejecución, es, antes que política, técnica y si se quiere jurídica. Con esto queremos decir que no basta el criterio formal para calificar a la Fiscalización Superior como una forma de control político. Si lo es desde el punto de vista del contexto en que opera. Pero consideramos que no reviste tal carácter si la analizamos en sí misma. Para corroborar este aserto basta con asomarse a sus métodos y técnicas de trabajo. Ellos son fundamentalmente de carácter científico y su ejecución requiere personal capacitado y versado en diversas áreas del conocimiento científico, lo que nos permite afirmar que antes que político es técnico. No sin razón hemos dicho que la Entidad Fiscalizadora Superior debe ser independiente técnica y operacionalmente, así como imparcial. Las razones que justifican estas características se apoyan antes que en criterios políticos o subjetivos en razones de índole científico.

F. Competencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

A lo largo de toda la exposición que hemos venido haciendo en este segundo capítulo con insistencia hemos repetido que la tarea esencial de las Entidades Fiscalizadoras Superiores consiste en fiscalizar al Poder ejecutivo en lo que concierne a la recaudación, administración y aplicación del ingreso y gasto públicos, funciones que en su conjunto constituyen la actividad financiera del Estado. Bajo esta premisa, si por competencia entendemos el conjunto de facultades de que está investido un órgano estatal conforme a una determinada norma jurídica,⁽¹⁰⁵⁾ la competencia de las

(105) Tamayo y Salmorán, *Kolando*, op. cit. p. 265-276.

Entidades Fiscalizadoras Superiores se refiere al conjunto de facultades de que están investidas de acuerdo con las disposiciones jurídicas que rigen su actuación. En términos generales la competencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores se refiere al facultamiento de que están investidas para fiscalizar la actividad financiera del Estado y más específicamente del Poder Ejecutivo. Esta es una apreciación genérica; pero desde luego que esta competencia tendrá que ser explicitada por el orden jurídico relativo a la Fiscalización Superior, partiendo como es de suponer de la norma fundamental, o sea la Constitución para desembocar en la legislación secundaria. Ahora, puesto que toda actividad del Estado es impensable sin los recursos económicos que la hacen posible, puede afirmarse que, en principio, la mayor parte de esas actividades son realizadas con recursos públicos, por lo que es importante que la legislación secundaria especifique de manera clara y precisa las facultades de la Entidad Fiscalizadora Superior, señalando qué operaciones y qué entidades públicas podrán ser objeto de revisión y en qué momento debe realizarse, aunque desde luego esta concreción depende de las circunstancias y necesidades de cada país.

No obstante lo anterior, es posible señalar un conjunto de entidades y sus operaciones que pueden o deben quedar comprendidas dentro de las facultades (competencia) de fiscalización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, que se justifican tanto por la naturaleza de esas entidades como por la naturaleza de los recursos que manejan.

1. En materia de ingresos

En primer lugar las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser competentes para ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo, si es necesario, las declaraciones individuales de los contribuyentes.⁽¹⁰⁶⁾ Las facultades en esta materia deben ser suficientes para que la

(106) Sobre el particular, la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la fiscalización, en su artículo 20 numeral 1, establece que "Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo las declaraciones individuales de los contribuyentes".

Entidad Fiscalizadora Superior verifique que la recaudación de los ingresos se haya ajustado a los montos previstos en los presupuestos de ingresos preparados por el Ejecutivo, de conformidad con las leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables. En principio, este tipo de control será de legalidad o regularidad, es decir, que la Entidad Fiscalizadora Superior se limitará a verificar que la recaudación de los ingresos se apegue a las mencionadas disposiciones aplicables, sin cuestionar la suficiencia de los mismos para su asignación al gasto público, aunque desde luego es posible, de acuerdo con las circunstancias de cada país, que pueda contar con facultades para revisar no sólo su conformidad sino también su suficiencia y rentabilidad y proponer, si es necesario, medidas de reforma. Pero repetimos, esto depende de las circunstancias y necesidades de cada país. Por otra parte, vale la pena comentar en este momento, así sea tangencialmente, que este tipo de control plantea una problemática muy interesante para la Entidad Fiscalizadora Superior. Este problema consiste en decidir si las facultades de ésta deberán limitarse a la revisión de la mera legalidad de la recaudación de los ingresos fiscales, una legalidad hasta cierto punto "vacía" o "fría" para llamarla de alguna manera, sin tomar en cuenta la situación económica en general de los contribuyentes, o bien, si puede cuestionar los niveles de imposición establecidos por el Estado de acuerdo con criterios de equidad y de justicia, sin perjuicio de la competencia que el Poder Judicial pueda tener al respecto. Este planteamiento obedece a que es frecuente escuchar que el Estado cobra impuestos muy elevados sin tomar en cuenta esa situación económica, planteándose de esta manera una constante fricción entre el Estado, llamado fisco, y los particulares, llamados contribuyentes. La solución a este dilema es complicado; por ahora nos limitaremos a plantearlo a reserva de que posteriormente profundicemos más en él.

2. En materia de egresos

En segundo lugar, la Entidad Fiscalizadora Superior debe contar con facultades para revisar las grandes inversiones que el Estado realiza en la ejecución de las obras públicas y en la adquisición de los bienes necesarios para cumplir con sus

funciones.⁽¹⁰⁷⁾ Es incuestionable que este es uno de los renglones en donde existe una cuantiosa utilización de recursos públicos y uno de los renglones en los que, con mayor frecuencia, se pueden presentar situaciones irregulares. De ahí pues, que sea esta una facultad imprescindible con que debe contar toda Entidad Fiscalizadora Superior. Desde luego que ella deberá comprender la revisión de los actos preparatorios a la ejecución de las obras y a la adquisición de los bienes, como son los relativos a los procedimientos de subasta y adjudicación. Además, en lo que concierne al control de las obras públicas no sólo deberá abarcar la regularidad de los pagos sino también la calidad de la obra, esto es, que la misma se haya realizado adecuadamente, que sirva a los propósitos para los cuales se diseñó y que en su construcción se hayan empleado los materiales apropiados, de acuerdo con las especificaciones pactadas.

Asimismo, la Entidad Fiscalizadora Superior debe contar con facultades para revisar el llamado gasto corriente,⁽¹⁰⁸⁾ integrado, entre otros, por las erogaciones relativas a servicios personales, materiales y suministros, servicios generales, etcétera. Este tipo de control también es muy importante porque las facultades de que esté investida la Entidad Fiscalizadora Superior deberán permitirle no sólo constatar o verificar la correcta aplicación del gasto antes citado, sino verificar, por ejemplo, que el número de plazas con que cuente el ente auditado sea el adecuado y necesario, evitando mediante el empleo de las medidas correctivas pertinentes la duplicidad de funciones o el cobro de sueldos u honorarios por personal que en realidad no labora en la entidad, como suele suceder en la práctica. Deben permitirle igualmente verificar que la entidad auditada administre adecuadamente sus recursos materiales. Este tipo de control debe abarcar desde el adecuado resguardo y contabilización de los bienes, hasta el uso racional y oportuno de los mismos, evitando prácticas viciosas como son su uso para fines personales de los servidores públicos. Finalmente, para no ser prolijos en la ejemplificación, el tipo de control que comentamos debe permitirle a la Entidad Fiscalizadora Superior verificar que las adquisiciones y suministros de la entidad

(107) La Declaración de Lima, en su artículo 21 numeral 1, señala que "Los recursos considerables que el Estado emplea para contratos públicos y obras públicas justifican un control especialmente escrupuloso de los recursos empleados".

(108) *La Auditoría de Legitimidad en los Egresos del Sector Central*, Contaduría Mayor de Hacienda. Seminario Internacional de Auditoría de Legitimidad. México, 1989, pp. 41-47.

auditada se hayan realizado con regularidad y que tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo satisfagan las necesidades de la propia entidad. Con ello podrá evitarse el suministro o adquisición de bienes en cantidades excesivas o que no satisfacen las necesidades de la entidad y que muchas veces no llegan ni siquiera a utilizarse con menoscabo, como es obvio, del erario público.

3. En materia de evaluación de programas

En tercer lugar, la Entidad Fiscalizadora Superior debe contar con facultades para revisar los planes y programas del gobierno en general.⁽¹⁰⁹⁾ En efecto, mediante este tipo de revisión tiene la posibilidad de verificar el cumplimiento de los objetivos y metas de los diversos programas presupuestarios en relación con los recursos empleados en su consecución. La revisión en este caso debe consistir en evaluar la congruencia que guarda cada programa con los demás instrumentos de planificación; su suficiencia para resolver los problemas específicos a cuya solución está destinado; la eficacia con que se ejecutó, es decir, el grado en que se alcanzaron sus metas; y la eficiencia con que se aplicaron los recursos correspondientes, esto es, el costo con que se realizaron sus acciones⁽¹¹⁰⁾ Como es posible advertir, si la actividad global del Estado y más específicamente del Poder Ejecutivo se rige o se conduce bajo el diseño de programas, en los que se señalan sujetos responsables de su ejecución, tiempos para su realización, recursos económicos para ello y metas y objetivos a alcanzar, es factible que la Entidad Fiscalizadora Superior amplíe considerablemente su radio de fiscalización, pues este tipo de control en específico permite revisar con pocos recursos grandes sectores de la administración pública, sobre todo cuando ésta se rige por el sistema de presupuesto por programas. Además, puesto que tales programas y en general los instrumentos de planeación recogen los principios y fines que el Estado pretende alcanzar, plasmados en la Constitución, la revisión de los mismos por parte de la Entidad Fiscalizadora Superior permite conocer el grado en

(109) *El esquema de Evaluación de Programas*. Contaduría Mayor de Hacienda. Seminario Internacional de Auditoría de Legalidad, México, 1989, pp. 29-31.

(110) *Idem*.

que tales principios y fines se alcanzan, contribuyendo de esta manera, en una apreciación muy genérica que nos permitimos formular, a la realización del Estado de Derecho. En efecto, como señalamos en el capítulo anterior, las constituciones modernas contienen disposiciones que señalan la orientación del Estado y los valores a que este sirve. En particular, le señala sus fines en materia educativa, en materia económica, en materia de vivienda, en materia de salud, etcétera, correspondiendo a la planeación el diseño de los programas para alcanzar tales fines de manera concreta. Pero como los mismos no es posible alcanzarlos si no es con los recursos financieros que provienen del propio individuo integrante del Estado, la fiscalización de éstos en función de aquéllos es una facultad imprescindible que debe figurar dentro del ámbito de competencia de toda Entidad Fiscalizadora Superior. Por otra parte, vale la pena comentar que este tipo de revisión además de permitir la evaluación de programas y conocer el grado en que se alcanzan sus metas y objetivos, permite detectar desviaciones y determinar sus causas, a efecto de promover la instrumentación de las medidas correctivas que resulten necesarias y procedentes.⁽¹¹¹⁾

Estas son, a grandes rasgos, las materias sobre las cuales debe tener competencia toda Entidad Fiscalizadora Superior a efecto de materializar el tipo de control que le corresponde ejercer, es decir la correcta administración y aplicación de los recursos públicos. No obstante, queda pendiente aún precisar qué tipo de entidades públicas deben quedar bajo su control.

4. Entidades que deben quedar sujetas a fiscalización

En principio, hemos dicho que la fiscalización superior es una forma de control del Poder Legislativo sobre el Ejecutivo, en cuanto que éste poder tiene la encomienda de los fondos públicos. Consecuentemente, lo lógico es pensar que las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben tener competencia para fiscalizar a toda entidad del Poder Ejecutivo que recaude ingresos públicos o que realice gasto público.

(111) *Idem.*

Sin embargo, esta es una situación hasta cierto punto variable, cuya extensión, en los términos indicados, depende de las circunstancias de cada país. En estas condiciones, lo ideal es que la Entidad Fiscalizadora Superior cuente con facultades para revisar a toda entidad pública, ya se trate del aludido sector central o de las empresas públicas en su conjunto, sin importar la naturaleza específica de éstas⁽¹¹²⁾. Lo importante es que todas ellas sean responsables de administrar y utilizar fondos públicos para que la Entidad Fiscalizadora Superior pueda revisar sus operaciones. Esta aseveración asume mayor relevancia en tratándose de las empresas públicas, porque la intervención del Estado en la vida social, económica, cultural, etcétera, ha sido posible gracias a que su actividad se ha desenvuelto a través de tales entidades cuyo presupuesto, en ocasiones, llega a superar al asignado al tradicional sector central. No debe haber pues, en conclusión, limitación alguna para las Entidades Fiscalizadoras Superiores en este aspecto.

G. Fines de la fiscalización superior

Con base en lo que hemos expuesto acerca de lo que es la fiscalización superior y las características y condiciones que deben satisfacer los órganos que la ejercen, se comprende que ese tipo específico de control de la legalidad en el sector público persigue diversas finalidades que son, en última instancia, las que justifican su razón de ser. En estas circunstancias, puede decirse que esas finalidades son de diversa índole, pero son fundamentales las de carácter económico y social, como a continuación veremos.

1. Garantizar la veracidad, objetividad e idoneidad de la información rendida por el Ejecutivo

Una de las principales finalidades de la Fiscalización Superior es garantizar que la información que el Poder Ejecutivo rinde a la comunidad en general

(112) Cfr. "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", artículos 19, 23, 24 y 25, en Derecho Parlamentario, cit. pp. 199-200; Normas de Auditoría de la INTOSAI, concretamente las normas 16, 17 y 18, cit. p. 15.

para dar cuenta de la administración y utilización de los recursos públicos sea veraz, objetiva e idónea, lo cual sin duda constituye una de las mayores demandas de la sociedad en general, que desea transparencia y honradez al respecto⁽¹¹³⁾. Cabe comentar que tal finalidad de la Fiscalización Superior es inmanente a ésta en cuanto que ella misma parte de la información que el Poder Ejecutivo le proporciona para efectuar sus revisiones y, en tal virtud, la Entidad Fiscalizadora es la primera obligada a dar testimonio de la veracidad, objetividad e idoneidad de dicha información.

2. Contribuir a optimizar el manejo de los recursos públicos

En segundo lugar, dentro de los fines primordiales que persigue la Fiscalización Superior se encuentra el de contribuir a optimizar el manejo de los recursos públicos para asegurarse de que se aplican correctamente a la consecución de mayores niveles de bienestar social⁽¹¹⁴⁾. A este respecto conviene recordar que tradicionalmente el presupuesto público ha sido considerado, en mayor o menor medida según su estructura, como un instrumento de distribución del ingreso, en cuanto que sus mayores partidas deben encaminarse a realizar obras de carácter general, a la salud, a promover el empleo y la cultura, etcétera⁽¹¹⁵⁾. En tal virtud, al fiscalizarse su aplicación, la Entidad Fiscalización Superior contribuye a optimizar su manejo.

3. Contribuir a mantener el equilibrio en el ejercicio del poder

En tercer lugar, de acuerdo con la doctrina de la defensa de la Constitución que ya hemos comentado, que considera al principio de la división de poderes como un instrumento para mantener el equilibrio en el ejercicio del poder,

(113) Rico Ramírez, Miguel, *Los fines sustantivos del control de las acciones de gobierno*. IV Reunión Nacional de Contralores Estados-Federación, Contaduría Mayor de Hacienda, Cámara de Diputados, México, 1988, p. 3.

(114) *Idem*.

(115) *Cfr. Administración Presupuestaria y Financiera, el Presupuesto como Instrumento de Política Económica*. En *Administración Pública*, Marco Internacional (1967-1987), cit. pp. 139 - 141; Mancera Ortiz, Rafael, *El Presupuesto Fiscal y la Economía Nacional*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1956, pp. 7 y ss.

puede decirse que la Fiscalización Superior desempeña un papel central, pues contribuye a mantener dicho equilibrio, en cuanto que combate el abuso del poder y la corrupción en general (dentro del ámbito de su competencia) tan negativos en cualquier sistema de gobierno⁽¹¹⁶⁾. Además, en cuanto que tal función permite detectar situaciones irregulares y desviaciones en la operación de las distintas entidades públicas, contribuye también a promover, a través de las acciones legales procedentes, los ajustes pertinentes e idóneos para su corrección.

4. Aumentar la confianza de los gobernados en sus instituciones

Por último, si bien esta no es una de sus finalidades intrínsecas, la Fiscalización Superior tiende a aumentar la confianza de los gobernados en sus instituciones, sin la cual es muy difícil y a veces imposible gobernar, propiciando, al mismo tiempo, dicha confianza, la paz social y la permanencia y estabilidad de las mencionadas instituciones⁽¹¹⁷⁾.

H. Momento en el cual las Entidades Fiscalizadoras Superiores ejercen el control

Este aspecto en la Fiscalización Superior es muy importante, pues la efectividad de la misma depende en gran medida de la oportunidad con que se efectúe, es decir, del momento en el cual se realice el control o se revise las operaciones del Poder Ejecutivo. Así, puede hacerse una división de gran trascendencia en esta materia: el control previo y el control posterior⁽¹¹⁸⁾.

(116) Rico Ramírez, Miguel, op. cit. p. 3

(117) Idem p. 4

(118) Cfr. "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", artículo 2o., en Derecho Parlamentario, cit. pp. 188-189; Administración Presupuestaria y Financiera, Auditoría de Cuentas, en Administración Pública, Marco Internacional (1967-1987), cit. pp. 146-147.

1. El control previo

El control previo es aquél que tiene lugar antes de que el Poder Ejecutivo, a través de sus distintas entidades en específico, realice sus operaciones financieras de recaudación, administración y utilización de los recursos públicos. Este tipo de control permite minimizar los riesgos o irregularidades que puedan cometerse en la actividad financiera de dichas entidades, sobre todo porque impide un perjuicio o daño a la hacienda pública antes de que éste se produzca. Sin embargo, tiene la desventaja de que por realizarse previamente a la ejecución de dichas operaciones, la Entidad Fiscalizadora Superior interfiere en las atribuciones propias de la entidad auditada, con menoscabo de su independencia y de la efectividad de su trabajo. En cierto modo, en cuanto que este momento del control requeriría la concurrencia de la Entidad Fiscalizadora Superior y de la entidad auditada, ello plantearía problemas de competencia pues sería difícil discernir y hacer compatibles las facultades de una y otra. Por tal motivo, lo conveniente en este caso es que el control previo quede a cargo de los órganos de control interno de la propia entidad auditada y en general del Poder Ejecutivo, que por su naturaleza forman parte de este último, lo que permitiría superar el inconveniente señalado⁽¹¹⁹⁾.

2. El control posterior

Por lo que respecta al control posterior, es aquél que se realiza una vez que la entidad auditada ha ejecutado sus operaciones financieras, el cual puede tener lugar inmediatamente que se han concluido dichas operaciones o cierto tiempo después. Por la naturaleza de su trabajo y el tipo de control que realiza la Entidad Fiscalizadora Superior, lo ideal y más adecuado, en cuanto a la oportunidad de su ejercicio, es que éste se efectúe posteriormente. Ello permitiría evitar las confusiones

(119)Idem.

y los problemas de competencia a que nos hemos referido, además de que también permitiría identificar responsables de las irregularidades que llegaren a cometerse ⁽¹²⁰⁾.

Por otra parte, y como lo hemos señalado en otras ocasiones respecto de otros aspectos de la Fiscalización Superior, la oportunidad en el control que ésta implica dependerá de las circunstancias de cada país, pero sea cual fuere el sistema que se adopte, él deberá garantizar que la Entidad Fiscalizadora Superior cumpla adecuadamente con su trabajo.

I. La auditoría como instrumento de trabajo de las entidades fiscalizadoras superiores

1. Introducción

Ante la expansión sin precedentes que ha experimentado el Estado en el presente siglo y el vasto universo que hoy día representa la administración pública, herramienta con la cual el Poder Ejecutivo cumple con sus atribuciones constitucionales, las Entidades Fiscalizadoras Superiores se han visto obligadas a estudiar y adoptar nuevos y modernos métodos de trabajo que les permitan cumplir con sus funciones. En principio es materialmente imposible que puedan revisar todas y cada una de las operaciones del Poder Ejecutivo. Si ello deseara hacerse, la Entidad Fiscalizadora Superior tendría que aumentar su personal y su presupuesto casi a la misma dimensión que actualmente tiene aquél poder, y ello, como es obvio, no es posible.

En tales circunstancias, las Entidades Fiscalizadoras Superiores han echado mano de un instrumento nacido no en el ámbito del sector público, sino del

(120) *Idem.*

sector privado, adoptándolo a las necesidades propias de la Fiscalización Superior. Nos referimos a la auditoría⁽¹²¹⁾.

Este concepto, como es fácil advertir, es enteramente ajeno a nuestra disciplina, el Derecho. Por tal motivo, con el objeto de no rebasar el estudio estrictamente jurídico de este trabajo (lo cual es debido a clarar aunque pretendiésemos hacerlo sería francamente imposible por razones obvias), haremos una breve referencia a dicho concepto, a sabiendas de que nos moveremos en un terreno inestable y desconocido pero que es en cierto modo inevitable, pues como hemos señalado, constituye la principal e imprescindible herramienta de trabajo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Hecha esta aclaración, el primer paso a dar consiste en cuestionarnos qué es la auditoría. En este sentido, Alfredo Adam y Guillermo Becerril manifiestan que no existe una definición clara y precisa de lo que debe entenderse por auditoría, aunque consideran que ésta se asocia con revisión, examen o evaluación, concluyendo que ella puede concebirse como una función que tiene como objetivo la práctica o realización de una revisión, clasificándose de distintas maneras según su ámbito, su competencia y su tipo⁽¹²²⁾.

Por otra parte, en las Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), no se establece en general qué es la auditoría, pero se define ésta en función de sus tipos específicos, de cuyo análisis se desprende que por auditoría se entiende la actividad mediante la cual se verifica o revisa un objeto determinado, que puede ser variable según la materia de que se trate (puede ser un informe financiero; sistemas y operaciones de esta índole;

(121) Cfr. *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, en *Diálogo*, Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda, cit. p. 1.

(122) *La fiscalización en México*. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1986, pp. 65-69

sistemas de control interno; la observancia de disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la entidad auditada, etcétera)⁽¹²³⁾.

De acuerdo con lo anterior y a pesar de las dificultades que representa definir el concepto auditoría, para los efectos de nuestro estudio puede afirmarse que consiste en una actividad o función que tiene por objeto revisar, examinar, verificar o evaluar una materia determinada, con el objeto de conocer la legalidad de la misma.

2. Concepto clásico de la auditoría

En sus orígenes esta actividad o función se asocia indefectiblemente a la revisión, examen, verificación o evaluación de estados de cuenta y de información financiera en general. Su objeto o materia se circunscribe en exclusiva a aspectos contables y sus métodos de trabajo se limitan en congruencia con aquél a la glosa, esto es, a la revisión meramente numérica de documentos contables ⁽¹²⁴⁾. En otras palabras, que las cifras y operaciones en éstos consignados sean correctos y por consecuencia que no exista error en los mismos. Tradicionalmente esta había sido la concepción de la auditoría, cuyos orígenes, como indicamos, se ubican en el campo privado y que no obstante esa limitación trascendió al ámbito de la auditoría gubernamental ante la necesidad de revisar la administración de los fondos públicos, situación que se vio reflejada en la forma en que hasta hace pocos años cumplían con su trabajo un gran número de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Sin embargo, puesto que la auditoría en el ámbito del sector público tiene como propósito primordial, según hemos dicho, revisar la gestión financiera del Poder Ejecutivo, las condiciones o contexto en que se practica y los fines últimos que persigue, han obligado a superarla cualitativa y cuantitativamente de las auditorías en el sector privado, sobre todo porque, como resultado de la mayor participación del

(123) Cfr. *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, Glosario, cIL p. 27.

(124) Kohler, *Diccionario para Contadores*, Editorial UTEHA, México, 1979.

Estado en la economía, las operaciones de éste se han vuelto cada vez más vastas, diversas y complejas. Por esta razón, se ha dicho que la "auditoría gubernamental ha experimentado cambios radicales en los últimos años: no sólo se han innovado sus métodos, técnicas y procedimientos, sino que se han ampliado considerablemente su enfoque y su cobertura. Este desarrollo sin precedente ha obligado a adecuar y a complementar las normas trasplantadas originalmente del sector privado para considerar ciertos aspectos que no estaban considerados en ellos, o para normar otros de distinta manera o con mayor énfasis..."⁽¹²⁵⁾. Resultado de este proceso de modernización y avance es la superación, como antes indicamos, del concepto tradicional de la auditoría para ceder su lugar a una nueva concepción, como veremos a continuación.

3. Concepto actual de la auditoría

La auditoría clásica a que nos hemos referido en el apartado anterior, también se le ha llamado auditoría financiera y de cumplimiento o auditoría de regularidad; ello obedece a que con la misma se verifica que las operaciones de la entidad auditada se lleven a cabo de conformidad con la legislación y normatividad aplicables; es decir, consiste en revisar el cumplimiento u observancia (legalidad o regularidad) de las disposiciones respectivas que regulan la actividad financiera de la entidad ⁽¹²⁶⁾.

Sin embargo, la importancia de revisar los recursos públicos ha exigido que no sólo se examine la regularidad de éstos, sino además que se administren y apliquen con economía, eficiencia y eficacia. Esta exigencia ha sido motivada por el hecho de que la experiencia ha demostrado que muchas veces la mera legalidad o regularidad en la observancia de las disposiciones que rigen la actividad financiera no

(125) *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, cit. p. 1

(126) Cfr. Adam Adam, Alfredo y Becerril Lozada, Guillermo, *La Fiscalización en México*, cit. p. 67; *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, Glosario, cit. p. 27; Rico Ramírez, Miguel, *Las Fines sustantivos del control de las acciones de gobierno*, cit. p. 4.

es garantía de que los resultados que se desea obtener serán alcanzados o en el mejor de los casos los más adecuados.

En estas circunstancias, el concepto actual de la auditoría impone la necesidad de que el mismo englobe el tradicional principio de legalidad así como los mencionados principios de economía, eficiencia y eficacia, ante la imposibilidad de que mediante la auditoría clásica de legalidad o regularidad se evalúen dichos principios.

Ahora bien, no obstante que éstos tres últimos términos pueden tener un significado distinto, en el campo de la auditoría gubernamental se les ha asignado, en términos generales, los siguientes significados⁽¹²⁷⁾:

Economía. Adquisición de toda clase de bienes y servicios en las mejores condiciones en cuanto a precio, calidad, cantidad y oportunidad.

Eficiencia. Correspondencia que debe existir entre los resultados obtenidos y los recursos empleados en su consecución (materiales, humanos, técnicos, financieros, etcétera). Este principio apunta hacia la correcta combinación de tales recursos para obtener los mejores resultados.

Eficacia. Significa alcanzar las metas y objetivos propuestos. Desde el punto de vista de la auditoría, significa verificar el grado en que se han alcanzado los objetivos de un programa.

4. La auditoría operacional o de las 3E's

La combinación de los principios mencionados como objetivos a evaluar en la auditoría ha dado lugar a la llamada auditoría operacional o de las 3E's

(127) Cfr. "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización", artículo 4, en *Derecho Parlamentario*, cit. pp. 100-190; *Normas de Auditoría de la INTOSAI*, Glosario, cit. p. 27; Rico Ramírez, Miguel, op. cit. pp. 4-5.

(economía, eficiencia y eficacia), la cual pretende superar la clásica revisión de regularidad, sin que esto signifique que ésta ya no se practique. En realidad, la auditoría operacional aún encuentra problemas de índole metodológico para poder evaluar sus objetivos, por lo que su aplicación es todavía limitada, predominando hoy en día la clásica revisión de regularidad. Sin embargo, los esfuerzos por superar esta concepción en la práctica no se han escatimado y ello constituye una preocupación constante de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de todo el mundo, como quedó de manifiesto en el XII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores que se celebró en 1986 en Sydney, Australia, cuyo tema principal fue el de la auditoría operacional o de las 3E's y respecto del cual se formularon las siguientes conclusiones:

- "La tarea tradicional de las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) ha consistido en practicar auditorías de regularidad, que comprenden todos los aspectos del cumplimiento de las leyes y reglamentos y de la responsabilidad financiera".

- "Además de la auditoría de regularidad, existe otro tipo de auditoría que tiene por objeto evaluar la economía, eficiencia y efectividad de la administración del sector público y que se conoce como auditoría operacional".

- "No se ha encontrado aún un término generalmente aceptable que abarque tanto a la auditoría de regularidad como a la operacional, aunque las expresiones 'auditoría comprensiva', 'auditoría integrada' y 'auditoría de alcance total' han sido adoptadas por algunas EFS con ese propósito".

- "El alcance de la auditoría operacional depende de las atribuciones legales y de las circunstancias particulares de cada EFS".

- "Existen algunas restricciones para determinar el alcance de la auditoría, particularmente con respecto a la evaluación de las decisiones relacionadas

con las políticas. No obstante, se considera aceptable que la auditoría operacional incluya el examen de la información que conduce a las decisiones en materia de políticas, así como la determinación del grado en que se han alcanzado los objetivos de esas políticas⁽¹²⁸⁾.

Como se puede advertir, la auditoría operacional o de las 3E's aún plantea grandes problemas que van desde el técnico o metodológico hasta el del nombre adecuado para denominarla. Sin embargo, su adopción por las Entidades Fiscalizadoras Superiores es una necesidad ineludible si se quiere que los resultados del trabajo de éstas realmente respondan a las exigencias del Estado contemporáneo. En este punto, el apoyo que las legislaturas brinden a sus órganos técnicos constituye un factor muy importante en el logro de tal propósito. Solamente una voluntad política desinteresada pero orientada por los valores que conducen a la realización del ser humano puede constituir una garantía de que tal propósito se alcanzará. En la etapa actual, la sociedad demanda no una legalidad vacía o formal, sino una legalidad material, que parta de las condiciones reales y concretas en que se desenvuelve el individuo. Este tipo de legalidad debe ser el contenido de las disposiciones jurídicas y las Entidades Fiscalizadoras Superiores, en cuanto órganos de control, deben velar por su observancia o cumplimiento, pero abarcando este control los principios de economía, eficiencia y eficacia, cuya evaluación sin duda redundará en una mejor gestión financiera de los recursos públicos.

(128) *XI Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, Conclusiones*, Contaduría Mayor de Hacienda, Cámara de Diputados, México, 1987.

CAPITULO TERCERO

LA FISCALIZACION SUPERIOR EN MEXICO

A. Antecedentes de la Fiscalización Superior en México

La Fiscalización Superior -empleando la terminología moderna- en cuanto forma de control del Poder Legislativo sobre el Ejecutivo respecto de la gestión financiera de los recursos públicos, es una función con gran arraigo en México que nació en los albores de nuestra independencia y que reconoce antecedentes aún más remotos como a continuación veremos, pero que sin embargo durante más de una centuria habría de permanecer en un estado de aletargamiento sirviendo sólo para fines formales sin realizar tareas efectivas de control y fiscalización.

En efecto, en cuanto forma de control a cargo del Poder Legislativo, la Fiscalización Superior aparece en los inicios de nuestra independencia, reconociéndose su existencia en el primer documento de índole constitucional sancionado durante la lucha por la emancipación de la Corona: el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, aprobado en Aputzingán el 22 de octubre de 1814, en cuyo artículo 114 establecía que una de las atribuciones del Supremo Congreso era examinar y aprobar las "cuentas de recaudación e inversión de la Hacienda Pública" (129). La competencia que este artículo atribuye al Supremo Congreso es evidentemente la que constituye la esencia, de acuerdo con la terminología actual, de la Fiscalización Superior. El precepto citado no sólo otorgaba al Supremo Congreso la facultad de examinar y aprobar las cuentas relativas a la inversión de la Hacienda Pública, sino también la de examinar y aprobar las cuentas de

(129) Cfr. Faya Viesca, Jacinto, *Evolución constitucional y significado político de la cuenta pública en México*. En *Revista de Administración Pública*, No. 44, Oct.-Dic. 1980, México, p. 62.

recaudación. La competencia atribuida al Supremo Congreso abarcaba tanto los ingresos como los egresos de la Hacienda Pública.

Sin embargo, no obstante que fue el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814 el primer documento posterior al inicio de la guerra de independencia en el que se previno la fiscalización sobre la Hacienda Pública, en realidad esta función reconoce antecedentes aún más lejanos como antes indicamos. Un primer antecedente inmediato que podríamos citar es la Constitución española de Cádiz, promulgada en la misma ciudad el 19 de marzo de 1812 y que rigió durante el período en el que se realizaron los movimientos por la emancipación de México de la Corona, la cual establecía en su artículo 131 fracción XVI que era facultad de las Cortes "examinar y aprobar las cuentas de la inversión de los caudales públicos", ⁽¹³⁰⁾ y en sus fracciones XII y XIII facultaba también a las Cortes para fijar los gastos de la administración pública y establecer anualmente las contribuciones e impuestos ⁽¹³¹⁾.

Ahondando un poco más en datos históricos, el Tribunal de Cuentas, como órgano dependiente de las Cortes a cuyo cargo estaba la fiscalización de la Hacienda Pública, es una institución muy antigua cuyos orígenes, según los historiadores, se remontan a la baja edad media, "...cuando a finales del siglo XIII, el rey Sancho IV de Castilla creó una magistratura Colegiada, a la que se le configura como órgano de fiscalización superior de la Hacienda. Aproximadamente por la misma época aparece en Francia la 'Chambre des Compts', que es regulada en 1319, por las Ordenanzas del rey Capeto Felipe V 'el Largo'. En estas Ordenanzas se fija el lema, que aún perdura en todas las memorias que anualmente publica en Francia 'La Court des Comptes': 'Tenemos ordenado que cada uno de nosotros veamos alguna vez a nuestro Estado a través de los contables'. Fue, sin embargo, en las Ordenanzas de Juan II de Castilla, dadas en Valladolid las de 1437 y en Madrigal las de 1442,

(130) *Idem.*

(131) *Idem.*

cuando el Tribunal de Contaduría Mayor, del cual es heredero directo el actual Tribunal de Cuentas, se consolida una institución" (sic)⁽¹³²⁾.

En realidad, como se señala en el texto precedente, los orígenes de la Contaduría Mayor de Hacienda de México pueden rastrear en la península Ibérica, en la cual, aun antes de la conquista existía ya una institución con dicho nombre y cuya competencia y composición habría de estar sujeta a un proceso continuo de cambios, pues en efecto, por una parte existía la Contaduría Mayor de Hacienda, cuyas funciones no eran propiamente de fiscalización, sino de administración, cobro y distribución de la Real Hacienda, y por otra la Contaduría Mayor de Cuentas, cuya función primordial estribaba en revisar las cuentas presentadas por los recaudadores de las rentas reales, órgano éste último del cual posteriormente habría de surgir el Tribunal Mayor de Cuentas, mediante Ordenanza de Felipe II del año de 1568⁽¹³³⁾, quien dispuso que la Contaduría Mayor "sea habida por 'tribunal ordinario' y sus contadores, tenientes y oidores por 'jueces ordinarios', con la jurisdicción para conocer, en primera instancia y en grado de apelación, 'de los negocios, causas y pleitos' que, en nombre del Rey, 'se movieren y trataren'..., entre otros, 'contra quienes se eximan o pretendan eximir de no pagar ni contribuir en las nuestras Rentas, pechos y derechos, por cualquier causas, títulos o razones'; 'contra los arrendadores, receptores, fieles, cogedores, y otras cualesquier personas que hubiesen cogido y llevado las nuestras Rentas, pechos y derechos por recudimiento, receptoría o fidedad'; 'en lo que toca al cumplimiento y ejecución de los recudimientos, receptorías y fidedades'; 'en todo lo tocante y concerniente al encabezamiento general del Reyno ... y del modo del repartimiento y hacinamiento de Rentas que en virtud de él en los lugares se ha de hacer'; 'contra todos los que hicieren fraudes, ligas y monopolios cerca de las nuestras

(132) Salazar Abaroa, Enrique, 4., op. cit. p. 43

(133) Cfr. Rico Ramírez, Miguel y Vives Parroquín, José Luis, *Origen y Evolución de la Contaduría Mayor de Hacienda*. Cámara de Diputados, sin año de edición, pp. 33-35.

Rentas, é impiden el beneficio, acrecentamiento o cobranza de ellas en cualquier manera ..."(134)

En México, y en general en todas las colonias españolas durante el Virreinato, se instauran diversos puestos encomendados a funcionarios reales a quienes se atribuyó la función de cuidar y velar por la adecuada administración de las riquezas del nuevo mundo, todo ello, como es de esperarse, en beneficio de la Corona. Sin embargo, lo difuso de esa función, que se atribuía a diversos funcionarios que iban desde el propio Virrey hasta funcionarios especializados enviados desde España, hacían difícil alcanzar un control eficaz sobre la Hacienda, por lo que en el año de 1605, el rey Felipe III promulga las Ordenanzas por las cuales se crean los Tribunales de Cuentas en América, los cuales se establecieron en las ciudades de México, Lima y los Reyes(135).

"Con las reformas de 1605, los Tribunales de Cuentas se constituyen en órganos eficaces, no sólo de fiscalización de las cuentas, sino también del adecuado funcionamiento de todo el sistema administrativo de Hacienda, que seguirá encomendado en gran parte a los oficiales reales... Sus atribuciones se refieren principalmente a tomar y fenecer las cuentas presentadas por los oficiales reales y los tesoreros, arrendadores, administradores, fieles y cogedores de las rentas reales, 'conforme al orden y estilo de la Contaduría Mayor de Cuentas de Castilla'. Han de entender también en el cobro de los retrasos en el pago de las deudas al fisco. Para ello, los oficiales reales deberán enviar cada seis meses los cargos que tengan contra los deudores y en los tribunales ha de haber libros para el mejor desempeño de esas tareas. El contador más antiguo visitará anualmente las Cajas, hará inventario de cuanto hullare en ellas y comprobará si hay dinero fuera, dando cuenta al Virrey o al Presidente de la Audiencia para que proceda, averigüe y sentencie. Los Tribunales de Cuentas recibirán en adelante las fianzas que los oficiales reales están obligados a dar al

(134) *Idem*

(135) *Idem*, pp. 48-57

tomar posesión de sus cargos, se asegurarán de su renovación oportuna y les tomarán cuentas anualmente".⁽¹³⁶⁾

Estas eran las funciones primordiales que desempeñaban los Tribunales de Cuentas durante la Colonia. Ellas eran básicamente de fiscalización sobre la Hacienda Real y sobre los funcionarios encargados de administrarla. Sin embargo, puesto que la Hacienda Real se considera patrimonio personal del monarca, de acuerdo con la ideología absolutista que entonces predominaba, la fiscalización que en última instancia se practicaba se encaminaba a asegurar la correcta administración de la Hacienda en favor del soberano. Este era el destinatario último de esas funciones y él, por su parte, no estaba obligado a rendir cuentas de su gestión al pueblo, quien carecía de derechos al respecto ante el monarca.⁽¹³⁷⁾ Esta situación sólo fue superada hasta prácticamente el siglo XVIII, con el nacimiento de los primeros Estados liberales que descansaban, entre otros principios filosóficos, sobre la idea de la radicación popular de la soberanía y conforme al cual los órganos de representación del pueblo debían participar en las decisiones para la formulación y control del gasto público⁽¹³⁸⁾.

En el caso de México, como antes señalamos, el Tribunal de Cuentas respondió a la ideología del Estado absolutista y así permaneció durante la Colonia hasta que fue suprimido al otorgarse la función de rendir cuentas al Supremo Congreso a que se refiere el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814, el cual, siguiendo a la Constitución de Cádiz de 1812 y a la ideología de la radicación popular de la soberanía y el principio de la división de poderes, confirió las tareas de fiscalización de la Hacienda Pública a un órgano de representación popular, como lo fue el citado Supremo Congreso. Sin embargo, dicha

(136) *Idem.*, pp. 58-59

(137) *Cfr. Faya Viesca, Jacinto, op. cit.* p. 61.

(138) *Idem.*

función no se cumplió cabalmente puesto que, como es bien sabido, el mencionado Decreto nunca entró en vigor⁽¹³⁹⁾.

La Constitución Federal de 1824 constituye el segundo documento posterior a la independencia en el que se recoge como atribución a cargo del Congreso la facultad de revisar la cuenta pública del Poder Ejecutivo, al establecer en su artículo 50 fracción VIII como facultad exclusiva del Congreso General, tomar anualmente cuentas al gobierno⁽¹⁴⁰⁾. Con base en esta disposición, el 24 de octubre de 1824 se publicó la Ley de Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en cuyos artículos 42 a 51 se previno por vez primera la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda -nombre con el cual subsiste hasta la fecha- señalándose su estructura y atribuciones para cumplir su cometido⁽¹⁴¹⁾.

Con posterioridad a la expedición de la ley citada en el párrafo precedente, se emitieron otras disposiciones que regularon aspectos específicos en el funcionamiento de la Contaduría Mayor de Hacienda. Así, puede citarse el Decreto del 8 de mayo de 1826 "Sobre la memoria del Ministerio de Hacienda", en el que se contempla "la exposición con la que este había de presentar, al Congreso, el Presupuesto General de gastos y la cuenta del año anterior y sus "objetos" eran, de acuerdo con el artículo 2o. del referido decreto, "informar al Congreso, de las causas del progreso o decadencia de cada uno de los ramos del erario federal; indicar la reforma de que sea susceptible su administración, y proponer el establecimiento, extinción o baja de impuestos a fin de nivelar en cada año los productos con los gastos"⁽¹⁴²⁾.

Otras disposiciones fueron el "Reglamento para la Sección de Hacienda de la Contaduría Mayor", publicado el 10 de mayo de 1826, y el "Reglamento para la

(139) Cfr. Rico Ramírez, Miguel y Vives Parroquín, José Luis, op. cit. p. 64.

(140) Cfr. Adam Adam, Alfredo y Becerril Lozada, Guillermo, op. cit. p. 109.

(141) Cfr. Rico Ramírez, Miguel y Vives Parroquín, José Luis, op. cit. 67-68

(142) Idem. p. 69

Sección de Crédito Público de la Contaduría Mayor", publicado el día 13 del mismo mes y año, y en los que se establecían la estructura específica de cada una de las secciones en que se dividía la Contaduría Mayor de Hacienda, las facultades de cada uno de sus titulares y los procedimientos a seguir en su operación⁽¹⁴³⁾.

Posteriormente, el 26 de marzo y el 4 de abril de 1829 se expidieron dos leyes mediante las cuales se autorizó al Contador Mayor, respectivamente, a realizar cortes de caja de la Tesorería General de la Federación y a expedir Finiquitos de Cuentas.⁽¹⁴⁴⁾ En octubre de 1830, otra disposición previno que los libros que llevara la Tesorería General de la Federación fueran autorizados por el Contador Mayor de Hacienda.⁽¹⁴⁵⁾ "Más tarde, al expedirse el Reglamento de la Tesorería General de la Nación, en cumplimiento de la "Ley sobre calificación, clasificación y liquidación de la deuda pública interior de la nación" del 21 de mayo de 1831, no sólo se le reconocieron al Contador las facultades de intervención en los cortes de caja y las de autorización de los libros de la Tesorería, sino que se le dio además la facultad de tomar cuenta y razón de las relaciones de todos los contadores, comisarios y subcomisarios encargados de recaudar fondos y la de registrar y firmar los despachos y nombramientos de todos los empleados civiles y militares"⁽¹⁴⁶⁾.

La tercera de las Siete Leyes Constitucionales de la República Mexicana de 1836 estableció en su artículo 44, fracción IV, que era atribución del Congreso General "examinar y aprobar cada año la cuenta general de inversión de caudales respectiva al año penúltimo que deberá haber presentado el Ministerio de Hacienda en el año último, y sufrido la glosa y examen que detallará una ley secundaria"⁽¹⁴⁷⁾.

Las Bases de Organización Política de la República Mexicana, sancionadas por Santa Anna el 12 de junio de 1843, nuevamente establecieron

(143) *Idem.* pp. 70-73

(144) *Idem.* p. 73

(145) *Idem.*

(146) *Idem.* pp. 73-74

(147) *Cfr. Faja Viesca, Jacinto, op. cit.* p. 63

facultades precisas para que el Congreso vigilara los gastos públicos, al atribuir a éste en su artículo 66 fracciones II y III, las facultades para "decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse", "y examinar y aprobar cada año la Cuenta General que debe presentar el Ministerio de Hacienda por lo que respecta al año anterior"⁽¹⁴⁸⁾.

Posteriormente, una vez que se restableció el régimen federal por el Acta de Reformas de 18 de mayo de 1847, la Constitución de 1857, que introdujo el sistema unicameral al depositar el ejercicio del Supremo Poder Legislativo en una asamblea denominada Congreso de la Unión, reiteró la competencia de éste en sus artículos 68 y 69, para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente le presentara el Ejecutivo y para revisar la cuenta del año anterior, respectivamente⁽¹⁴⁹⁾.

Durante la vigencia de esta Constitución se restablece nuevamente a la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano fiscalizador dependiente del Congreso de la Unión, acabando con los vaivenes de que fue objeto en cuanto a su naturaleza durante la época de Santa Anna ⁽¹⁵⁰⁾. A partir de entonces, vuelven a emitirse diversas disposiciones para regular su estructura y funciones de manera específica, como fueron el Decreto de 20 de mayo de 1862 sobre "Facultades del Contador Mayor de Hacienda"; el Decreto de esa misma fecha por el que "Se establece un agente especial de negocios, anexo a la Contaduría Mayor de Hacienda"; y el Decreto de 20 de agosto de 1867 por el que se reformó la planta de empleados de la Contaduría Mayor de Hacienda ⁽¹⁵¹⁾.

Más adelante, en 1874, se reformó la Constitución de 57 con el objeto de establecer el sistema bicameral en la estructura del Poder Legislativo; es decir,

(148) *Idem.*

(149) *Idem.* pp. 63-64

(150) Cfr. Salazar Abarón, Enrique A., *La división de poderes y el control del gasto público en México*, En Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional, Tomo II, UNAM, México, 1987, p. 825.

(151) Cfr. Rico Ramírez, Miguel y Vives Parroquín, José Luis, *op. cit.* pp. 86-89

dividiéndose éste en dos cámaras: una de Diputados, representante del pueblo, y otra de Senadores, representante de las entidades federativas. Dichas reformas acarrearón un cambio radical en la tarea de revisar la Cuenta Pública, al atribuirse ésta de manera exclusiva a la Cámara de Diputados, pues en efecto, de conformidad con el artículo 72, apartado 4, fracción VI, era facultad exclusiva de la Cámara de Diputados "Examinar la cuenta que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, aprobar el presupuesto anual de gastos, e indicar las contribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrir aquél". Además, el artículo 72, apartado 4, fracción III, atribuía también de manera exclusiva a la Cámara de Diputados, como consecuencia de lo anterior, la facultad de vigilar por medio de una Comisión Inspectorá de su seno, el exacto desempeño de las funciones de la Contaduría Mayor ⁽¹⁵²⁾ (situación que aún prevalece hasta nuestros días con la variante de que en la actualidad la comisión relativa se denomina Comisión de Vigilancia).

A partir de las reformas mencionadas se elaboraron diversos proyectos de leyes que tendían a reorganizar la estructura de la Contaduría Mayor de Hacienda y a definir de manera precisa sus atribuciones, aunque algunos de ellos no llegaron a prosperar, como el proyecto de Ley presentado en la sesión del Congreso de 31 de marzo de 1875 por la Comisión Inspectorá, el cual contenía las atribuciones, división y planta de la Contaduría Mayor ⁽¹⁵³⁾. La misma suerte corrió un proyecto de reglamento de fecha 20 de octubre de 1880 elaborado también por la Comisión Inspectorá que pretendía ordenar cómo debía hacerse la glosa de todas las cuentas⁽¹⁵⁴⁾.

Con fecha 2 de julio de 1877 la Comisión Inspectorá de la Cámara de Diputados aprobó el "Reglamento económico provisional de la Contaduría Mayor de Hacienda", el cual sí llegó a entrar en vigor y en él se contenían las facultades y obligaciones del Contador Mayor; de los contadores de primera clase; de los

(152) Cfr. Faya Viesca, Jacinto, op. cit. pp. 64-65

(153) Rico Ramírez, Miguel y Vives Parroquín, José Luis, op. cit. 91-92.

(154) Idem.

contadores de segunda clase; de los oficiales de glosa; de la sección de libros; de la sección de correspondencia; de la sección de archivo; y de las ordenanzas⁽¹⁵⁵⁾.

Posteriormente, el 30 de mayo de 1881 se expidió el "Decreto sobre la Presentación de los Proyectos de Presupuesto", el cual ordenaba en sus artículos 18 y 19 que la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados glosaría la cuenta de la Tesorería que contendría, en un solo resumen, las cuentas transitorias que por cualquier circunstancia no estuvieran saldadas, a fin de que tanto la Cámara de Diputados como la Contaduría Mayor tuvieran conocimiento del importe de las responsabilidades por manejo de fondos federales y se realizaran los ajustes de las cuentas de los años anteriores, llamadas también cuentas transitorias ⁽¹⁵⁶⁾.

El 27 de mayo de 1895, la Cámara de Diputados aprobó las "Obligaciones de la Comisión Inspector de la Contaduría Mayor de Hacienda", las cuales se refieren fundamentalmente a tareas administrativas a cargo de dicha Comisión en relación con la Contaduría, como son el resolver sobre el nombramiento y licencias de sus empleados, sueldos de éstos, etcétera.⁽¹⁵⁷⁾

Por otra parte, el 6 de diciembre de 1895 se expide el "Reglamento económico de la Contaduría Mayor de Hacienda", el cual, a pesar de su nombre, en realidad constituye un documento en el que se fija la estructura de la Contaduría y las obligaciones de su personal⁽¹⁵⁸⁾.

Ahora bien, dentro de esta relación de antecedentes que venimos comentado, es importante destacar que en el año de 1896, siendo presidente Porfirio Díaz, se expidió la primera Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, en la cual se sistematizaron y ordenaron sus facultades de fiscalización, entre las cuales

(155) *Idem.*

(156) *Idem.* p. 93

(157) *Idem.* pp. 94-95

(158) *Idem.*

pueden citarse las relativas a las glosas de la Cuenta del Tesorero Federal y de las Cuentas de las Tesorerías del Distrito Federal y de los Territorios Federales; el registro de los avisos sobre fianzas otorgadas por empleados o agentes de la Administración que manejan fondos federales; cuidar que le fuera enviada oportunamente la cuenta de cada año fiscal; en el supuesto de que algún funcionario con fuero constitucional resultara con alguna responsabilidad, hacerlo del conocimiento de la Cámara de Diputados por conducto de la Comisión Inspectorá; y despachar los finiquitos de las diversas cuentas cuya glosa hubiere efectuado.⁽¹⁵⁹⁾

Posteriormente, en el año de 1904, siendo aún presidente de la República Porfirio Díaz, se expidió una segunda Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, que derogó a la de 1896, así como a todas las demás disposiciones que se opusieron a la misma. En dicha ley se reiteró que la Contaduría tendría a su cargo la revisión y la glosa de las cuentas anuales del erario federal, para verificar si los cobros y gastos se realizaron con la autorización necesaria, si unos y otros fueron debidamente comprobados y si hubo exactitud en las operaciones aritméticas y de contabilidad.⁽¹⁶⁰⁾

Por otra parte, al promulgarse la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, el Congreso Constituyente introduce una modificación sustancial en el sistema de revisión de la Cuenta Pública, al conferirla ya no de manera exclusiva a la Cámara de Diputados, sino al Congreso de la Unión, con lo cual se volvió a la práctica constitucional implementada en los primeros documentos fundamentales de nuestra vida independiente. En efecto, el original artículo 65 de la Constitución de 17 establecía que "el Congreso se reunirá el día 10. de septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias, en las cuales se ocupará de los asuntos siguientes: I. Revisar la cuenta pública del año anterior, que será presentada a la Cámara de Diputados dentro de los diez primeros días de la apertura de sesiones. La revisión no se limitará a investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas

(159) Salazar Abaroa, Enrique A., op. cit. p. 69

(160) Idem. pp. 69-70

respectivas del presupuesto, sino que se extenderá al examen de la exactitud y justificación de los gastos hechos y a las responsabilidades a que hubiere lugar".⁽¹⁶¹⁾ Como complemento a esta disposición, el artículo 73 fracción XXX de la misma Constitución de 17, estableció que "el Congreso tendrá la facultad para examinar la cuenta que anualmente debe presentarle el Poder Ejecutivo, debiendo comprender dicho examen no sólo la conformidad de las partidas gastadas por el presupuesto de egresos, sino también la exactitud y justificación de tales partidas".⁽¹⁶²⁾

En el año de 1936 se expidió una nueva *Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda*, que abrogó a la de 1904, y en cuyo artículo 1o. reiteraba que sus facultades consistían en el examen de la cuenta anual que debía presentar el Poder Ejecutivo al Congreso de la Unión y la glosa de dicha cuenta conforme a las atribuciones que le confería la Constitución Política.⁽¹⁶³⁾ Esta ley fue objeto de diversas reformas en los años de 1948, 1963, 1967 y 1976, hasta que fue abrogada por la *Ley de 1978*.⁽¹⁶⁴⁾

Finalmente, dentro de esta relación histórica destaca la última reforma de que fue objeto la Constitución Política de 1917 en lo que concierne a las facultades del órgano legislativo en materia de fiscalización superior. Dicha reforma fue en el año de 1977 y la misma tuvo por objeto retirar dichas facultades del ámbito de competencia del Congreso General y conferirles de manera exclusiva a la Cámara de Diputados, con lo cual se retornó al sistema vigente anterior a dicha Constitución. Como esas reformas a la fecha se encuentran en vigor, constituyendo el fundamento constitucional de la Fiscalización Superior en México, no haremos referencia a ellas en este momento, sino posteriormente, cuando abordemos el estudio de la situación que actualmente guarda ese tipo de control en nuestro país. Por ahora, es importante destacar también que en el año de 1978, en congruencia con las reformas

(161) Faya Viesca, Jacinto, op. cit. p. 68

(162) *Idem*, pp. 68-69

(163) Cfr. Lanza Cárdenas, José Trinidad, op. cit. p. 527

(164) Cfr. Rico Ramírez, Miguel y Vives Parroquín, José Luis, op. cit. pp. 109-112

constitucionales, se aprobó y promulgó una nueva Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, misma que igualmente estudiaremos más adelante.

De acuerdo con la secuela histórica que acabamos de reseñar, se aprecia porque afirmamos al inicio de la misma que la Fiscalización Superior constituye una función de control con gran arraigo en México que se remonta aun a la etapa de la Colonia. Sin embargo, como también afirmamos al inicio de este capítulo, a pesar de esa larga tradición histórica, la Fiscalización en México durante mucho tiempo sólo desempeñaría un papel meramente formal, sin responder verdaderamente a las exigencias de ejercer un efectivo control sobre el Poder Ejecutivo en lo que respecta a la gestión financiera de los recursos públicos. A decir verdad, esta situación sólo se superaría hasta el año de 1983, cuando se fortaleció presupuestalmente a la Contaduría Mayor de Hacienda para que pudiera cumplir decorosamente con su importante trabajo constitucional (limitación que había sido la principal causa de su raquítico papel en la vida de México). No obstante que los logros alcanzados por ese órgano de 1983 a la fecha son de una trascendencia inusitada y no sería válido escatimarlos, aún queda mucho por hacer para fortalecerlo en sus tareas de control, como veremos en las páginas siguientes.

B. La Contaduría Mayor de Hacienda como Entidad Fiscalizadora Superior

En el capítulo segundo, cuando abordamos el estudio del concepto de la Fiscalización Superior, señalamos que ésta constituye, de acuerdo con la doctrina de la defensa de la Constitución o justicia constitucional, un mecanismo o instrumento tutelador o de control de sus normas y demás disposiciones de orden secundario y de ulterior grado, así como de los actos aplicativos de todas ellas (orden jurídico), específicamente en lo que concierne a la actividad financiera del Estado, que comprende la recaudación de los ingresos públicos, su administración y aplicación al gasto público, actividad financiera que es encomendada por regla general, dada su naturaleza, al Poder Ejecutivo y a la herramienta o medio con que se auxilia para el

cumplimiento de sus atribuciones, o sea la administración pública. Señalamos también que esta forma de control, conforme al principio de la división de poderes, se ejerce de un poder sobre otro: del Legislativo sobre el Ejecutivo, encomendándose su ejecución concreta, dado su carácter técnico, a un órgano especializado "dependiente" del propio Poder Legislativo o de alguna de sus cámaras, comunmente la llamada cámara baja o cámara de diputados, en virtud de que éstas constituyen los órganos de representación popular a través de los cuales el pueblo, elemento humano del Estado, participa en las decisiones fundamentales sobre la formulación y control del gasto público, cuya utilización en las actividades del Estado debe traducirse o concretizarse en el logro de los fines primordiales de éste, previstos en la Constitución o norma fundamental y que de acuerdo con la tendencia o forma de Estado surgida con la superación del Estado de derecho liberal e individualista que predominó en el siglo pasado y principios del presente, al cual nos referimos en el capítulo primero de este trabajo, corresponde al Estado Social de Derecho, en el que la persona humana, como valor universal supremo, constituye el principio y el fin del propio Estado.

De acuerdo con lo anterior y con lo expuesto en el apartado precedente, la Contaduría Mayor de Hacienda es el órgano que en México tiene el carácter de Entidad Fiscalizadora Superior en virtud de que es el órgano técnico, "dependiente" de la Cámara de Diputados, a cuyo cargo está el velar por la administración y aplicación correctas de los recursos públicos, sin perjuicio de otros órganos de control interno inmersos dentro de la estructura del Poder Ejecutivo, a cuya cabeza se encuentra la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y que también tiene competencia sobre la misma materia, si bien hay diferencias tanto de índole cualitativo como cuantitativo que permiten distinguir perfectamente a uno y otro tipo de control.

Ahora bien, la Contaduría Mayor de Hacienda es la Entidad Fiscalizadora que tiene el carácter de Superior, y esto es algo que no habíamos explicado antes, no porque sea un órgano con mayor rango que cualesquiera otros órganos del Estado o porque cuente con facultades omnímodas sobre éstos,

particularmente respecto del Poder Ejecutivo y su administración pública, sino porque el control que ejerce, y aunque la razón no parezca del todo convincente, lo realiza desde fuera del propio Poder Ejecutivo. Esta es la razón por la cual se le llama Entidad Fiscalizadora Superior a la Contaduría Mayor de Hacienda y en general a todos los órganos que en el mundo, de acuerdo con su legislación particular, tienen encomendado este tipo de control. En cuanto que éste se ejerce de un poder sobre otro, es decir, desde fuera del propio poder objeto del control, se ha dado en llamarle "superior".⁽¹⁶⁵⁾

Finalmente, vale la pena comentar que este tipo de control también suele llamarse "externo" en oposición al control "interno" a que hicimos referencia líneas arriba.⁽¹⁶⁶⁾

C. Fundamentos constitucionales y legales de la fiscalización superior en México

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Fiscalización Superior, en cuanto instrumento o mecanismo de control o de defensa de la Constitución Política, está prevista en nuestra norma fundamental de 1917, de manera clara y precisa, señalando las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda sobre el particular.

En efecto, la vigente Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 74 fracción IV párrafos primero, cuarto, quinto, sexto y séptimo dispone lo siguiente:

"Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

(165) *Cfr. Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, concretamente el artículo 3o., en Derecho Parlamentario, cit. p. 189.*

(166) *Idem.*

I.- ...

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

...

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Comisión Permanente del Congreso, dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de leyes de ingresos y de los proyectos de presupuesto de egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;

..."

El precepto constitucional citado, como puede apreciarse, previene la forma de control objeto de nuestro estudio, o sea la Fiscalización Superior en los términos en que hemos definido ésta, al conferir de manera exclusiva a la Cámara de Diputados, como órgano de representación popular, la facultad de revisar la Cuenta Pública del año anterior. Es justamente a través de la revisión de la Cuenta Pública como en el sistema jurídico mexicano, la Contaduría Mayor de Hacienda, en cuanto órgano dependiente de la Cámara de Diputados, ejerce el control llamado Fiscalización Superior. Este, como hemos insistido, se ejerce sobre el Poder Ejecutivo con respecto a la recaudación, administración y utilización de los recursos públicos, es decir, sobre la actividad financiera del Estado, y aun cuando esto no se aprecia de manera clara porque el texto constitucional se refiere a la Cuenta Pública, sólo el estudio de ésta, que más adelante realizaremos, nos mostrará cómo su revisión por la

Contaduría Mayor de Hacienda implica la revisión o control de la actividad financiera del Estado y los aspectos que dicha actividad comprende, es decir, la recaudación, administración y utilización de los mencionados recursos públicos.

Por otra parte, vale la pena adelantar que las facultades de fiscalización de la Contaduría Mayor de Hacienda se limitan a la Cuenta Pública, en los términos previstos en el precepto constitucional citado, la que si bien, como hemos dicho, implica a la actividad financiera del Estado, constituye al mismo tiempo una seria limitación para la propia Contaduría, pues sólo podrá revisar a aquellas entidades y sus operaciones reportadas en la Cuenta Pública que el Poder Ejecutivo le presente a la Cámara de Diputados, quedando fuera de revisión, por consiguiente, todas aquellas entidades y sus operaciones que no se reporten en la misma.

Continuando con los fundamentos constitucionales relativos a la Fiscalización Superior, debe señalarse que, además de que el propio artículo 74 de la Constitución Política previene o crea a la Contaduría Mayor de Hacienda como entidad fiscalizadora superior, asumiendo por consiguiente desde el punto de vista formal el carácter de órgano constitucional, el artículo 73 fracción XXIV de la propia Constitución Política establece como facultad del Congreso expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor; textualmente el citado precepto dispone lo siguiente:

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I ...

XXIV. Para expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor;

..."

De acuerdo con lo anterior y tomando en cuenta que la técnica jurídica exige que la Constitución Política sólo debe contener normas y principios de carácter general, los preceptos citados, principalmente el último, abren las puertas para que a través de la legislación secundaria se precisen las facultades de la Contaduría Mayor de

Hacienda en materia de fiscalización, su estructura y sus métodos de trabajo, principalmente, pero siempre dentro de los límites que la Constitución establece.

2. Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda

Bajo las normas constitucionales citadas, la vigente Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, contiene diversas disposiciones que señalan de manera clara y concluyente las atribuciones con que dicho órgano constitucional cuenta para revisar la Cuenta Pública. Pero antes de referirnos a esas disposiciones en particular, conviene tener presente cómo se integra la mencionada ley orgánica. Al efecto, debemos señalar que ésta se estructura en tres partes fundamentales: la orgánica, que comprende los tres primeros capítulos, en los cuales se definen y conforman a los órganos que tienen ingerencia en el examen y revisión de la Cuenta Pública, asignándoles su respectiva competencia; la funcional que comprende los capítulos Cuarto y Quinto y en los cuales se define qué es la Cuenta Pública, establecen la operación, los medios y los elementos de que se sirve la Contaduría para realizar su trabajo; y la parte final que se refiere a las responsabilidades y a la prescripción.

En su conjunto, la ley se estructura de la siguiente manera: CAPITULO PRIMERO, de la Contaduría Mayor de Hacienda; CAPITULO SEGUNDO, de la Comisión de Vigilancia de la Contaduría Mayor de Hacienda; CAPITULO TERCERO, de la Contabilidad y Auditoría Gubernamentales y Archivo Contable; CAPITULO CUARTO, de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal; CAPITULO QUINTO, del Examen y Revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal; CAPITULO SEXTO, de las Responsabilidades; y CAPITULO SEPTIMO, de la Prescripción.

Ahora bien, tomando en cuenta que estamos haciendo referencia a los fundamentos legales de la Fiscalización Superior en México, es en la parte orgánica de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda donde se precisan las principales atribuciones de ese órgano constitucional para revisar la Cuenta Pública, entre las cuales debemos citar de manera textual por su importancia las siguientes:

"Artículo 1o. La Contaduría Mayor de Hacienda es el órgano técnico de la Cámara de Diputados, que tiene a su cargo la revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal.

En el desempeño de sus funciones estará bajo el control de la Comisión de Vigilancia nombrada por la Cámara de Diputados".

"Artículo 3o. La Contaduría Mayor de Hacienda revisará la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal, ejerciendo funciones de contraloría y, con tal motivo, tendrá las siguientes atribuciones:

I. Verificar si las entidades a que se refiere el artículo 2o. de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, comprendidas en la Cuenta Pública:

a) Realizaron sus operaciones, en lo general y en lo particular, con apego a las Leyes de Ingresos y a los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y cumplieron con las disposiciones respectivas de las Leyes General de Deuda Pública, de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, Orgánica de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos aplicables en la materia;

b) Ejercieron correcta y estrictamente sus presupuestos conforme a los programas y subprogramas aprobados;

c) Ajustaron y ejecutaron los programas de inversión en los términos y montos aprobados y de conformidad con sus partidas; y

d) Aplicaron los recursos provenientes de financiamientos con la periodicidad y forma establecidas por la ley.

...

III. Fiscalizar los subsidios concedidos por el Gobierno Federal a los Estados, al Departamento del Distrito Federal, a los organismos de la Administración Pública Paraestatal, a los Municipios, a las instituciones privadas, o a los particulares, cualesquiera que sean los fines de su destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado.

..."

Los dos preceptos de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda que hemos citado textualmente, señalan de manera clara y precisa las facultades de esa entidad fiscalizadora superior para revisar la Cuenta Pública, revisión que constituye al mismo tiempo el medio para que la propia Contaduría pueda ejercer el control que hemos llamado Fiscalización Superior, pues éste se extiende, como puede apreciarse de la simple lectura de los citados artículos, a la recaudación, administración y utilización de los recursos públicos. Sin embargo, no son éstos los únicos artículos de la ley citada que constituyen el fundamento legal de la Fiscalización Superior; existen otros preceptos sobre la materia que intencionalmente hemos omitido citar porque regulan aspectos ya muy específicos, pero cuyo estudio abordaremos cuando tratemos en especial las atribuciones de la Contaduría Mayor para revisar la Cuenta Pública y los tipos de auditoría que está facultada a practicar. Aún más, no sólo la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda en su conjunto constituye el sustento legal de la Fiscalización Superior; hay otros ordenamientos legales que también regulan aspectos específicos en los que interviene la Contaduría Mayor de Hacienda, como son, entre otros, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, los cuales a su vez podemos considerar como fundamento de la Fiscalización Superior, pero que por la razón antes expresada también abordaremos posteriormente.

D. Tipo de control que ejerce la Contaduría Mayor de Hacienda

Cuando aludimos al tipo de control que ejerce la Contaduría Mayor de Hacienda, nos referimos a la oportunidad con que el mismo se realiza. En este sentido, para conocer el tipo de control que ejerce la Contaduría debemos hacer una distinción muy importante que ya en el capítulo Segundo analizamos: el control previo y el control posterior. El criterio para hacer esta distinción atiende a la temporalidad con que se ejerce el control. De esta manera, puede decirse que la actividad financiera que lleva a cabo el Poder Ejecutivo, concretamente las diversas operaciones que en particular realiza (ejecutar una obra, un programa, adquirir

determinados bienes, contratar un servicio, etcétera), puede ser objeto de control, por los órganos competentes, previamente a la ejecución de dichas operaciones para constatar la legalidad de las mismas, es decir, conocer si dichas operaciones que implican la utilización de recursos públicos se ajustarán a las leyes, reglamentos, decretos y demás disposiciones aplicables al caso particular de que se trate, o de lo contrario, en caso de que no se cumpla debidamente con esa normatividad, se tomen las medidas correctivas pertinentes, pero antes de que se lleven a la práctica dichas operaciones. Este es el control previo.

Pero el control también puede ejercerse una vez que se hayan concluido las operaciones por parte del Poder Ejecutivo. Precisamente porque se realiza una vez terminadas, este tipo de control se llama posterior, cuya oportunidad de ejercicio, en el caso de los órganos de control interno puede ser variable, según los planes y programas de revisión y auditoría que se haya propuesto o tenga encomendados, de manera tal que las operaciones pueden ser objeto de revisión inmediatamente que han sido concluidas o cierto tiempo después.

De acuerdo con este criterio para distinguir la oportunidad del control, puede afirmarse que la Contaduría Mayor de Hacienda lo ejerce posteriormente a la ejecución, en términos generales, de la actividad financiera del Poder Ejecutivo. La razón de ello es que así lo determina tanto la Constitución Política como la Ley Orgánica de esa Entidad Fiscalizadora Superior. En efecto, como ya señalamos con anterioridad, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 74 fracción IV, establece como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, a través de su órgano técnico, la Contaduría Mayor de Hacienda, el revisar la Cuenta Pública del año anterior. En la Cuenta Pública el Ejecutivo Federal reporta a la Cámara de Diputados las operaciones financieras realizadas durante el ejercicio fiscal del año anterior. Por consiguiente, si la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano técnico de la Cámara de Diputados sólo revisa operaciones del año anterior, el control que ejerce, en cuanto a su oportunidad, es un control posterior. En ese sentido, la propia

Constitución Política en su referido artículo 74 fracción IV párrafo cuarto establece que:

"La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Comisión Permanente del Congreso dentro de los diez primeros días del mes de junio".

Es decir, la Cuenta Pública se presenta para su revisión seis meses después de concluidas las operaciones que el Ejecutivo Federal reporta en ella. A partir de su recepción por la Contaduría Mayor de Hacienda, en el plazo señalado, ésta puede iniciar sus trabajos de fiscalización sobre el Poder Ejecutivo, concretamente respecto de las dependencias y entidades y sus operaciones reportadas en la Cuenta Pública.

E. Alcance de la Fiscalización Superior en México

1. La Cuenta Pública

a) Concepto

Como ya señalamos, la Contaduría Mayor de Hacienda tiene limitadas sus facultades de fiscalización, en los términos que hemos definido este tipo de control, a la revisión de la Cuenta Pública. Esto significa, por lo tanto, que conforme a nuestro régimen constitucional, el alcance de la Fiscalización Superior, si por alcance entendemos el ámbito que ésta abarca, se refiere, en forma limitativa, a la Cuenta Pública. Pero ¿qué es la Cuenta Pública?⁽¹⁶⁷⁾ Para responder a esta interrogante

(167) El artículo 14 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda no define qué es la Cuenta Pública, pero señala cómo se integra, disponiendo que ésta se constituye por los estados contables y financieros y demás información que muestran el registro de las operaciones derivadas de la aplicación de las Leyes de Ingresos y del ejercicio de los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, la incidencia de las mismas operaciones y de otras cuentas en el activo y pasivo totales de la Hacienda Pública Federal y de la del Departamento del Distrito Federal, y en su patrimonio neto, incluyendo el origen y aplicación de los recursos, así como el resultado de las operaciones del Gobierno Federal y del Departamento del Distrito Federal y los estados detallados de la Deuda Pública Federal. Asimismo, forman parte de la Cuenta Pública los estados presupuestales y financieros, comprendiendo el de origen y aplicación de los recursos y el de resultados obtenidos en el ejercicio por las operaciones de los organismos de la Administración Pública Parastatal, sujetos a control presupuestal, de acuerdo con las Leyes de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y General de Deuda Pública.

puede afirmarse, en términos sencillos, que la Cuenta Pública es el informe que el Poder Ejecutivo rinde a la Cámara de Diputados sobre la gestión financiera efectuada en el ejercicio fiscal del año anterior al cual se presenta, gestión que comprende la recaudación, administración y utilización de los recursos públicos realizada del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, mostrando además los alcances y lugares que la acción reguladora del Estado ha tenido en el desarrollo económico y social del país. (168)

b) Razones que fundamentan la obligación del Ejecutivo para rendir la Cuenta Pública

En el derecho civil existe una figura jurídica que llamamos mandato, el cual, definido en términos sencillos, es un contrato por virtud del cual una persona llamada mandante, encomienda a otra llamada mandatario, la realización de determinados actos jurídicos, asumiendo el segundo entre otras obligaciones, la de rendir cuentas al mandante de la gestión encomendada. Estableciendo un símil entre esta figura y lo que sucede en el derecho constitucional, conforme al cual el gobierno, representante del pueblo quien es titular de la soberanía, debe actuar conforme a los mandatos de éste, podemos afirmar que la razón -en los términos sencillos en que hemos establecido este símil sin que el mismo, en puridad jurídica, corresponda a la realidad- por la que el Ejecutivo Federal tiene que rendir la Cuenta Pública a la Cámara de Diputados, estriba en que aquél administra y utiliza recursos que no son de su propiedad, sino del pueblo, de las personas que conforman a éste y que se encuentran representadas en un órgano colegiado llamado Cámara de Diputados. Esta podría ser, en términos sencillos, la razón por la cual el Ejecutivo Federal debe rendir cuentas a la Cámara de Diputados.

(168) *¿Qué es la Cuenta Pública?*, publicado por la Secretaría de Programación y Presupuesto, Subsecretaría de Presupuesto, Dirección General de Contabilidad Gubernamental. Sin fecha edición, p. 5

Sin embargo, trasplantando esta explicación al ámbito que le corresponde, es decir al derecho constitucional, el verdadero motivo estriba en que el sistema constitucional mexicano es un sistema democrático y representativo, conforme lo establece el artículo 40 de nuestra Carta fundamental. Si el gobierno (circunscrito su connotación al Poder Ejecutivo) es el gobierno del pueblo, la consecuencia que de ello se sigue es inevitable: los gobernantes (servidores públicos) deben informar sobre lo que hacen con los recursos de que los proveen los gobernados, uso que desde el punto de vista jurídico debe traducirse en el cumplimiento de los fines del Estado previstos en la Constitución. ⁽¹⁶⁹⁾

c) Objetivo de la Cuenta Pública

Puede ser subdividido en dos grandes categorías: una, que consiste en conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por los objetivos contenidos en los programas, y otra, convertirse en herramienta fundamental para que la representación popular, Cámara de Diputados, por conducto de la Contaduría Mayor de Hacienda, controle el gasto público, puesto que de su examen y revisión deriva la solicitud de la documentación comprobatoria y justificatoria del mismo y la ejecución de visitas, inspecciones y auditorías a las dependencias y entidades que, previamente seleccionadas, se considere lo ameritan.

⁽¹⁷⁰⁾

d) Formulación y presentación de la Cuenta Pública

El 21 de febrero de 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, con el objeto de extinguir a la Secretaría de Programación y Presupuesto y atribuir diversas facultades que ésta tenía

⁽¹⁶⁹⁾ Adam Adam, Alfredo y Becerra Lozada, Guillermo, op. cit. pp. 109-110.

⁽¹⁷⁰⁾ ¿Qué es la Cuenta Pública? cit. pp. 11-14

conferidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Entre las atribuciones con que contaba la desaparecida Secretaría de Programación y Presupuesto se encontraba la relativa a la elaboración o formulación de la Cuenta Pública, en los términos del artículo 32 fracción XIII de la mencionada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Actualmente dicha facultad se confiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y se encuentra prevista en el artículo 31 fracción XVIII de la mencionada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, debiendo formularse la Cuenta Pública de conformidad con lo dispuesto por los artículos 43 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y 123, 124, 125, 126 y 129 de su Reglamento, (en los casos en que estos preceptos hagan referencia a la Secretaría de Programación y Presupuesto se entenderá ahora a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), los cuales disponen lo siguiente, respectivamente:

"Artículo 43. Los estados financieros y demás información financiera, presupuestal y contable que emanen de las contabilidades de las entidades comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación serán consolidados por la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que será responsable de formular la Cuenta anual de la Hacienda Pública Federal y someterla a la consideración del Presidente de la República para su presentación en los términos del párrafo sexto de la fracción IV del artículo 74 constitucional.

Los órganos competentes de las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso de la Unión, remitirán oportunamente los estados e información a que se refiere el párrafo anterior, al Presidente de la República, para que éste ordene su incorporación a la Cuenta anual de la Hacienda Pública Federal.

El Departamento del Distrito Federal formulará su Cuenta Pública anual, la que se someterá al Presidente de la República por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto para los fines señalados en el primer párrafo."

"Artículo 123.- Las entidades señaladas en las fracciones I a V del artículo 2o. de la ley deberán proporcionar a la Secretaría, para la formulación de la Cuenta Pública, la siguiente información:

I. Anualmente, a más tardar el quince de marzo: a) Balance general o estado de situación financiera; b) Estado de resultados; c) Estados de rectificaciones a resultados de ejercicios anteriores; d) Estado de

ejercicio del presupuesto; e) Estado de rectificaciones al presupuesto de años anteriores; f) Estado de costo de programas; g) Estado de la cuenta fondo presupuestario disponible en tesorería, y h) Estado del pasivo circulante del gobierno federal. Adicionalmente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá proporcionarle: i) Estado analítico de ingresos; j) Estado analítico de devoluciones de años anteriores; k) Estado de regionalización de los ingresos del gobierno federal; l) Estado de la deuda pública del gobierno federal; m) Estado de movimientos relativos al pasivo del gobierno federal; n) Estado de financiamiento del gobierno federal; ñ) Análisis de los financiamientos internos y externos; o) Análisis de los financiamientos renovados, deudas asumidas y ajustes a la deuda, y p) Análisis de los financiamientos transferidos a organismos descentralizados y otras entidades;

II.- Información para integrar el apartado de resultados generales;

III.- Otra información complementaria que solicite la Secretaría".

"Artículo 124.- Las entidades a que se refieren las fracciones VI a VIII del artículo 2o. de la ley deberán proporcionar a la Secretaría para la formulación de la Cuenta Pública, la siguiente información:

I.- Anualmente, a más tardar el treinta y uno de marzo: a) Balance general o estado de situación financiera; b) Balance general o estado de situación financiera comparativo; c) Estado de cambio en la situación financiera; d) Estado de resultados comparativo; e) Estado de detalle del presupuesto de egresos; f) Estado analítico de ingresos; g) Estado del pasivo titulado; h) Estado del patrimonio de organismos descentralizados, y i) Estado de costos de producción;

II.- Información para integrar el apartado de resultados generales;

III.- Información para integrar los estados programáticos, y

IV.- Otra información complementaria que solicite la Secretaría.

La información a que se refiere este artículo deberá contar con la aprobación de la respectiva entidad coordinadora de sector, por cuyo conducto se hará llegar a la Secretaría, sin perjuicio de que en caso de incumplimiento la solicite directamente a las entidades coordinadas".

"Artículo 125.- La Secretaría emitirá y dará a conocer a las entidades comprendidas en las fracciones VI a VIII del artículo 2o. de la ley, que deban rendir información para efectos de Cuenta Pública, los catálogos

de reclasificación de sus cuentas; a más tardar el día treinta de noviembre de cada año."

"Artículo 126.- La información que para efectos de formulación de la cuenta pública deban proporcionar a la Secretaría las entidades a que se refieren las fracciones VI a VIII del artículo 2o. de la ley, deberá estar debidamente reclasificada, de conformidad con los catálogos que para tal fin emita la propia Secretaría.

Asimismo, dicha información deberá estar respaldada por dictamen de contador público".

"Artículo 129.- La Secretaría reclasificará, cuando sea necesario, la información que le proporcionen las entidades para efectos de consolidación y presentación de la Cuenta Pública".

2. Atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda para revisar la Cuenta Pública

Hemos señalado ya que las facultades de la Contaduría Mayor de Hacienda en materia de Fiscalización se limitan a la revisión de la Cuenta Pública, cuyo estudio acabamos de realizar. Sin embargo, a pesar de esta limitación y de que aún queda mucho por hacer para fortalecer y ampliar el campo de acción de esa entidad fiscalizadora superior como veremos más adelante, las atribuciones con que actualmente cuenta para cumplir su cometido son muy importantes y de una gran trascendencia, pues su ejecución en las labores cotidianas de la misma en los términos previstos por su ley orgánica le permiten ejercer un real y efectivo control sobre la actividad financiera del Estado, aunque, repetimos, dentro del marco de la limitación señalada. Sólo el conocimiento de las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda, que por desgracia son poco conocidas aun en el ámbito propio del sector público, nos mostrará porque la Fiscalización Superior es en realidad una forma de control de la legalidad -en sentido amplio- de la actuación de los órganos del Estado -aunque claro está dentro de los límites legales correspondientes- en una materia (actividad financiera del Estado) en la que la demanda de la sociedad ha sido cada vez más constante y ante la cual en los casos de corrupción y arbitrariedad poco o nada

pueden hacer otros tipos de control de la legalidad, según lo expusimos en el capítulo Primero.

Bajo estas consideraciones, hemos clasificado las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda para revisar la Cuenta Pública atendiendo a los siguientes criterios: a) desde el punto de vista material, es decir, qué materias puede fiscalizar; b) desde el punto de vista de las facultades que tiene respecto de las entidades y dependencias sujetas a revisión; c) desde el punto de vista técnico o metodológico; d) desde el punto de vista de las acciones que puede promover ante las irregularidades que detecte; e) desde el punto de vista de la documentación e información que puede revisar; f) desde el punto de vista del alcance y profundidad que pueden tener sus auditorías; y g) desde el punto de vista de los objetivos que debe alcanzar como resultado de la revisión.

Esta clasificación que formulamos respecto de las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda para revisar la Cuenta Pública, tiene por objeto únicamente sistematizar el conocimiento de las disposiciones que al respecto se contienen en su Ley Orgánica, sin que ésta las sistematice en realidad de esa manera, pues hay que recordar que clasificar es un problema de perspectiva y que hay tantas clasificaciones como criterios de división, si bien éstos deben descansar en argumentos sólidos. Hecha esta aclaración, procederemos conforme al esquema trazado.

a) Desde el punto de vista material

Atendiendo a este criterio nos referimos, como antes señalamos, a las materias que son susceptibles de revisión por parte de la Contaduría Mayor de Hacienda. Estas, como es evidente, son susceptibles de reducirse a tres aspectos fundamentales: recaudación, administración y aplicación de los recursos públicos. En este sentido, la ley orgánica de esa entidad fiscalizadora superior es clara al disponer en su artículo 3o. fracciones I incisos a), b), c) y d), y III, lo siguiente:

"Artículo 3o. La Contaduría Mayor de Hacienda revisará la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal, ejerciendo funciones de contraloría y, con tal motivo, tendrá las siguientes atribuciones:

I. Verificar si las entidades a que se refiere el artículo 2o. de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, comprendidas en la Cuenta Pública:

a) Realizaron sus operaciones, en lo general y en lo particular, con apego a las Leyes de Ingresos y a los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, y cumplieron con las disposiciones respectivas de las Leyes General de Deuda Pública, de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, Orgánica de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos aplicables en la materia,

b) Ejercieron correcta y estrictamente sus presupuestos conforme a los programas y subprogramas aprobados;

c) Ajustaron y ejecutaron los programas de inversión en los términos y montos aprobados y de conformidad con sus partidas; y

d) Aplicaron los recursos provenientes de financiamiento con la periodicidad y forma establecidas por la ley.

...

III.- Fiscalizar los subsidios concedidos por el Gobierno Federal a los Estados, al Departamento del Distrito Federal, a los organismos de la administración pública paraestatal, a los Municipios, a las instituciones privadas, o a los particulares, cualesquiera que sean los fines de su destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado ..."

Como puede apreciarse, el precepto transcrito confiere atribuciones a la Contaduría Mayor de Hacienda para revisar que las entidades comprendidas en la Cuenta Pública hayan realizado en lo general y en lo particular sus operaciones conforme a las Leyes de Ingresos y a los Presupuestos de Egresos y demás disposiciones aplicables, así como también de conformidad con sus programas y subprogramas aprobados. Por lo que respecta a la administración de los recursos

públicos, su fundamento se desprende indirectamente del propio artículo 3o., fracción II inciso a) numeral 2, cuando dispone que el informe previo, al que posteriormente aludiremos, deberá contener comentarios generales sobre los resultados de la gestión financiera y es obvio que este concepto comprende la administración de los mencionados recursos públicos.

b) Desde el punto de vista de las facultades que tiene respecto de las entidades y dependencias sujetas a revisión

Conforme a este criterio, nos referimos a las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda para practicar visitas, inspecciones y auditorías a fin de comprobar que las entidades y dependencias se hayan ajustado a las disposiciones jurídicas que les son aplicables en materia financiera. Al respecto, los artículos 3o. fracciones IV y V y 19 de la ley orgánica de esa entidad fiscalizadora, disponen lo siguiente:

"Artículo 3o. La Contaduría Mayor de Hacienda revisará la Cuenta Pública ... y, con tal motivo, tendrá las siguientes atribuciones:

...

IV. Ordenar visitas, inspecciones, practicar auditorías ... para comprobar si la recaudación de los ingresos se ha realizado de conformidad con las leyes aplicables en la materia y, además, eficientemente;

V. Ordenar visitas, inspecciones, practicar auditorías ... inspeccionar obras para comprobar si las inversiones y gastos autorizados a las entidades, se han aplicado eficientemente al logro de los objetivos y metas de los programas y subprogramas aprobados y, en general, realizar las investigaciones necesarias para el cabal cumplimiento de sus atribuciones.

"Artículo 19.- La Contaduría Mayor de Hacienda, para el cumplimiento de las atribuciones que le confiere el artículo 3o. de esta ley, goza de facultades para ... practicar visitas, inspecciones y auditorías, y en

general, recabar los elementos de información necesarios para cumplir con sus funciones.

Para tal efecto, podrá servirse de cualquier medio lícito que conduzca al esclarecimiento de los hechos y aplicar, en su caso, técnicas y procedimientos de auditoría."

En el capítulo Segundo indicamos que la principal herramienta de trabajo de las entidades fiscalizadoras superiores lo constituye la auditoría. Pues bien, la Contaduría Mayor de Hacienda en cuanto tal no podía prescindir de ese instrumento, y de conformidad con las disposiciones citadas cuenta con la atribución para practicar auditorías a las dependencias y entidades comprendidas en la Cuenta Pública. En cuanto a las visitas o inspecciones son figuras que, si bien técnicamente no han sido definidas claramente, desde el punto de vista práctico han sido de gran utilidad, sobre todo en la fase preparativa o de planeación de la auditoría, porque permiten a la Contaduría Mayor de Hacienda efectuar evaluaciones en las instalaciones físicas de las dependencias y entidades previamente a la ejecución de aquella con el objeto de conocer el terreno y condiciones en que habrá de trabajarse.

c) Desde el punto de vista técnico o metodológico

Este aspecto es de gran trascendencia, pues es justamente la naturaleza de sus métodos y técnicas de trabajo y la posibilidad jurídica de que sea la entidad fiscalizadora superior quien los fije y determine, lo que confiere a ésta un carácter de órgano apolítico y técnico, aspectos éstos a los cuales nos referimos ya en el capítulo anterior. En este sentido, la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, en sus artículos 3o. fracción VIII, 7o. fracciones VI y VIII, y 12, dispone lo siguiente: "

"Artículo 3o. La Contaduría Mayor de Hacienda revisará la Cuenta Pública ... y, con tal motivo, tendrá las siguientes atribuciones:

...

VIII. Fijar las normas, procedimientos, métodos y sistemas internos para la revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal;

..."

"Artículo 7o. El Contador Mayor tendrá las siguientes atribuciones:

...

VI. Formular y ejecutar los programas de trabajo de la Contaduría Mayor de Hacienda;

...

VIII. Fijar las normas técnicas a que deban sujetarse las visitas, inspecciones y auditorías que se ordenen, las que se actualizarán de acuerdo con los avances científicos y técnicos que en la materia se produzcan;

..."

"Artículo 12. La Contaduría Mayor de Hacienda para revisar la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal, establecerá las normas, procedimientos, métodos y sistemas de auditoría y promoverá la elaboración de los manuales correspondientes para su aplicación interna."

Estos artículos creemos confirman nuestro criterio, en el sentido de que la Fiscalización Superior, como instrumento de control de la legalidad o de defensa de la Constitución en lo que concierne a la actividad financiera del Estado, considerada en sí misma con independencia del órgano al que formalmente le compete revisar la Cuenta Pública, o sea la Cámara de Diputados, es antes que político, técnico y si se quiere jurídico, pues la revisión de aquella no se efectúa de manera arbitraria o conforme a juicios subjetivos, sino conforme a normas, procedimientos, métodos y sistemas científicos, respecto de los cuales la propia Contaduría Mayor de Hacienda, a través de su titular, en términos de lo dispuesto por el citado artículo 7o. fracción VIII,

tiene la obligación de actualizarlos de acuerdo con los avances científicos y técnicos que en la materia se produzcan. Es por este motivo por el cual diferimos de la opinión de algunos tratadistas cuando afirman que "la revisión de la cuenta pública constituye un auténtico acto político, realizado mediante un decreto que no reúne las características materiales de una ley, puesto que no crea una situación jurídica general impersonal y permanente".⁽¹⁷¹⁾ Las bases sobre las cuales descansa este argumento como fácilmente puede advertirse son simples y denotan un total desconocimiento de las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda, puesto que la revisión de la Cuenta Pública no se realiza mediante un simple decreto ni se reduce a un acto de esta naturaleza. Si así fuera, todas las atribuciones que hasta ahora hemos mencionado con que cuenta la Contaduría Mayor estarían de más y no tendrían sentido. Para captar la verdadera esencia y naturaleza del trabajo encomendado a ese órgano constitucional, es necesario descender y compenetrarse de su actividad cotidiana, durante las inspecciones, visitas, auditorías y revisiones que de manera particular realiza y los métodos y procedimientos que para tal efecto emplea. Sólo así podrá comprenderse porque afirmamos que la Fiscalización Superior es un instrumento de control de la legalidad no obstante sus limitaciones.

d) Desde el punto de vista de las acciones que puede promover ante las irregularidades que detecte

Como resultado de las revisiones que practica la Contaduría Mayor de Hacienda, es probable que detecte irregularidades de muy diversa índole, que pueden ser leves o graves, y ante las cuales es necesario que cuente con atribuciones para promover las medidas correctivas pertinentes e incluso, si el caso lo amerita, denunciar penalmente los hechos que observe que puedan llegar a ser constitutivos de delito. Este aspecto es uno de los de mayor trascendencia para la Fiscalización Superior -por ello le hemos dedicado el capítulo siguiente- pues la necesidad de que la entidad fiscalizadora superior cuente con atribuciones para ejercitar diversas acciones ante las

(171) Faya Viesca, Jacinto. op. cit. p. 70

irregularidades observadas constituye la garantía de que su trabajo será respetado y de gran valía. A decir verdad, si la Contaduría Mayor de Hacienda como cualquiera otra entidad fiscalizadora superior no contara con las atribuciones necesarias para ejercer funciones de control o de contraloría como expresa el artículo 3o. de su ley orgánica, poco o nada tendría que hacer en el campo de la fiscalización superior; su trabajo hasta cierto punto no se justificaría. Por esta razón, si bien la Contaduría Mayor de Hacienda cuenta con las facultades necesarias al efecto, de ello no debe concluirse que su misión es detectar irregularidades y promover la imposición de sanciones o el fincamiento de responsabilidades; este no es el espíritu de la fiscalización superior. Por el contrario, como señalamos ya con anterioridad, uno de sus fines primordiales es contribuir a optimizar y racionalizar el manejo de los recursos públicos para asegurarse de que se aplican a la consecución de mayores niveles de bienestar social y, en tal virtud, verificar el grado en que se cumplen y alcanzan los fines del Estado previstos en la Constitución. Además, es importante señalar que no todas las acciones que ejerce la Contaduría Mayor de Hacienda están encaminadas a imponer sanciones o fincar responsabilidades; alguna o algunas de ellas, como veremos en el capítulo siguiente, tienen una función preventiva y correctiva, en cuanto que tienen por finalidad ayudar a la dependencia o entidad auditada a mejorar sistemas, procedimientos, métodos o trámites susceptibles de perfeccionarse, y que no necesariamente dan lugar a alguna responsabilidad civil, administrativa o penal. En tal virtud, bajo estas consideraciones deben citarse los artículos 3o. fracción IX, 7o. fracciones VII y X, 11, 13 y 25 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda:

"Artículo 3o. La Contaduría Mayor de Hacienda revisará la Cuenta Pública ... ejerciendo funciones de contraloría y, con tal motivo, tendrá las siguientes atribuciones:

IX. Promover ante las autoridades competentes el fincamiento de las responsabilidades..."

"Artículo 7o. El Contador Mayor de Hacienda tendrá las siguientes atribuciones:

...

VII. Formular los pliegos de observaciones que procedan;

...

X. Promover ante las autoridades competentes:

- a) El financiamiento de las responsabilidades;
- b) El cobro de las cantidades no percibidas por la Hacienda Pública o la del Departamento del Distrito Federal;
- c) El pago de los recargos, daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública Federal o a la del Departamento del Distrito Federal,
- d) La ejecución de los actos, convenios o contratos que afecten a los programas, subprogramas y partidas presupuestales;

..."

"Artículo 11. Con objeto de uniformar los criterios en materia de contabilidad gubernamental y archivo contable, la Secretaría de Programación y Presupuesto (debe entenderse la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) dará a conocer con oportunidad a la Contaduría Mayor de Hacienda, las normas, procedimientos, métodos y sistemas que emita e implante, de acuerdo con las facultades que le confieren las Leyes Orgánica de la Administración Pública Federal y de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, debiendo tomar en cuenta las recomendaciones que sobre el particular le formule la Contaduría Mayor de Hacienda".

"Artículo 13. La Contaduría Mayor de Hacienda al revisar la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal, vigilará la aplicación de las normas, procedimientos, métodos y sistemas a que se refiere el artículo 11 de esta Ley, y dará cuenta a la Secretaría de Programación y Presupuesto (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) de las irregularidades que encuentre, para que dicte las medidas correctivas procedentes."

"Artículo 25. Si alguna de las entidades se negare a proporcionar la información solicitada por la Contaduría Mayor de Hacienda, o no permitiere la revisión de libros, instrumentos y documentos

comprobatorios y justificativos del ingreso y del gasto públicos, la práctica de visitas, inspecciones y auditorías, ésta lo hará del conocimiento de la Cámara de Diputados por Conducto de la Comisión de Vigilancia, para que resuelva lo procedente".

e) Desde el punto de vista de la documentación e información que puede solicitar

Por la naturaleza de su trabajo, revisar la Cuenta Pública, es incuestionable que la Contaduría Mayor de Hacienda debe contar con las atribuciones necesarias para solicitar toda clase de informes y documentación relacionada con las operaciones efectuadas por las dependencias y entidades en el año fiscal que corresponda, estando obligadas correlativamente dichas dependencias y entidades a proporcionarla. En este punto, conviene recordar algo de lo que ya expusimos en el capítulo segundo, en el sentido de que la independencia operacional de la entidad fiscalizadora superior, como lo es la Contaduría Mayor, exige en una de sus modalidades la libertad para revisar directamente toda la documentación e información que necesite para cumplir adecuadamente con su cometido, así como requerir información adicional y obtenerla en respuesta a preguntas específicas. Además, en la medida en que la Contaduría Mayor cuente con toda la información indispensable, se evitan confusiones e interpretaciones erróneas u observaciones inexistentes que muchas veces perjudican tanto a la entidad o dependencia auditada como a la propia Contaduría. En fin, respecto de esta materia, debemos considerar los artículos 3o. fracciones IV, V y VI, 19, 23 y 24 de la ley orgánica de ese órgano fiscalizador, que disponen lo siguiente:

"Artículo 3o. La Contaduría Mayor de Hacienda ... tendrá las siguientes atribuciones:

IV. ... solicitar informes, revisar libros y documentos para comprobar si la recaudación de los ingresos se ha realizado de conformidad con las leyes aplicables en la materia y, además, eficientemente;

V. ... solicitar informes, revisar libros, documentos... para comprobar si las inversiones y gastos autorizados a las entidades, se han aplicado eficientemente al logro de los objetivos y metas de los programas y subprogramas aprobados y, en general, realizar las investigaciones necesarias para el cabal cumplimiento de sus atribuciones;

VI. Solicitar a los auditores externos de las entidades, copias de los informes o dictámenes de las auditorías por ellos practicados, y las aclaraciones, en su caso, que se estimen pertinentes;

..."

"Artículo 19. La Contaduría Mayor de Hacienda, para el cumplimiento de las atribuciones que le confiere el artículo 3o. de esta Ley, goza de facultades para revisar toda clase de libros, instrumentos, documentos y objetos, practicar visitas, inspecciones y auditorías y, en general, recabar los elementos de información necesarios para cumplir con sus funciones.

Para tal efecto, podrá servirse de cualquier medio lícito que conduzca al esclarecimiento de los hechos y aplicar, en su caso, técnicas y procedimientos de auditoría."

"Artículo 23. A solicitud de la Contaduría Mayor de Hacienda, las entidades le informarán de los actos, convenios o contratos de los que resulten derechos y obligaciones, con objeto de verificar si de sus términos y condiciones pudieran derivarse daños en contra de la Hacienda Pública Federal o de la del Departamento del Distrito Federal, que afecten a la Cuenta Pública o impliquen incumplimiento de alguna ley relacionada con la materia".

"Artículo 24. Las entidades están obligadas a proporcionar a la Contaduría Mayor de Hacienda la información que les solicite para el esclarecimiento de los hechos.

Igual obligación tienen los funcionarios de los Gobiernos de los Estados, del Departamento del Distrito Federal, de los organismos de la Administración Pública Paraestatal y de los Municipios, así como las instituciones privadas, o los particulares, a los que el Gobierno Federal les hubiere concedido subsidios".

f) Desde el punto de vista del alcance y profundidad que podrán tener sus revisiones

Sobre el particular, los artículos 20 y 21 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda disponen lo siguiente:

"Artículo 20. La revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal precisará el ingreso y el gasto públicos, determinará el resultado de la gestión financiera, verificará si el ingreso deriva de la aplicación de las Leyes de Ingresos y de las leyes fiscales especiales y reglamentos que rigen en la materia, comprobará si el gasto público se ajustó a los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y si se han cumplido los programas y subprogramas aprobados.

La revisión no sólo comprenderá la conformidad de las partidas de ingresos y de egresos, sino que se extenderá a una revisión legal, económica y contable del ingreso y del gasto públicos, y verificará la exactitud y justificación de los cobros y pagos hechos, de acuerdo con los precios y tarifas autorizados o de mercado, y de las cantidades erogadas.

..."

"Artículo 21. La Contaduría Mayor de Hacienda ... podrá practicar a las entidades las auditorías que, enunciativamente, comprenderán las siguientes actividades:

- I. Verificar si las operaciones se efectuaron correctamente y si los estados financieros se presentaron en tiempo oportuno, en forma veraz y en términos accesibles, de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental;
- II. Determinar si las entidades auditadas cumplieron en la recaudación de los ingresos y en la aplicación de sus presupuestos con las Leyes de Ingresos y los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y demás leyes fiscales especiales y reglamentos que rigen en la materia; y
- III. Revisar si las entidades alcanzaron con eficiencia los objetivos y metas fijados en los programas y subprogramas, en relación a los recursos humanos, materiales y financieros aplicados conforme a los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal ejercidos".

Estos preceptos, además de otros que ya hemos citado con anterioridad, abren las puertas para que la Contaduría Mayor de Hacienda pueda revisar la

legalidad de los actos de la administración pública en relación con la recaudación, administración y utilización de los recursos públicos. Ahora bien, para lograr este propósito esa entidad fiscalizadora superior puede practicar diversos tipos de auditoría, según la materia de que se trate, circunscribiéndose el alcance de éstas por lo general al examen de la regularidad de la actividad financiera del Estado respecto de las distintas disposiciones que en esa materia rigen su actuación (leyes de ingresos, presupuestos de egresos, leyes fiscales especiales, reglamentos, etc.). Tradicionalmente, como apuntamos al final del capítulo anterior, este tipo de auditoría, dado su alcance, ha sido llamado de legalidad o regularidad en cuanto que únicamente se confrontan los actos de la administración pública en materia financiera con las distintas disposiciones que la regulan. Pero también decíamos que dicha concepción ha sido superada por un nuevo tipo de auditoría a la que se ha llamado, entre otros nombres, auditoría operacional o de las 3E'S, si bien aún plantea problemas tanto de índole teórico como práctico. Aunada a esta cuestión se encuentra la relativa a que las propias entidades fiscalizadoras superiores tienen que observar el principio de legalidad y consecuentemente practicar los tipos de auditoría que sus respectivas leyes orgánicas les permitan efectuar. En este sentido, la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda que venimos citando confiere por regla general a esta entidad fiscalizadora superior la facultad de realizar auditorías de legalidad o regularidad, aunque diversos preceptos hacen referencia a los conceptos de economía, eficiencia y eficacia de manera aislada, que han abierto la posibilidad, si bien no de manera clara, para que pueda practicar revisiones de eficiencia, eficacia y economía, conceptos que ya definimos con anterioridad.

g) Desde el punto de vista de los objetivos que debe alcanzar como resultado de sus revisiones

Este aspecto no puede escindirse del que comentamos en el inciso precedente ni del propósito fundamental que nos hemos propuesto con el presente trabajo: demostrar que la fiscalización superior es una forma o un instrumento de

control de la legalidad -en sentido amplio- respecto de un sector de la actividad del Estado en la que poco o nada pueden hacer otros tipos de control. En tal virtud, puesto que únicamente hemos clasificado las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda para hacer más fácil su comprensión, en cuanto a los objetivos que debe alcanzar con sus revisiones debemos citar nuevamente, en su parte conducente, el artículo 20 de su Ley Orgánica que establece:

"Artículo 20. La revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal precisará el ingreso y el gasto públicos, determinará el resultado de la gestión financiera, verificará si el ingreso deriva de la aplicación de las Leyes de Ingresos y de las leyes fiscales especiales y reglamentos que rigen en la materia, comprobará si el gasto público se ajustó a los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y si se han cumplido los programas y subprogramas aprobados.

..."

3. Tipos de auditoría que practica la Contaduría Mayor Hacienda

Hemos dicho ya que la auditoría constituye la principal herramienta de trabajo de las entidades fiscalizadoras superiores. La Contaduría Mayor de Hacienda, en cuanto órgano que reviste dicha naturaleza no podría prescindir de ella. Ahora bien, la auditoría en cuanto al ámbito en el que puede operar, la extensión y profundidad que puede tener y la materia sobre la que puede recaer, es susceptible de distintas clasificaciones; así puede hablarse de auditoría interna o externa o bien pública o privada; de auditoría financiera, de ingresos o de egresos, de obra pública, de evaluación de programas; o bien de auditoría de regularidad o legalidad o de auditoría operacional.⁽¹⁷²⁾ Pero sean cuales fueren los criterios y las clasificaciones que al respecto se formulen, lo cierto es que en el ámbito del sector público los tipos de auditoría, su extensión y profundidad y las materias que pueden ser objeto de revisión son fundamentalmente cuestiones de derecho positivo. Esto se explica en virtud de que uno de principios medulares sobre los que descansa el Estado desde el punto de vista normativo es el relativo a que los órganos de aquél sólo pueden hacer lo que la ley

(172) Cfr. Adam Adam, Alfredo y Becerril Lozada, op. cit. pp. 65-69

en sentido genérico les permite realizar. La Contaduría Mayor de Hacienda no podía dejar de observar dicho principio; así que sólo puede practicar los tipos de auditoría sobre la materia y extensión que su ley orgánica le permite realizar.

Bajo estas consideraciones, debemos señalar que los tipos de auditoría que practica la Contaduría Mayor de Hacienda a que a continuación nos referiremos, las hemos reducido a tres materias fundamentales: ingresos, egresos y evaluación de programas. No obstante esto, cabe aclarar que la Contaduría, para una mejor división del trabajo y con el objeto de realizar una más eficiente revisión, ha escindido algunas de esas materias como son por ejemplo, la auditoría de obra pública o la auditoría al sector paraestatal.

a) Financiera de ingresos

Mediante este tipo de auditoría la Contaduría Mayor de Hacienda verifica que la recaudación de los ingresos obtenidos en el año fiscal correspondiente se haya ajustado a la Ley de Ingresos tanto de la Federación como a la del Departamento del Distrito Federal, así como a las leyes fiscales especiales (impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto al activo, etcétera) y demás disposiciones que de ellas deriven. Este tipo de auditoría además de financiera es de tipo legal, en cuanto que se verifica la conformidad de la recaudación con las normas jurídicas que la rigen. Las principales disposiciones que constituyen el marco jurídico de la auditoría financiera de ingresos lo constituyen, como se ha señalado, la Ley de Ingresos, tanto la de la Federación como la del Departamento del Distrito Federal y demás disposiciones fiscales especiales.

Ahora bien, es importante señalar que los ingresos que el Estado recauda en cualesquiera de sus instancias de gobierno tienen por finalidad dotarlo de los recursos económicos necesarios para lograr la realización satisfactoria de las necesidades y actividades que tiene encomendadas. Es una necesidad ineludible, pero

no por ello arbitraria. La obtención de ingresos por el Estado sólo se justifica porque ellos estén destinados a la satisfacción de las necesidades de todos los gobernados, toda vez que son éstos precisamente quienes lo proveen de dichos recursos. En estas circunstancias, si son los gobernados los que resienten la carga fiscal impuesta por el Estado, en ejercicio de su potestad soberana, lo menos que pueden hacer es intervenir, a través de los órganos de representación pertinentes, en el diseño de las leyes fiscales conforme a las cuales deberán contribuir con el Estado en la captación de sus recursos. En este sentido, conforme a nuestro régimen constitucional, específicamente en los términos del artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión está facultado "para imponer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto". Asimismo, el artículo 72 inciso h de la propia Constitución Política establece que los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones e impuestos, deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados; y el artículo 74 fracción IV del mismo ordenamiento fundamental dispone que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados "examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deban decretarse para cubrirlos". En este contexto, al Ejecutivo Federal le corresponde hacer llegar a la Cámara de Diputados las iniciativas de leyes de ingresos, tanto de la Federación como la del Departamento del Distrito Federal, en los términos previstos en el citado artículo 74 fracción IV de la Constitución Política.

Ahora bien, las leyes de ingresos contienen por regla general un catálogo de las contribuciones que han de cobrarse en un año fiscal, indicando los montos estimados al respecto, correspondiendo a las leyes fiscales especiales determinar o establecer el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y demás elementos de las contribuciones que habrán de considerarse para la causación y recaudación de las mismas.

Bajo estas premisas, a la Contaduría Mayor de Hacienda le corresponde verificar que la recaudación de los ingresos previstos en las leyes de la misma materia

se haya ajustado a éstas y a las disposiciones que de ellas deriven, para lo cual se sirve de la auditoría financiera de ingresos. Por el ámbito que se revisa, este tipo de auditoría abarca, en el sector central, a las secretarías de Estado y al Departamento del Distrito Federal (incluyendo en el caso de este último a sus entidades paraestatales) y en el sector paraestatal a las entidades que el Ejecutivo Federal reporte en la Cuenta Pública.

Sin embargo, para los efectos de nuestro estudio interesa destacar que si bien la Contaduría Mayor de Hacienda ejerce funciones de control en materia de ingresos, ello plantea una situación hasta cierto punto conflictiva en virtud de que, por una parte debe verificar que la recaudación de aquellos se ajuste a las distintas disposiciones que con anterioridad hemos mencionado, y por otra, los gobernados (contribuyentes), que son los que resienten la carga fiscal, muchas veces se muestran en desacuerdo por la política tributaria del Estado, a la que califican de ilegal y hasta de arbitraria. Es decir, por una parte la Contaduría Mayor de Hacienda debe verificar que la recaudación de los ingresos públicos se ajuste a las leyes de la materia y por otra los contribuyentes cuestionan la justicia con que dichas leyes establecen la carga fiscal, argumentándose incluso que en nuestro sistema constitucional el Estado carece de restricciones en sus facultades impositivas.⁽¹⁷³⁾ Frente a este conflicto ¿cuál debe ser el papel de la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano de control? Al respecto, debemos señalar que, conforme a nuestro régimen constitucional, la importancia de la actividad financiera del Estado exige que en su instrumentación intervengan dos de los tres poderes públicos instituidos: el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, de acuerdo con atribuciones y competencias perfectamente delimitadas. En efecto, en términos de los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, compete al Poder Legislativo establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, así como examinar, discutir y aprobar las iniciativas de Ley de Ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, correspondiendo al Poder Ejecutivo recaudar los ingresos previstos en esas

(173) Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Restricción a las facultades impositivas del Estado, la garantía que falta en la Constitución*. En Anuario Jurídico XVII, 1990, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1990, pp. 35-34.

leyes conforme a las normas y procedimientos previstos en las leyes fiscales especiales y demás disposiciones jurídicas que de ellas emanen.

Ahora bien, el Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, para llevar a cabo la trascendental tarea de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público mediante el examen, discusión y aprobación de las iniciativas de Ley de Ingresos de la Federación y de la del Departamento del Distrito Federal -que primeramente analiza la Cámara de Diputados como cámara de origen en los términos de los citados artículos 72 inciso h y 74 fracción IV constitucionales, pasando posteriormente a la consideración de la Cámara de Senadores- cuenta, en nuestra opinión, con elementos muy reducidos para hacer frente a los requerimientos derivados de tan importante función. En efecto, de conformidad con la vigente Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos (artículos 50 a 65 y 86 a 102), tanto la Cámara de Diputados como la Cámara de Senadores cuentan con comisiones ordinarias que se encargan de analizar y dictaminar, previamente a su presentación al pleno, las iniciativas de leyes y decretos, comisiones cuya competencia deriva de la denominación que tengan en correspondencia con las respectivas secretarías o sectores de la administración pública federal a cuyo cargo se encuentre la elaboración de dichas iniciativas.

En nuestra opinión, este análisis y discusión en comisiones constituye el principal mecanismo para estudiar, explicar y cuestionar esas iniciativas; pero bien vistas las cosas, consideramos también que es un procedimiento que desde el punto de vista técnico no garantiza que sea el más adecuado para llevar a cabo el análisis de las iniciativas correspondientes a la materia de ingresos. Esto se explica además, porque por la naturaleza de su composición, al Poder Legislativo no llegan las personas mejor preparadas ni por consecuencia las más expertas en esas u otras materias. Por consiguiente, aun cuando al Congreso de la Unión compete la facultad de establecer las contribuciones necesarias a efecto de cubrir el gasto público, es inquestionable que en el sistema jurídico mexicano su influencia y participación en la confección del

sistema tributario es muy limitada y débil, quedando en gran medida dicha función a cargo del Poder Ejecutivo.⁽¹⁷⁴⁾ En buena parte, ello se debe a que el Poder Legislativo carece de los elementos técnicos necesarios que le sirvan de apoyo para cumplir adecuadamente con esa facultad; y es justamente en este punto donde consideramos se le debe fortalecer. En este sentido, la Contaduría Mayor de Hacienda podría desempeñar un papel muy importante como órgano técnico de apoyo, ya que por la naturaleza de sus funciones es el órgano que en nuestra opinión puede llegar a contar con la información necesaria y el personal idóneo para auxiliar al Congreso General y en particular a la Cámara de Diputados en el análisis y examen de las iniciativas de leyes en materia impositiva en general, con el objeto de que la participación del órgano representativo sea decisiva y determinante en el establecimiento de las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público. Esto implica desde luego una reforma tanto constitucional como legal a efecto de que se amplíen las facultades de la Contaduría, que de acuerdo con el sistema vigente se limitan a la revisión de la Cuenta Pública. Sin embargo, conviene aclarar y poner énfasis en ello, que la Contaduría únicamente fungiría como órgano de asesoría y apoyo, conservando el Poder Legislativo su facultad para establecer las contribuciones que hemos mencionado. Esto se entiende porque la Contaduría Mayor de Hacienda, por su naturaleza también, no podría jurídicamente asumir la totalidad de la función de determinar las contribuciones que recaerán sobre los gobernados (contribuyentes) para cubrir el gasto público del Estado. Sus funciones se limitarían, repetimos, a fungir como órgano de asesoría y apoyo, a fin de que el órgano de representación popular cuente con los elementos técnicos que le permitan ejercer un efectivo control sobre el Poder Ejecutivo en lo que se refiere a la actividad financiera, específicamente en la fase relativa a la determinación de las fuentes de ingreso del Estado y su establecimiento, de acuerdo con principios de equidad y de justicia que hagan menos cuestionable la política tributaria del propio Estado.

(174) Cfr. Flx Zamudio, *Iléctor, Algunas reflexiones sobre el principio de la revisión de poderes en la Constitución Mexicana*, cit. pp. 672-673

Ahora bien, para verificar que el Poder Ejecutivo observó las directrices que el Legislativo le fijó al aprobar las iniciativas de leyes de Ingresos de la Federación y la del Departamento del Distrito Federal, se servirá nuevamente de su órgano técnico: la Contaduría Mayor de Hacienda; que como hemos visto a través de su herramienta de trabajo -la auditoría- verifica que la recaudación de ingresos se realice con apego a las leyes de la materia.

Lo expuesto significa respecto al planteamiento que hicimos con anterioridad en el sentido de precisar cuál debe ser el papel o función de la Contaduría como órgano de control cuando verifica la legalidad en la recaudación de los ingresos, que esa entidad fiscalizadora superior no debe cuestionar, en la etapa de revisión de la Cuenta Pública, dicha política; o en otras palabras, al efectuar la revisión de la legalidad de la recaudación de los ingresos llevada a cabo por el Poder Ejecutivo, no debe cuestionar los niveles de imposición establecidos en las leyes fiscales de acuerdo con criterios de justicia o equidad. Esto se explica en virtud de que en nuestra opinión, el problema no radica en la revisión de la citada Cuenta Pública, sino en la etapa de revisión y análisis de las iniciativas de leyes en materia fiscal. Es aquí donde debe fortalecerse al Poder Legislativo con el propósito de que sea él quien efectivamente establezca las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público; y en este sentido consideramos que la Contaduría Mayor de Hacienda podría desempeñar un papel muy importante como órgano de apoyo técnico para efectuar dicha revisión y análisis. De esta manera se complementa y fortalece el control a cargo del Poder Legislativo sobre el Poder Ejecutivo: primeramente en la etapa de determinación de los ingresos fiscales y posteriormente en la etapa de rendición de cuentas.

b) Financiera de Egresos

Mediante este tipo de auditoría la Contaduría Mayor de Hacienda verifica que los gastos efectuados por el Poder Ejecutivo en el ejercicio fiscal correspondiente se hayan aplicado debidamente a su objeto y ajustado a los montos

autorizados en el Presupuesto de Egresos de la Federación y en el Presupuesto de Egresos del Departamento del Distrito Federal; a la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento, así como a las Leyes de Adquisiciones, Arrendamientos y Prestación de Servicios relacionados con Bienes Muebles y de Obras Públicas y sus respectivos reglamentos, ordenamientos que en su conjunto constituyen el principal marco jurídico para ejercer el gasto público en México, sin olvidar que el artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que "no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior". (175)

Por el ámbito que se revisa, en el sector central abarca obviamente a la Presidencia de la República, a las secretarías de Estado que conforman la administración pública centralizada y la Procuraduría General de la República, así como al Departamento del Distrito Federal, y en el ámbito de la administración pública federal paraestatal, a los organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o algún organismo descentralizado o empresa de participación estatal mayoritaria.

Ahora bien, puesto que el objetivo fundamental de este tipo de auditoría consiste en revisar la legalidad de los gastos efectuados por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el presupuesto que le haya sido autorizado, debemos inquirir qué es el presupuesto y sobre qué es el gasto que el mismo contempla.

(175) Considerando que el artículo 74 fracción IV de la Constitución Política establece que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados "examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal", se presentaría una situación muy similar a la que planteamos en el apartado precedente, es decir, fortalecer al Poder Legislativo desde el punto de vista técnico para que cuente con los elementos que le permitan cumplir adecuada y debidamente con la tarea de analizar y aprobar el presupuesto. Esto se explica como es de suponer por la importancia que tiene el presupuesto de egresos en la vida nacional de cualquier país, pues constituye el instrumento más importante para establecer la administración de los recursos financieros del Estado, así como también el parámetro idóneo para conocer la orientación del Estado, en cuanto que su estructura debe estar diseñada para alcanzar los grandes objetivos nacionales previstos en la Constitución, operando de esta manera sus efectos redistributivos. De ahí pues, la importancia y necesidad de que el Poder Legislativo, concretamente la Cámara de Diputados en nuestro sistema constitucional, deba tener una participación decisiva y determinante en el análisis y aprobación del presupuesto.

Bajo el esquema anterior, debemos señalar que el presupuesto ha sido materia de estudio desde distintos puntos de vista (jurídico, económico, político) definiéndosele según la perspectiva desde la cual se le analice; así, se habla del presupuesto en su aspecto económico, en su aspecto político y en su aspecto jurídico⁽¹⁷⁶⁾ pero para los efectos de nuestro estudio interesa destacar únicamente su aspecto jurídico, a la luz del cual puede decirse que consiste en el documento que, elaborado por el Poder Ejecutivo y revisado y aprobado por el Legislativo, contiene la autorización de éste para expensar los gastos públicos durante un año fiscal y cuya aplicación o ejecución necesariamente debe traducirse, jurídicamente, en el logro de las finalidades del Estado. En ese sentido, visto ya desde el punto de vista de nuestro derecho positivo, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, en su artículo 15, establece que el Presupuesto de Egresos de la Federación será el que contenga el decreto que apruebe la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expensar, durante el periodo de un año a partir del 1o. de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las entidades que en el propio presupuesto se señalen. Formalmente, el Presupuesto de Egresos del Departamento del Distrito Federal se entenderá en los mismos términos por aplicación del artículo 23 de la ley citada.

En cuanto a la segunda interrogante que nos planteamos, o sea qué es el gasto, debe entenderse que constituye una erogación, es decir, la aplicación de determinados recursos para la satisfacción de una necesidad, que visto desde la perspectiva del gasto que el Estado efectúa, se refiere al conjunto de erogaciones que éste realiza para cumplir con sus atribuciones y para satisfacer las necesidades colectivas que le han sido encomendadas. Este gasto que el Estado realiza es el gasto público, y su importancia estriba en que constituye un instrumento para el desarrollo económico, político, social y cultural de una nación, a través de los efectos redistributivos que, según su estructura, debe tener para toda la población,⁽¹⁷⁷⁾ particularmente para los sectores mayormente desprotegidos. Ahora bien,

(176) Cfr. Reichman K., Benjamin, op. cit. pp. 294-308

(177) Cfr. Cluspey Bonifaz, Dolores Beatriz, op. cit. p. 49

descendiendo al ámbito de nuestro derecho positivo, la ya citada Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, en su artículo 2o., señala que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o deuda pública que realizan las entidades que el propio precepto enumera y que en esencia comprende los tres poderes federales, es decir, el Legislativo, el Ejecutivo (incluyendo el Departamento del Distrito Federal) y el Judicial.

Ahora bien, para captar la importancia de las tareas de control de la Contaduría Mayor de Hacienda en materia de gasto público cuando fiscaliza éste a través de la auditoría de egresos, es necesario penetrar, así sea superficialmente, en el estudio del presupuesto en México, cómo se clasifica y cuáles son las materias que comprende. En estas circunstancias debemos destacar que el presupuesto en México basa su estructura, independientemente de la clasificación por dependencias y entidades responsables de su ejecución, en el establecimiento de planes y programas que contienen objetivos y metas a cumplir; en este contexto, la clasificación del gasto se controla a través del establecimiento de claves presupuestarias que definen:⁽¹⁷⁸⁾

Año	0
Entidad	00000
Programa	00
Subprograma	00
Proyecto	00
Unidad	00
Capítulo	0000

(178) El ejemplo ha sido tomado de Adam Adam, Alfredo y Becerril Lozada, *La Fiscalización en México*, cit. pp. 22-23.

Dígito Identificador 00

Dígito Verificador 0

Con esta estructura, tomando un ejemplo del Presupuesto de Egresos de la Federación tendríamos:

6/00009/NN/01/00/300/1100/11/1

La clave anterior indica:

6	Presupuesto correspondiente al ejercicio 1986
00009	Secretaría de Comunicaciones y Transportes
NN	Programa "Administración General"
01	Subprograma "Dirección y Conducción"
00	Proyecto
300	Subsecretaría de Operación
1100	Remuneraciones al personal de carácter permanente
11	Identificador
1	Verificador

Los dígitos que identifican el capítulo pueden manejarse a diversos niveles:

1.- Cuando contienen un dígito seguido de tres ceros, identifica un capítulo presupuestario; existen nueve:

1000	Servicios personales
2000	Materiales y suministros
3000	Servicios generales
4000	Transferencias
5000	Bienes muebles e inmuebles
6000	Obras públicas
7000	Inversiones financieras
8000	Erogaciones extraordinarias
9000	Deuda pública.

2. Cuando contienen dos dígitos seguidos de dos ceros, identifican capítulo y concepto presupuestario; así, en el ejemplo expuesto, el número 1100 identifica que corresponde al concepto "Remuneraciones al personal de carácter permanente" dentro del capítulo de "Servicios personales"⁽¹⁷⁹⁾.

3. Cuando los cuatro dígitos son números, se conoce como Partida presupuestal y es a este nivel en que se opera, registra y controla el ejercicio del presupuesto. Siguiendo el ejemplo manejado tendríamos que 1101 es la partida

(179) Idem.

"Sueldos" que pertenece al concepto "Remuneraciones al personal de carácter permanente", dentro del capítulo "Servicios Personales"⁽¹⁸⁰⁾.

Ahora bien, lo que en el numeral 1 anterior hemos llamado capítulo presupuestario corresponde a lo que se llama también clasificador por objeto del gasto, que como indicamos, comprende nueve capítulos:⁽¹⁸¹⁾

1000 SERVICIOS PERSONALES.- Agrupa las asignaciones destinadas al pago de remuneraciones al personal civil y militar que presta sus servicios en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como los pagos que por concepto de seguridad social derivados de esos servicios, les corresponde cubrir a dichas dependencias y entidades a las instituciones públicas de seguridad social, en los términos de las disposiciones legales en vigor; incluye también los pagos por otras prestaciones sociales distintas a los ya enunciados.

2000 MATERIALES Y SUMINISTROS.- Agrupa las asignaciones destinadas a la adquisición de toda clase de insumos requeridos por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, para el desempeño de sus actividades administrativas y productivas. Incluye materiales de administración, productos para alimentación; materias primas y materiales para la producción y la construcción; productos químicos, farmacéuticos y de laboratorio; combustibles; y en general, todo tipo de suministros para la realización de los programas públicos.

3000 SERVICIOS GENERALES.- Agrupa las asignaciones destinadas a cubrir el costo de todo tipo de servicios indispensables para el funcionamiento de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y

(180) *Idem.*

(181) *Cfr. La Auditoría de Legalidad en los Egresos del Sector Central, cit. anexo 1, pp. 1-3.*

que se contraten a particulares o a instituciones del propio sector público. Incluye servicios básicos tales como: postal, telegráfico, telefónico, energía y agua; alquileres; asesorías, estudios e investigaciones; comercial y bancario; mantenimiento, conservación e instalación; de difusión e información; así como otros servicios oficiales y especiales para el desempeño de actividades vinculadas con las funciones públicas.

4000 TRANSFERENCIAS.- Agrupa las asignaciones que la Administración Pública Centralizada destina sin contraprestación alguna, ya sea en forma directa o mediante fondos fideicometidos a los sectores privado y social, a organismos y empresas de participación estatal, a estados, municipios y Distrito Federal y al exterior como parte de su política económica general y de acuerdo a las estrategias y prioridades del desarrollo nacional. Este capítulo incluye las ayudas a los sectores privado y social; estímulos fiscales; participaciones de ingresos federales; subsidios corrientes; subsidios para pago de intereses, comisiones y gastos; subsidios para inversión física; subsidios para inversión financiera y subsidios para pago de pasivo.

5000 BIENES MUEBLES E INMUEBLES.- Agrupa las asignaciones destinadas a la adquisición de toda clase de bienes muebles e inmuebles que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal requieren para el desempeño de sus actividades. Incluye el mobiliario y equipo propio para la administración; toda clase de maquinaria y equipo de producción, así como las refacciones, accesorios y herramientas indispensables a su funcionamiento; el equipo de trabajo y la adquisición de inmuebles.

6000 OBRAS PUBLICAS.- Agrupa las asignaciones destinadas a la creación de la infraestructura física necesaria para el desarrollo mediante la realización de obras públicas que contribuyen a la formación bruta de capital del país. Incluye todo tipo de adquisiciones necesarias para la construcción, instalación, ampliación, rehabilitación, etc., así como para los estudios de preinversión de obras públicas, las cuales están diferenciadas en obras públicas por contrato y obras públicas por administración.

7000 INVERSIONES FINANCIERAS.- Agrupa las asignaciones destinadas a la realización de actividades financieras que el Gobierno Federal lleva a cabo con fines de fomento y regulación crediticia y monetaria. Incluye la concesión de créditos en general y la adquisición de toda clase de valores fiduciarios.

8000 EROGACIONES EXTRAORDINARIAS.- Agrupa las previsiones de gasto para atender situaciones de contingencia del país o necesidades especiales de la Administración Pública Federal y que, por ese carácter, no pueden ser asignadas en forma inmediata a objetos de gasto determinados.

9000 DEUDA PUBLICA.- Agrupa las asignaciones destinadas a cubrir obligaciones del Gobierno Federal por concepto de su deuda pública interna y externa, derivada de la contratación de empréstitos concertados a plazo de un año o más, autorizados o ratificados por el H. Congreso de la Unión. Incluye la amortización, los intereses y los gastos y comisiones de la deuda pública, interna y externa.

Incluye también los adeudos de ejercicios fiscales anteriores por concepto de: servicios personales; distintos de servicios personales y por devolución de ingresos percibidos indebidamente.

Todos estos conceptos que comprenden el clasificador por objeto del gasto son materias que la Contaduría Mayor de Hacienda revisa mediante la práctica de la auditoría de egresos, confrontando la legalidad de las operaciones que los mismos implican con las disposiciones que rigen el gasto público y que son fundamentalmente, como ya señalamos, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento, las leyes de Adquisiciones, Arrendamientos y Prestación de Servicios relacionados con Bienes Muebles y de Obras Públicas y sus respectivos Reglamentos, así como los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

Ahora bien, algo que consideramos muy importante destacar es que si bien la Contaduría Mayor de Hacienda tiene facultades para fiscalizar el gasto público federal, esas facultades no se reducen a un trabajo meramente contable, esto es, que las erogaciones se hayan efectuado conforme al monto que debe corresponderles. A final de cuentas, esas operaciones de gasto que el Estado realiza constituyen el medio para alcanzar sus fines, plasmados, como ya hemos señalado, en la Constitución y en general en todo el orden jurídico. Cuando la Contaduría Mayor de Hacienda verifica la legalidad del gasto público también verifica el grado en que se cumplen los grandes objetivos y metas nacionales contenidas en los planes y programas en que se basa la actividad del Estado. Esto último se comprenderá en seguida con el estudio de la auditoría de evaluación de programas, porque no hay que olvidar que en la actualidad el presupuesto en México se rige bajo el sistema del presupuesto por programas, conforme al cual el gasto público se presupuesta o determina en función de metas y objetivos a alcanzar.

c) En materia de evaluación de programas

Antes de explicar la auditoría de evaluación de programas que practica la Contaduría Mayor de Hacienda, consideramos necesario, para una mejor comprensión de la misma, precisar brevemente en qué consiste el presupuesto por programas, tópicó ésta dentro del cual se inserta aquélla.⁽¹⁸²⁾

En términos sencillos puede decirse que el presupuesto por programas consiste en una técnica o sistema en el que se presta especial atención a las cosas que un gobierno realiza, más bien que a las cosas que adquiere; o en otras palabras, el presupuesto centra su atención en los resultados a obtener que en los medios para alcanzarlos.⁽¹⁸³⁾ Así por ejemplo, las cosas que un gobierno adquiere como servicios personales, materiales, equipos, medios de transporte, etcétera, son medios que emplea para el cumplimiento de sus funciones y atribuciones.

Ahora bien, el presupuesto por programas se presenta y se desarrolla a base del trabajo que debe ejecutarse, atendiendo a objetivos específicos, y de los costos

(182) El presupuesto por programas a su vez se vincula con la planeación, aunque no de manera genitiva, pues ésta reconoce antecedentes que se remontan a principios de siglo. En efecto, como se recordará, en el capítulo Primero de este trabajo expusimos que el Estado se vio obligado a asumir una activa participación en todos los órdenes de la vida social, particularmente en el económico, como consecuencia de la crisis del Estado Liberal e Individualista. Al principio esta intervención constituyó una reacción contra los efectos disfuncionales que tanto para el Estado como para la sociedad había traído la práctica de la Ideología sobre la cual se sustentó el Estado Liberal, y no una acción programada y sistemática que pretendiera una reforma integral del Estado y de la sociedad. Sin embargo, esta situación poco a poco se superaría constituyéndose el Estado en el principal promotor del desarrollo económico y social de las naciones, principalmente a partir de la Segunda posguerra, si bien ya desde la Primera Guerra Mundial esta tendencia intervencionista se había venido gestando. Ahora bien, esta participación del Estado fue posible gracias a la planeación, mediante la cual, y partiendo de un conocimiento de los procesos socioeconómicos y políticos, se pretende mantener, reformar o reemplazar un esquema social determinada. México no escapó a este proceso intervencionista del Estado, y es así como éste, en su aspecto social, empieza a vislumbrarse desde la promulgación de la Constitución Política de 1917, con la protección otorgada a los sectores campesino y obrero mediante la consagración, en los artículos 27 y 123, de diversos derechos a favor de esos grupos sociales. Sin embargo, la intervención del Estado Mexicano también se haría extensiva al campo económico, sobre todo como consecuencia de la grave crisis mundial de la década de los treinta, y es justamente a partir de estos años cuando débilmente empieza a ensayarse la elaboración de planes y programas que permitirán el desarrollo económico y social del país. Cfr. Cosío Díaz, José Ramón, "Poder Legislativo y Planeación en México". En *Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo II, cit. pp. 905-936; *El esquema de la evolución de programas*, Seminario Internacional, cit. pp. 2-6.

(183) Cfr. Vázquez Arroyo, Francisco, *Presupuestos por Programas para el Sector Público de México*. UNAM, México, 1991, pp. 13-22; "La administración y la Hacienda Pública con arreglo a la estrategia internacional del desarrollo". En *Administración Pública, Marco Internacional (1967-1987)*, cit. Tomo II, pp. 65-82; Mancera Ortiz, Rafael, op. cit. pp. 7-14.

de ejecución de dicho trabajo. El trabajo propuesto, su objetivo y costos se elaboran en función de metas a alcanzar, ya sea a largo, mediano o corto plazos; esto es, en el presupuesto por programas existe una vinculación entre los objetivos y metas y los recursos técnicos, humanos y financieros para alcanzarlos. En el presupuesto tradicional, en cambio, éste se presenta como una compilación de cifras aisladas, cuyo monto total es lo único que preocupa a los gobiernos, con el resultado de producir una falta de coordinación absoluta entre la política general del gobierno y el presupuesto, por no reflejar éste el propósito de aquélla.⁽¹⁸⁴⁾ En otras palabras, el presupuesto tradicional centra su interés en lo que el gobierno compra para hacer las cosas, en tanto que el presupuesto por programas presta especial atención a las cosas que un gobierno realiza más bien que a las cosas que adquiere, lo que permite hacer una estimación del costo de sus programas y proyectos y compararlos con otras alternativas.⁽¹⁸⁵⁾

En el caso de México, esta técnica del presupuesto por programas se había tratado de introducir desde principios de la década de los setentas, consolidándose de manera definitiva a finales de la misma.

Ahora bien, puesto que esta técnica basa su estructura a base de planes y programas (en los que se señalan objetivos y metas a alcanzar, sujetos responsables de su ejecución, recursos materiales y financieros y tiempos para su realización) en el caso de México existe un Sistema Nacional de Planeación Democrática (previsto en los artículos 12 a 19 de la Ley de Planeación) que conforman a aquéllos y que "está configurado por un conjunto de relaciones funcionales que establecen las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal entre sí, con las autoridades de los gobiernos estatales y con los organismos de los sectores social y privado, a fin de realizar acciones de común acuerdo."⁽¹⁸⁶⁾

(184) Cfr. Mancera Ortiz, Rafael, op. cit. p. 11.

(185) Cfr. Vázquez Arroyo, Francisco, op. cit. p. 18.

(186) Cfr. *El esquema de la evaluación de programas*, cit. p. 5.

Los instrumentos que conforman el Sistema Nacional de Planeación Democrática son, en su vertiente obligatoria, el Plan Nacional de Desarrollo; los programas de mediano plazo sectoriales, regionales, especiales e institucionales; así como las leyes de ingresos y los presupuestos de egresos.⁽¹⁸⁷⁾

Todos estos instrumentos del Sistema de Planeación están elaborados con base en el sistema del presupuesto por programas, por lo cual, cuando el Ejecutivo Federal presenta para su revisión a la Cámara de Diputados las Cuentas Públicas del Gobierno Federal y del Departamento del Distrito Federal, en las mismas incorpora la información concerniente a la ejecución del Plan y de los programas que de él derivan. En estas circunstancias, cuando la Contaduría Mayor de Hacienda practica auditorías de evaluación de programas, analiza los mismos en función de los resultados obtenidos, con lo cual extiende su campo de revisión a grandes sectores de la administración pública.

En efecto, en materia de evaluación de programas la Contaduría Mayor de Hacienda, conforme a lo establecido en su Ley Orgánica, verifica el cumplimiento de los objetivos y metas de los principales programas y subprogramas aprobados y revisa si las entidades alcanzaron con eficiencia los objetivos y metas fijados en los mismos, en relación con los recursos humanos, materiales y financieros aplicados conforme a los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal ejercidos.

(187) Estos instrumentos y sus características están previstos en los artículos 21 a 26 de la Ley de Planeación. Así, respecto del Plan Nacional de Desarrollo señala que éste precisará los objetivos nacionales, estrategia y prioridades del desarrollo integral del país, contendrá previsiones sobre los recursos que serán asignados a tales fines; determinará los instrumentos y responsables de su ejecución; establecerá los lineamientos de política de carácter global, sectorial y regional; sus previsiones se referirán al conjunto de la actividad económica y social, y regirá el contenido de los programas que se generen en el Sistema Nacional de Planeación Democrática. En cuanto a los programas sectoriales establece que éstos se sujetarán a las previsiones contenidas en el Plan y especificarán los objetivos, prioridades y políticas que regirán el desempeño de las actividades del sector administrativo de que se trate; contendrán asimismo estimaciones de recursos y determinaciones sobre instrumentos y responsables de su ejecución. En relación con los programas institucionales se dispone que se elaborarán por las entidades paraestatales, sujetándose a las previsiones contenidas en el Plan y en el programa sectorial correspondiente. En cuanto a los programas regionales, éstos se referirán a las regiones que se consideren prioritarias o estratégicas, en función de los objetivos nacionales fijados en el Plan, y cuya extensión territorial rebase el ámbito jurisdiccional de una entidad federativa. Finalmente, en cuanto a los programas especiales, éstos se referirán a las prioridades del desarrollo integral del país fijados en el Plan o a las actividades relacionadas con dos o más dependencias coordinadoras de sector.

Sobre estas bases, la Contaduría Mayor de Hacienda realiza una evaluación de los resultados programático-presupuestales que se presentan en las Cuentas de la Hacienda Pública Federal y del Departamento del Distrito Federal.

La evaluación se efectúa conforme a un método de análisis deductivo, que parte del marco de planeación y de la estrategia de gasto de los sectores como referencia para orientar la investigación, seleccionar los programas y subprogramas por evaluar y valorar los resultados programático-presupuestales que se reportan.⁽¹⁸⁸⁾

Las tareas de evaluación de programas que lleva a cabo la Contaduría Mayor de Hacienda, de acuerdo con las atribuciones que le otorga su Ley Orgánica, comprenden dos aspectos fundamentales: 1) la verificación del cumplimiento de los objetivos y metas anuales programados con los recursos presupuestales autorizados para dicho efecto, y 2) evaluación del cumplimiento de las disposiciones contenidas en la legislación vigente, emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (anteriormente correspondía dicha atribución a la Secretaría de Programación y Presupuesto) para normar y regular las acciones de planeación, programación, presupuestación, ejecución, control y evaluación que realizan las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal en sus respectivos ámbitos de competencia, en apoyo del Sistema Nacional de Planeación Democrática.

El análisis evaluatorio de los resultados programático-presupuestales, se realiza con base en la información contenida en la Cuenta Pública y el Presupuesto de Egresos anuales, el Plan Nacional de Desarrollo y los programas sectoriales e institucionales que conforman el marco de planeación a los cuales hemos hecho

(188) El esquema de evaluación adoptado por la Contaduría Mayor de Hacienda comprende cuatro criterios fundamentales: a) La congruencia que existe entre los objetivos y metas de los programas y las prioridades nacionales y sectoriales establecidas en el marco de planeación. b) La suficiencia de los programas para resolver total o parcialmente la problemática sectorial. c) La eficiencia con que las instituciones responsables de los programas cumplieron sus objetivos y metas (si las metas se superaron, hubo mayor eficacia, y si el cumplimiento fue parcial o nulo, la eficacia fue inferior o nula, respectivamente). d) La eficiencia con que se aplicaron los recursos presupuestales asignados para la consecución de las metas programadas (si al relacionar los recursos presupuestados y ejercidos con las metas programadas y alcanzadas se obtiene un gasto unitario inferior al que se estimó originalmente, se actuó con mayor eficiencia, y viceversa). Cfr. *El esquema de evaluación de programas*, cit. pp. 30-31.

referencia, así como en la información complementaria proporcionada por las dependencias y entidades en respuesta a los requerimientos específicos planteados por la Contaduría Mayor de Hacienda.

Por su parte, la verificación del cumplimiento de la legislación aplicable para efectos de evaluación, comprende fundamentalmente la revisión de las leyes y reglamentos que constituyen el marco jurídico del Sistema Nacional de Planeación Democrática: Ley de Planeación; Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento; Leyes Orgánicas de la Administración Pública Federal y del Departamento del Distrito Federal; y Ley de Obras Públicas y su Reglamento.

Lo anteriormente expuesto explica y exhibe al mismo tiempo la importancia que tiene la auditoría de evaluación de programas que practica la Contaduría Mayor de Hacienda y confirma nuestra opinión acerca del por qué la fiscalización superior constituye un instrumento de control de la Constitución, en un ámbito (gestión financiera) en la que otros tipos de control, por su naturaleza, son inoperantes.

4. Metodología genérica a los tipos de auditoría

Habiendo estudiado en términos generales los tipos de auditoría que practica la Contaduría Mayor de Hacienda con motivo del ejercicio de sus facultades de fiscalización, corresponde analizar ahora, a rasgos generales (en el entendido de que con el estudio de estos tópicos volveremos a incursionar en un terreno ajeno a nuestra disciplina, pero al cual es necesario hacer referencia así sea de manera tangencial), la metodología que se aplica a toda auditoría y que en esencia comprende o se divide en tres aspectos fundamentales: planeación, ejecución e informes.

a) Planeación

De la planeación de la auditoría se ha dicho que constituye la fase fundamental, porque de un adecuado plan dependerá la calidad, objetividad y confiabilidad de los resultados de la misma.⁽¹⁸⁹⁾ En efecto, si se considera que la administración pública constituye un vasto universo imposible de revisar al mismo tiempo en todas y cada una de sus áreas y operaciones, se entiende por qué la planeación (que nos enseña qué hacer, cómo y cuándo hacerlo y quién ha de hacerlo de manera ordenada y actuando una vez que se tiene la certeza de lo que debe hacerse para alcanzar un objetivo) constituye la base principal de toda auditoría.

En principio, puesto que el Poder Ejecutivo constituye el ente a fiscalizar, el cual se sirve de la administración pública para cumplir con sus atribuciones constitucionales (integrándose ésta por diversas entidades y dependencias), el primer problema para la Contaduría Mayor de Hacienda como para toda otra Entidad Fiscalizadora Superior lo constituye la selección de aquellas dependencias y entidades que serán objeto de revisión, y en este punto la planeación constituye un elemento imprescindible, puesto que a través de la misma se llevará a cabo dicha selección y se orientarán debidamente los trabajos de auditoría. En efecto, para llevar a cabo una adecuada selección, la Contaduría Mayor de Hacienda aplica diversos criterios tales como la importancia de la dependencia o entidad y el monto de los recursos que maneja; el presupuesto del ejercicio que le haya sido autorizado; el importe de su gasto corriente y de capital; la calidad de la información que para efectos de la Cuenta Pública produzca; las deficiencias e irregularidades observadas en auditorías anteriores, etcétera.⁽¹⁹⁰⁾ La combinación de estos criterios permiten a la Contaduría como entidad fiscalizadora superior, elegir a aquellas dependencias y entidades que serán objeto de revisión. Una vez hecha esta selección, se aplican ciertas

(189) Adam Adams, Alfredo y Beetzil Lozada, Guillermo, op. cit. p. 77.

(190) Cfr. Velázquez Crespo, Francisco, *Metodología de Planeación de las Auditorías y Criterios para la Selección de Areas por Auditar*. V Asamblea Nacional ASOFIS, Contaduría Mayor de Hacienda, Cámara de Diputados, México, pp. 11-12.

reglas específicas que permiten elaborar planes concretos de auditoría y que siguiendo a las Normas de Auditoría de la INTOSAI⁽¹⁹¹⁾, se reducen a las siguientes directrices:

- Identificar los aspectos más importantes del medio en que opere la entidad auditada;
- Especificar los objetivos de la auditoría y las pruebas y demás procedimientos que habrán de aplicarse para alcanzarlos;
- Identificar los principales sistemas y controles administrativos y evaluarlos en forma preliminar a fin de conocer tanto sus virtudes como sus deficiencias;
- Determinar la importancia de las materias que habrán de examinarse;
- Revisar el órgano de auditoría interna de la entidad auditada y su programa de trabajo;
- Evaluar la confianza que merezca el trabajo realizado por otros auditores como por ejemplo el órgano de auditoría interna;
- Prever que se efectúe una revisión para determinar si se han adoptado medidas apropiadas respecto de resultados de auditoría y recomendaciones que se hayan comunicado en informes anteriores; y
- Tomar las providencias necesarias para que se documenten debidamente el plan de la auditoría y el trabajo de campo que habrá de realizarse conforme a ese plan.

(191) Cfr. la norma 118, en *Diálogo, Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda*, cit. p. 22.

Una vez evaluados estos aspectos (que en la práctica pueden variar) se elabora un plan de trabajo de auditoría definitivo, en el cual se expresan el enfoque que tendrá la misma, las áreas y operaciones a revisar, la duración de la auditoría y el personal que la llevará a cabo.

b) Ejecución

Definido el plan de la auditoría, la segunda etapa que comprende la misma lo constituye la ejecución de lo planeado. En este punto es importante destacar que no existe una técnica definida conforme a la cual deba llevarse a cabo la ejecución de la auditoría, pues los medios de los que se echará mano dependen tanto del objeto como del enfoque y cobertura de la revisión; así por ejemplo, las técnicas a aplicar si se trata de un informe contable, de una obra pública o de un programa, será diferente para cada uno de esos casos. Sin embargo, esto no significa que la selección y aplicación de los medios al objeto de la auditoría se llevará a cabo de manera arbitraria; antes bien, dependiendo de dicho objeto se aplicarán las técnicas y procedimientos científicos de la disciplina de que se trate. Si se revisa un informe contable deberán aplicarse las normas y principios aceptados en materia de contabilidad; si se trata de la revisión de una obra pública deberán aplicarse las técnicas de ingeniería y arquitectura que resulten aplicables, y así sucesivamente.

No obstante lo anterior, es posible definir, siguiendo a las Normas de Auditoría de la INTOSAI⁽¹⁹²⁾, una serie de reglas de carácter formal que se aplican durante la ejecución de la auditoría, y que no tienen que ver con las reglas de carácter técnico que de manera particular se observarán en el caso de que se trate.

Entre estas reglas de carácter formal se encuentran por ejemplo la supervisión y revisión que los mandos de mayor jerarquía de la Entidad Fiscalizadora Superior, como lo es la Contaduría Mayor de Hacienda, deben efectuar sobre el

(192) Cfr. las normas 120 a 123, en *Diálogo, Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda*, cit. pp.22-23

trabajo del personal a cuyo cargo se encuentre la ejecución de la auditoría. Esta supervisión y revisión son indispensables para asegurarse de que se cumplen los objetivos de aquélla y que se están aplicando adecuadamente las técnicas correspondientes, es decir, deberán estar dirigidas tanto a la ejecución de lo planeado como a los métodos específicos de revisión. Así pues, la supervisión y revisión implica cerciorarse de que el personal asignado a la auditoría ha comprendido en forma clara y suficiente el plan de la misma; que se efectúa de acuerdo con las normas y prácticas de auditoría que hayan sido fijadas; y que los papeles de trabajo (nombre con el cual se designa a los documentos en los cuales se van plasmando los resultados de la revisión) contienen evidencia suficiente y competente que permita sustentar, al final de la auditoría, las conclusiones, recomendaciones y opiniones que de ella deriven. Asimismo, durante la etapa de ejecución deberá cuidarse que todos los errores, deficiencias y anomalías se hayan detectado y documentado adecuadamente, y de no ser así que se hayan subsanado en forma satisfactoria.

En este último punto conviene hacer hincapié en la vinculación que existe entre las técnicas de auditoría consideradas genéricamente y los resultados derivados de la misma. En este sentido, lo que queremos expresar es que en última instancia los resultados de las auditorías que practica la Contaduría Mayor de Hacienda en ejercicio de sus facultades de fiscalización, se fundan o se apoyan en criterios y normas de carácter científico, antes que en juicios políticos o subjetivos, puesto que la aplicación de la técnica idónea al objeto de la revisión incontestablemente que garantizan conclusiones objetivas, imparciales y veraces. Es en este punto igualmente en donde se aprecia el por qué toda entidad fiscalizadora superior debe ser independiente técnicamente del Poder Legislativo, característica que ya en el capítulo Segundo de este trabajo precisamos.

c) Informes

La tercera etapa que comprende la auditoría la constituyen los informes. De manera general esto se entiende porque si hemos concebido a la fiscalización superior como un instrumento de control de la Constitución, derivada de la obligación que el Poder Ejecutivo tiene de rendir cuentas al Poder Legislativo respecto de la gestión financiera del Estado, es menester que como consecuencia de esta función de control se exhiban los resultados derivados de su ejecución o realización práctica, a fin de que la representación popular y los gobernados en general conozcan cómo se han administrado y aplicado sus recursos. En este sentido, conviene tener presente que si bien los informes constituyen la tercera y última etapa de la auditoría, ello no implica el final del trabajo de las entidades fiscalizadoras superiores; antes bien, ellos constituyen el principio de un proceso encaminado a velar y garantizar porque se adopten las medidas necesarias para mejorar la administración y aplicación de los recursos públicos y la operación de las diversas dependencias y entidades públicas, que es lo que constituye el verdadero fin de la Fiscalización Superior, como hemos dicho ya en otra ocasión.

Bajo estas premisas, debemos destacar que en el caso particular de la Contaduría Mayor de Hacienda, esta entidad fiscalizadora, por disposición legal, está obligada a rendir y presentar dos informes a la Cámara de Diputados: el Informe Previo y el Informe de Resultados.

5. Informes que rinde la Contaduría Mayor de Hacienda

a) El Informe Previo

El artículo 3o. fracción II inciso a) de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda dispone que:

"Artículo 3o.- La Contaduría Mayor de Hacienda revisará la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal, ejerciendo funciones de contraloría y, con tal motivo, tendrá las siguientes atribuciones:

I. ...

II. Elaborar y rendir:

a) ... el Informe Previo, dentro de los diez primeros días del mes de noviembre siguiente a la presentación de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal. Este informe contendrá, enunciativamente, comentarios generales sobre:

1) Si la Cuenta Pública está presentada de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental;

2) Los resultados de la gestión financiera;

3) La comprobación de si las entidades se ajustaron a los criterios señalados en las Leyes de Ingresos y en las demás leyes fiscales especiales y reglamentos aplicables en la materia, así como en los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

4) El cumplimiento de los objetivos y metas de los principales programas y subprogramas aprobados;

5) El análisis de los subsidios, las transferencias, los apoyos para operación de inversión, las erogaciones adicionales y otras erogaciones o conceptos similares; y

6) El análisis de las desviaciones presupuestales."

b) El Informe de Resultados

El mismo artículo 3o. fracción II inciso b) de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda dispone que:

"Artículo 3o.- La Contaduría Mayor de Hacienda ... tendrá las siguientes atribuciones:

I. ...

II. Elaborar y rendir:

a) ...

b) A la Cámara de Diputados el informe sobre el resultado de la revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal, el cual remitirá por conducto de la Comisión de Vigilancia en los diez primeros días del mes de septiembre del año siguiente al de su recepción. Este informe contendrá, además, el señalamiento de las irregularidades que haya advertido en la realización de las actividades mencionadas en este artículo."

CAPITULO CUARTO

ACCIONES QUE PROMUEVE LA CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA

A. Introducción

Cuando en el capítulo Segundo de este trabajo iniciamos el estudio de la Fiscalización Superior, señalamos que ésta constituye un instrumento de control de la Constitución respecto de la actividad financiera del Estado. Pues bien, si efectivamente constituye un instrumento de control, eso significa que además de verificar la legalidad de los actos del Poder Ejecutivo en materia financiera, también existe la posibilidad de restaurar o tomar las medidas correctivas o sancionatorias correspondientes cuando, como resultado de los trabajos de auditoría, se observa que los actos del Poder Ejecutivo no se han ajustado al orden jurídico en materia financiera que necesariamente debe regirlos. Esto se entiende porque si hemos concebido a la Fiscalización Superior como un mecanismo de control de la legalidad -en sentido amplio-, ello se debe a que jurídicamente pueden ejercerse las acciones pertinentes para restaurar, si es posible, el orden jurídico violado, o bien, sancionar a los servidores públicos que, a través de actos u omisiones, lo han transgredido. A decir verdad, los órganos que ejercen este tipo de control, por su naturaleza, poco o nada tendrían que hacer en el ámbito de las instituciones jurídico-políticas si no tuviesen la oportunidad de tomar las medidas necesarias para resguardar el orden jurídico del Estado en lo que concierne a su actividad financiera.

Sin embargo, conviene aclarar que la Fiscalización Superior no persigue como única finalidad el detectar irregularidades e imponer sanciones. Por el contrario, dentro de sus finalidades (que ya estudiamos) se encuentra el colaborar con el Poder

Ejecutivo para optimizar y mejorar la gestión financiera que lleva a cabo de los recursos públicos. La necesidad de que dentro del ámbito de competencia de toda Entidad Fiscalizadora Superior deba figurar la facultad de tomar medidas represivas y sancionatorias es innegable, pero no constituye una finalidad. Esa facultad sólo se justifica en cuanto que el orden jurídico haya sido violado; pero si no es así, la Entidad Fiscalizadora no tiene por que ejercerla. Ella misma debe observar el principio de legalidad y ejercer su competencia en los términos de las disposiciones constitucionales y legales que rigen su actuación. Con esto queremos explicar el valor y sentido que debe dársele a las funciones de control que en materia financiera ejercen las Entidades Fiscalizadoras Superiores, pues muchas veces, si no es que siempre y ello por desconocimiento, injustamente sus tareas son vistas con recelo y con temor, cuando en realidad sus instituciones que mucho pueden contribuir con el Poder Ejecutivo para mejorar la gestión financiera de los recursos públicos. Hecha esta explicación, y antes de pasar al estudio de las acciones en particular que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda, es necesario precisar dos conceptos previos fundamentales: irregularidad y acción; así como hacer referencia al régimen de responsabilidades que contempla la ley orgánica de esa Entidad Fiscalizadora Superior.

B. Conceptos previos

1. Acción

El término acción que empleamos en este capítulo no debe entenderse en su acepción jurídica propiamente dicha (acción procesal). Debe entenderse en sentido diferente: cuando aludimos a las acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda queremos expresar el conjunto de actos o medidas que jurídicamente puede emprender como resultado de las auditorías y revisiones practicadas. Esos actos o medidas que puede promover o emprender están previstos fundamentalmente en su ley orgánica y su actualización depende de los resultados de sus auditorías,

principalmente cuando éstos son negativos, es decir, cuando se detectan u observan irregularidades en la entidad auditada. El término acción debe entenderse, bajo este contexto, referido a los actos o medidas que adopta la Contaduría como resultado de sus trabajos de fiscalización, sobre todo cuando con motivo de éstos detecta irregularidades; actos o medidas que, repetimos, están previstos en su ley orgánica y que representan, en cierto modo, a través de su actualización por esa entidad fiscalizadora superior, la reacción del orden jurídico relativo a la gestión financiera, cuando éste ha sido inobservado o transgredido por el Poder Ejecutivo.

2. Irregularidad

En virtud de que una de las funciones esenciales de las entidades fiscalizadoras superiores consiste en revisar la legalidad con que el Poder Ejecutivo realizó sus operaciones de ingresos y egresos, pueden constatar o verificar como resultado de dicha revisión si esas operaciones se ajustaron al orden jurídico que necesariamente debe regirlas o si el mismo se inobservó o incumplió. Cuando esto último ocurre nos encontramos ante una irregularidad, es decir, ante una situación o hecho o conjunto de hechos que no se ajustan al orden jurídico. Por consiguiente, el término irregularidad debe entenderse en su acepción más amplia: aquello que no se ajusta a alguna regla o norma que lo rija, sea cual fuere, dentro de la estructura jerárquica del orden jurídico, su naturaleza.

Ahora bien, como resultado de sus tareas de fiscalización, la Contaduría Mayor de Hacienda puede detectar u observar diversas irregularidades; así por ejemplo, en materia de ingresos la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, omisión en la presentación de declaraciones o presentación de declaraciones pero no expresar ingresos gravados, o bien contratación de financiamientos por montos superiores a los autorizados; en materia de egresos pago de bienes o servicios no recibidos, adquisición de bienes a precios superiores a los autorizados, pagos en exceso

por volúmenes de obra no ejecutados, anticipos no amortizados o precios unitarios incorrectamente determinados, exceso en el gasto autorizado, deficiencias en la contabilidad, etcétera. No obstante, conviene reiterar que las tareas de la Contaduría Mayor de Hacienda como de toda otra Entidad Fiscalizadora Superior no tienen por objeto o finalidad detectar irregularidades sino fundamentalmente contribuir con el Poder Ejecutivo para mejorar la gestión financiera de los recursos públicos. Sin embargo, es incontestable también que por la naturaleza de su trabajo pueden (y de hecho así sucede) llegar a detectar irregularidades como las que hemos apuntado y ante las cuales es necesario, según su naturaleza, emprender alguna acción. Todo ello, como es evidente, para salvaguardar el orden jurídico y en última instancia la Constitución.

3. Régimen de responsabilidades que contempla la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda

Si con motivo de sus trabajos de auditoría la Contaduría Mayor de Hacienda llega a detectar irregularidades, es indudable que debe existir, en principio, un responsable de las mismas, quien tiene que soportar las consecuencias jurídicas derivadas del deber o deberes jurídicos que haya incumplido, ya sea intencional o imprudencialmente, y que dan lugar a dichas irregularidades.

Bajo esta premisa, la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda contempla un régimen especial de responsabilidades para efectos de la misma, y que se circunscribe a aquellos casos en los que alguna persona, física o moral, intencional o imprudencialmente, cause un daño o perjuicio a la Hacienda Pública Federal o a la del Departamento del Distrito Federal, y que el mismo haya sido detectado con motivo del ejercicio de las facultades de fiscalización de esa entidad fiscalizadora. En otras palabras, el régimen de responsabilidades que contempla la mencionada ley se refiere a la llamada responsabilidad civil o indemnizatoria, y la cual es independiente del

régimen de responsabilidades contenidas en otros ordenamientos como la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos o el Código Penal.

Ahora bien, decimos que las responsabilidades que regula la referida Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda son de carácter civil o indemnizatorio, porque si las mismas llegan a determinarse, la consecuencia jurídica que de ello se deriva para el o los sujetos responsables consiste en la obligación de resarcir a la Hacienda Pública los daños y perjuicios que se le hubieren causado.

En estas circunstancias y conforme al artículo 28 de la ley orgánica que venimos citando, las responsabilidades son imputables a los siguientes sujetos:

a) A los causantes del fisco federal o del Departamento del Distrito Federal, por incumplimiento de las leyes fiscales; a los empleados o funcionarios de las entidades por la inexacta aplicación de aquéllas, y a los empleados o funcionarios de la Contaduría Mayor de Hacienda, cuando al revisar la Cuenta Pública no formulen las observaciones sobre las irregularidades que detecten.

b) A los funcionarios o empleados de las entidades por la aplicación indebida de las partidas presupuestales, falta de documentos justificativos o comprobatorios del gasto; a las empresas privadas o a los particulares, que en relación con el gasto del Gobierno Federal o del Departamento del Distrito Federal, hayan incurrido en incumplimiento de las obligaciones contraídas por actos ejecutados, convenios o contratos celebrados con las entidades, y a los empleados o funcionarios de la Contaduría Mayor de Hacienda, cuando al revisar la Cuenta Pública no formulen las observaciones sobre las irregularidades que detecten; y

c) A los empleados o funcionarios de las entidades que dentro del término de cuarenta y cinco días hábiles a que se refiere el artículo 33 de la ley orgánica

de que se trata, no rindan o dejen de rendir sus informes acerca de la solventación de los pliegos de observaciones formulados y remitidos por la Contaduría Mayor de Hacienda.

Ahora bien, y como antes expresamos, las responsabilidades que conforme a la ley en cita se finquen tienen por objeto cubrir a la Hacienda Pública Federal o a la del Departamento del Distrito Federal, el monto de los daños y perjuicios estimables en dinero, independientemente de las responsabilidades que procedan por otras leyes y de las sanciones de carácter penal que imponga la autoridad judicial.

Por otra parte, respecto a la administración pública paraestatal, se dispone que los funcionarios o empleados de ésta, así como las empresas privadas o los particulares son solidariamente responsables con los empleados y funcionarios de las entidades que integran la administración pública centralizada o con los de la Contaduría Mayor de Hacienda, por su coparticipación en actos u omisiones sancionados por la ley. Las responsabilidades que se constituyan a cargo de los empleados o funcionarios de las entidades o de la Contaduría Mayor de Hacienda, no eximen a los organismos de la administración pública paraestatal, ni a sus funcionarios o empleados, ni a las empresas privadas o a los particulares, de sus obligaciones, cuyo incumplimiento se les exigirá aun cuando la responsabilidad se hubiere hecho efectiva total o parcialmente.

Por último, es importante señalar que las responsabilidades que venimos comentando, conforme al artículo 34 de la ley en cita, se ejercen en el siguiente orden:

a) En relación con la aplicación de las Leyes de Ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y demás leyes fiscales especiales y reglamentos aplicables en la materia, al deudor directo del fisco federal o del

Departamento del Distrito Federal y a los empleados o funcionarios fiscales correspondientes y a los de la Contaduría Mayor de Hacienda, en su caso.

b) En relación con el ejercicio del Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, a los funcionarios o empleados de las entidades que intervengan en su manejo.

C. Acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda

Bajo las consideraciones expresadas en los numerales anteriores, pasemos al estudio de las acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda y que de acuerdo con la legislación vigente son: pliego de observaciones y, en su caso, la promoción del fincamiento de responsabilidades derivadas de los mismos; recomendaciones; señalamientos; promoción del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal; promoción de imposición de sanciones y denuncias penales.

A continuación analizaremos en particular cada una de esas acciones:

1. Pliego de Observaciones ⁽¹⁹³⁾

Desde el punto de vista conceptual, el pliego de observaciones es la acción que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda con el objeto de dar a conocer a la entidad auditada, de manera formal, la irregularidad o irregularidades detectadas, describiendo el hecho o hechos que las constituyen, cuando con motivo de éstos se ha causado un probable daño o perjuicio a la Hacienda Pública Federal o a la del Departamento del Distrito Federal, o bien al patrimonio de alguna entidad

(193) Cfr. Becerril Lozada, Guillermo, "Informe de Resultados sobre la Revisión de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal y de la del Departamento del Distrito Federal (Segunda Parte)". En *Boletín ASOFIS, Medio de Difusión de la Asociación Nacional de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental*, Año 5, No. 1, México, 1988, pp. 9-10; Diálogo, *Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda*, 2a. Época, Año 2, No. 11, Noviembre-Diciembre 1985, p.3.

paraestatal, requiriéndole presente la documentación comprobatoria y/o justificatoria correspondiente en un plazo improrrogable de 45 días hábiles, plazo que se encuentra previsto en el artículo 33 de la ley orgánica de esa Entidad Fiscalizadora Superior.

Por su naturaleza, el pliego de observaciones es un acto administrativo (en cuanto que se refiere a una situación concreta, particular) mediante el cual la Contaduría requiere la información comprobatoria y/o justificatoria que permita desvirtuar, en su caso, la irregularidad o irregularidades que mediante el mismo se da a conocer a la entidad auditada. No constituye un acto de autoridad mediante el cual se finquen responsabilidades, puesto que en el mismo no se señalan responsables ni monto de su responsabilidad. Las consecuencias jurídicas que de manera inmediata produce el pliego de observaciones consisten en crear para las dependencias y entidades a quienes se formule, la obligación de presentar la documentación justificatoria y/o comprobatoria que desvirtúe los hechos sobre los cuales se apoya la irregularidad o irregularidades observadas, y sólo mediatemente, cuando no existe dicha documentación porque la irregularidad o irregularidades verdaderamente existen y es imposible desvirtuarlas, informar sobre los trámites y medidas dictadas para hacer efectivo el cobro de las cantidades no percibidas por la Hacienda Pública Federal o la del Departamento del Distrito Federal, el resarcimiento de los daños y perjuicios causados y el fincamiento de las responsabilidades en que hayan incurrido sus empleados y funcionarios, así como los organismos de la administración pública paraestatal y sus funcionarios o empleados, las empresas privadas o los particulares, que hubieren intervenido en el ingreso o en el gasto públicos, dando noticia, además, en su caso, de las penas impuestas y de su monto cuando sean de carácter económico y el nombre de los sancionados.

Ahora bien, puesto que el pliego de observaciones se promueve cuando se ha causado un probable daño o perjuicio a la Hacienda Pública, su no desahogo da lugar al resarcimiento de aquéllos en favor de la Hacienda Pública por el sujeto o

sujetos responsables. Pero para que esto suceda es necesario que venza el plazo perentorio de 45 días hábiles que la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda previene, siempre que durante el mismo no se haya presentado la información o documentación solicitada, o bien, la que se proporcionó no haya sido suficiente para desahogar o desvirtuar la irregularidad o irregularidades observadas por esa Entidad Fiscalizadora Superior. Sólo en este momento, cuando se presenta alguno de esos supuestos, es cuando la Contaduría procede a determinar las responsabilidades, señalando sujetos responsables, concepto de la responsabilidad y monto de la misma.

Una vez determinadas las responsabilidades, la Contaduría Mayor de Hacienda procede a promover su fincamiento ante la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, quien formula los correspondientes pliegos de responsabilidades, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 45, 46 y 47 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y 172 de su Reglamento.

El pliego de responsabilidades, a diferencia del pliego de observaciones, sí constituye, por naturaleza, un acto de autoridad, traducándose además, en los términos del artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, en un crédito fiscal, por lo que para efectos de su cobro se sujetará, en su caso, al procedimiento administrativo de ejecución.

Esta es, a grandes rasgos, la primera acción y quizá la más importante de acuerdo con la legislación vigente, que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda ante las irregularidades que detecta cuando éstas implican un perjuicio o daño al erario público.

2. Recomendaciones ⁽¹⁹⁴⁾

En importancia la recomendación es probablemente la acción que sucede al pliego de observaciones, entre aquellas que promueve la Contaduría Mayor. Aparentemente el nombre mismo de esta acción puede dar la impresión de que es un instrumento inútil y hasta vago, pues en principio es susceptible de cuestionarse la eficacia de una simple recomendación. Sin embargo, esta acción tiene una trascendencia decisiva porque a través de la misma y de la forma en que opera como a continuación veremos, la Contaduría ayuda a la dependencia o entidad auditada a mejorar ciertas operaciones, trámites o sistemas, en los cuales observa como resultado de sus revisiones deficiencias que son susceptibles de superarse y, en su caso, de perfeccionarse.

En efecto, las recomendaciones son una acción que promueve la Contaduría Mayor ante las irregularidades que detecta y que no implican un daño a la Hacienda Pública, o que implicándolo, se promueve independientemente de que la Contaduría emprenda otro tipo de acciones.

En esencia, puede decirse que la recomendación tiene por objeto comunicar a las dependencias y entidades una serie de sugerencias o propuestas a fin de que superen las irregularidades o deficiencias observadas en sus áreas y que manifiesten los comentarios que estimen pertinentes, así como las medidas que hayan implementado, en su caso, para cumplirlas.

Sin embargo, conviene aclarar que por su naturaleza, el cumplimiento de las recomendaciones no es obligatorio para la dependencia o entidad a la que se le formulen, pues como hemos dicho, en las mismas únicamente se exponen una serie de sugerencias o propuestas para que se superen las anomalías o irregularidades

(194) *Idem.*

observadas. Por tal motivo, las recomendaciones en sí mismas no implican el cumplimiento de un deber jurídico de obrar en tal o cual sentido para la dependencia o entidad. Si la dependencia o entidad adopta la sugerencia o propuesta, implementando las medidas necesarias tendientes a cumplir los términos de la recomendación y lo comunica a la Contaduría, debe considerarse que ésta ha sido atendida y por lo tanto debe dársele por desahogada. Pero repetimos, el cumplimiento de lo recomendado no implica la observancia de un deber jurídico, pues no son obligatorias las recomendaciones.

No obstante, esto no significa que una recomendación no produzca ninguna consecuencia jurídica. Por el contrario, la obligación que surge para las dependencias y entidades frente a lo recomendado consiste en contestar a la Contaduría Mayor de Hacienda acerca de las medidas que hayan tomado para cumplir, en su caso, las recomendaciones, o bien, exponer las razones por las cuales no pueden o no deben atenderlas. Sin embargo, esto no significa tampoco que la sola contestación baste por sí misma para dar por desahogadas las recomendaciones. Esto se entiende porque de aceptarse que sólo basta la contestación, ello daría lugar a que se produzcan por parte de las dependencias o entidades respuestas vagas, imprecisas o hasta incongruentes o que no tienen relación alguna con lo recomendado, haciendo inútil con ello la acción promovida por la Contaduría.

En estas circunstancias, la Contaduría Mayor de Hacienda requiere "evaluar" o "analizar" la respuesta de la dependencia o entidad para determinar si son válidos y satisfactorios los argumentos que se aduzcan para no cumplir las recomendaciones o para cumplirlas parcialmente, hecho lo cual podrá darlas, en su caso, por desahogadas.

De lo anterior se concluye, atendiendo a las consecuencias jurídicas que produce una recomendación, que ésta debe darse por atendida cuando la dependencia

o entidad informe a la Contaduría los comentarios y las medidas que haya adoptado en relación con lo recomendado, y que a juicio de ese órgano fiscalizador sean satisfactorias; desde luego que dentro de esta concepción debe comprenderse aquella respuesta de la entidad o dependencia en la que exponga las razones por las cuales no es posible adoptar una recomendación, o bien, la adopte bajo ciertas condiciones y no en los términos propuestos por la Contaduría, siempre que las razones sean idóneas y satisfactorias. Una vez que se presente alguno de estos supuestos, la recomendación debe darse por desahogada.

3. Señalamientos ⁽¹⁹⁵⁾

El señalamiento es aquella acción que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda, mediante la cual hace del conocimiento de las autoridades fiscales competentes los errores u omisiones que detectó en la declaración y pago de alguna contribución, producto o aprovechamiento y que motiva que la Hacienda Pública deje de percibir ciertos ingresos. Al efecto, la Contaduría solicita a esas autoridades procedan a la revisión, determinación y liquidación de las diferencias que resulten a cargo de los contribuyentes, con sus respectivos accesorios. Con ese propósito, la Contaduría concede a las autoridades fiscales un plazo determinado en el cual deberán informar sobre los trámites efectuados al respecto.

4. Promoción del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal ⁽¹⁹⁶⁾

Mediante esta acción la Contaduría Mayor de Hacienda da a conocer a las autoridades fiscales competentes indicios de una posible evasión en el pago de obligaciones fiscales y que trae como consecuencia que presuntamente la Hacienda Pública haya dejado de percibir ciertos ingresos, solicitando practiquen revisiones

(195) *Idem.*

(196) *Idem.*

directas a los contribuyentes. De este tipo de irregularidades la Contaduría llega a tener conocimiento como resultado de las auditorías practicadas a dependencias y entidades, habiendo efectuado durante las mismas compulsas a los contribuyentes a efecto de comprobar si declararon los ingresos que percibieron con motivo de las operaciones que hubiesen celebrado con las dependencias y entidades de la administración pública. Para los efectos de esta acción, la Contaduría también otorga un cierto plazo a las autoridades fiscales con el objeto de que informen sobre los trámites efectuados.

5. Promoción de imposición de sanciones ⁽¹⁹⁷⁾

Mediante esta acción la Contaduría Mayor de Hacienda promueve ante las autoridades competentes la aplicación de sanciones administrativas que correspondan, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, cuando con motivo de las auditorías que practica, detecta irregularidades que entrañan incumplimiento a las obligaciones que para los servidores públicos impone dicho ordenamiento.

La autoridad ante la cual se efectúa esta promoción varía según se trate del tipo de sanción, porque la mencionada Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos prevé que podrá ser el superior jerárquico, la contraloría interna, el coordinador de sector o la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

6. Denuncia penal ⁽¹⁹⁸⁾

Mediante la denuncia penal la Contaduría Mayor de Hacienda pone en conocimiento del Ministerio Público aquellas irregularidades observadas durante sus

(197) *Idem.*

(198) *Idem.*

trabajos de auditoría y cuyos hechos constitutivos presumiblemente entrañan la comisión de un delito.

Estas son, a grandes rasgos, las acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda en ejercicio de sus facultades de fiscalización, cuando con motivo de las auditorías y revisiones que practica detecta u observa alguna irregularidad en las áreas de las dependencias y entidades auditadas. Esas acciones, como antes indicamos, constituyen el medio de que se sirve la Contaduría como órgano de control para velar por el orden jurídico relativo a la gestión de los recursos públicos del Estado, cuya encomienda se encuentra a cargo del Poder Ejecutivo. Bajo este contexto se aprecia la tesis que sostenemos en el presente trabajo, en el sentido de que la Fiscalización Superior constituye un instrumento de defensa de la Constitución, en un ámbito muy importante como lo es el cuidado de los recursos públicos y en el cual otros mecanismos de control son inoperantes.

Ahora bien, con el estudio de esas acciones que acabamos de efectuar, a primera vista pareciera que el sistema jurídico vigente que contempla a las mismas es adecuado y que constituye un excelente régimen para la Contaduría Mayor de Hacienda en cuanto órgano de control. Sin embargo, este sistema a nuestro juicio adolece de un grave defecto que le resta presencia a la Contaduría Mayor de Hacienda en el ámbito de la administración pública y que por consiguiente merece una crítica, así como una propuesta de reformas para superar ese defecto, como a continuación veremos.

D. Crítica al sistema jurídico vigente de las acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda y propuesta de reformas

En efecto, para comprender de inmediato la deficiencia de que adolece el sistema jurídico vigente que contempla a las acciones que promueve la Contaduría

Mayor de Hacienda, basta con ubicar a la Fiscalización Superior dentro de los diversos mecanismos de defensa de la Constitución: es una función de control que se efectúa por el Poder Legislativo sobre el Ejecutivo, en cuanto que este último tiene la obligación de rendir cuentas al órgano de representación popular respecto al manejo que lleva de los recursos públicos del Estado y que en última instancia pertenecen al elemento humano de éste: los gobernados. En otras palabras, se trata de un control que ejerce un poder sobre otro poder y que de acuerdo con el principio de la división de poderes debe servir como mecanismo de equilibrio para mantener dentro de sus límites el ejercicio del poder público.

Ahora bien, por la naturaleza de sus métodos y técnicas de trabajo, hemos visto ya que las Entidades de Fiscalización Superior contribuyen tanto a garantizar la veracidad, idoneidad y objetividad de la información que el Poder Ejecutivo rinde respecto de la gestión financiera de los recursos públicos, como a optimizar y racionalizar el manejo de los mismos verificando que se apliquen debidamente a las funciones y fines del Estado. Considerando estos altos fines de la Fiscalización Superior y sobre todo su naturaleza constitucional, es incuestionable y también justificable que el órgano que la ejerce debe contar con facultades propias tanto para hacer efectivas las responsabilidades que determine como para imponer sanciones a los sujetos que por dolo o negligencia hayan afectado los recursos públicos del Estado y que como hemos dicho en última instancia pertenecen a los gobernados, quienes evidentemente tienen un invaluable interés porque los referidos recursos se recauden, administren y apliquen debidamente al objeto a que estén destinados. La Contaduría Mayor de Hacienda ciertamente tiene facultades para promover diversas acciones ante las irregularidades que detecta como hemos visto y ello puede parecer adecuado y excelente. Sin embargo, si se analiza con cuidado lo que hemos expuesto al respecto, se advertirá que tratándose de responsabilidad civil o indemnizatoria y de la imposición de sanciones, la Contaduría tiene que efectuar su promoción ante las autoridades competentes para efectos, en el primer caso, de su fincamiento y en el

segundo, de su aplicación. En otras palabras, de acuerdo con la legislación vigente la Contaduría Mayor de Hacienda no es un órgano competente (no porque no tenga capacidad -aptitud- sino porque carece de facultades -competencia- al respecto) para hacer efectivas por sí misma las responsabilidades de carácter indemnizatorio que determine, así como para imponer sanciones a los sujetos que hayan afectado los recursos públicos del Estado, en ambos casos como resultado de las irregularidades que detecte en ejercicio de sus facultades de fiscalización. ¡Nada más absurdo e incongruente! Siendo la Entidad Fiscalizadora Superior que en México tiene a su cargo la trascendental tarea de velar por el adecuado manejo de los recursos públicos, y sin embargo ante los casos en los que el orden jurídico en la materia se ha violado o transgredido, carece de facultades para que por sí misma pueda hacer efectivas las responsabilidades que determine, así como para imponer sanciones a los sujetos responsables.

Pero si lo anterior es por sí mismo absurdo e incongruente, más aún lo es el hecho de que la promoción de esas dos acciones tiene que efectuarla ante el propio Poder Ejecutivo para que éste se encargue de hacer efectivas las responsabilidades que determine la Contaduría e imponer las sanciones que resulten procedentes. Nada más y nada menos que el ente fiscalizado, el propio poder sobre el cual se ejerce el control llamado Fiscalización Superior, es a quien corresponde hacer efectivas dichas responsabilidades e imponer las sanciones que procedan, cuando en sus diversas dependencias y entidades la Contaduría Mayor de Hacienda observa alguna irregularidad. Así por ejemplo, y de acuerdo con la legislación vigente, en el supuesto de que la Contaduría detecte algún daño o perjuicio a la Hacienda Pública puede emitir un pliego de observaciones y si éste no se desahoga tiene que promover el fincamiento de las responsabilidades en los términos de los artículos 45, 46 y 47 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y 172 de su Reglamento ante la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, ¿y quién es la Secretaría de la Contraloría General de la Federación?: Una dependencia del Poder Ejecutivo

que puede ser objeto de revisión por parte de la propia Contaduría Mayor de Hacienda. Otro ejemplo, si un servidor público incumple con alguna de las obligaciones que le impone la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y la Contaduría Mayor de Hacienda lo detecta, tiene que promover la imposición de sanciones ante el órgano competente del Poder Ejecutivo (Secretaría de la Contraloría General de la Federación, contraloría interna, coordinador de sector o superior jerárquico) para que esas sanciones se apliquen. ¿Tiene algún sentido esto? Nosotros creemos que no. Y esto evidentemente que resta presencia y prestigio en toda la administración pública a la Contaduría Mayor de Hacienda, además de que también le resta eficacia a sus tareas de fiscalización por el trámite que debe efectuar de la promoción de acciones ante el Poder Ejecutivo y el consecuente retardamiento que ello implica, y que muchas veces propicia ante los términos de prescripción a que están sujetas las responsabilidades, la impunidad y el fomento de la ilegalidad y corrupción, tan nocivos y perjudiciales en cualquier sociedad.

Ahora se entiende por que afirmamos que el régimen jurídico de las acciones que promueve la Contaduría Mayor de Hacienda adolece de un grave defecto.

De ahí la razón por la cual en el capítulo anterior, en el cual estudiamos la Fiscalización Superior en México destacando sus virtudes, afirmamos también que es necesario fortalecer a la Contaduría Mayor de Hacienda, sobre todo en la materia a estudio.

Por lo anterior, consideramos que para llevar a cabo ese fortalecimiento es necesario reformar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, concretamente su artículo 74 fracción IV, a efecto de proveer a la Contaduría Mayor de Hacienda de facultades tanto para hacer efectivas las responsabilidades indemnizatorias que determine como para imponer sanciones a los sujetos que

resulten responsables. En estas circunstancias, con la reforma propuesta consideramos que el texto del citado precepto constitucional, concretamente el párrafo cuarto de la fracción IV, podría quedar en los siguientes términos:

"ARTICULO 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

I. ...

IV. ... revisar la Cuenta Pública del año anterior...

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieron discrepancias entre los ingresos recaudados y los previstos en las leyes de ingresos, así como entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del Presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, la Contaduría fincará y hará efectivas las responsabilidades para resarcir los daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública Federal, a la del Departamento del Distrito Federal, o al patrimonio de las entidades paraestatales, e impondrá las sanciones que correspondan en los términos que determine su Ley Orgánica".

Como es evidente, esta propuesta de reforma constitucional traería consigo diversas modificaciones a la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, concretamente a los artículos 3o. fracción IX y 7o. fracciones VI y X, correspondientes al Capítulo Primero, así como a los artículos 31, 32, 33 y 36 correspondientes al Capítulo Sexto.

Ahora bien, para finalizar es importante y necesario aclarar que si bien la Contaduría Mayor de Hacienda debe contar con facultades propias para fincar responsabilidades e imponer sanciones ante las irregularidades que detecte, ello no significa que estemos proponiendo que se le invista de facultades omnímodas respecto del Poder Ejecutivo. Que tenga competencia propia para esos efectos no implica que se le estén otorgando facultades o funciones por encima de éste. Esto se entiende porque la propia Contaduría Mayor de Hacienda sería la primera obligada a observar el principio de legalidad y por consiguiente a actuar en los términos que las disposiciones relativas determinen.

Además, como ya en otra ocasión hemos expresado, que se le otorguen facultades sancionatorias no significa que su finalidad será la de detectar irregularidades y fincar responsabilidades e imponer sanciones a quienes resulten responsables. El ejercicio de esas facultades sólo se justifica en cuanto que realmente hay alguien que ha incumplido algún o alguno de sus deberes jurídicos y que por consiguiente tiene que soportar las consecuencias jurídicas derivadas de dicho incumplimiento. Sin embargo, volvemos a reiterarlo, esto no es el espíritu de la Fiscalización Superior. Su verdadera finalidad consiste en contribuir a optimizar y racionalizar el manejo de los recursos públicos para asegurarse de que se aplican a la consecución de mayores niveles de bienestar social y, en consecuencia, verificar el grado en que se cumplen y alcanzan los fines del Estado previstos en la Constitución. Esto explica y justifica el por que afirmamos que la Fiscalización Superior es y debe ser un instrumento de defensa de la Constitución.

CONCLUSIONES

- PRIMERA.-** A pesar de sus detractores y de las contradicciones que históricamente ha encerrado, es incuestionable que la suprema institución que el hombre ha creado para realizar su existencia tanto en su dimensión material como espiritual es el Estado, el cual en su desarrollo histórico ha asumido distintas funciones y fines hasta desembocar en el actual Estado Social de Derecho, cuya peculiaridad esencial estriba en la activa participación que ha desempeñado en todos los órdenes de la vida social, particularmente en el económico, constituyéndose en el principal promotor del desarrollo de las naciones y en última instancia del ser humano.
- SEGUNDA.-** Al asumir el Estado Social de Derecho una activa participación en todos los órdenes de la vida social, la Constitución -como cúspide del constitucionalismo- ha sido el instrumento en el cual se han encausado las funciones del Estado, convirtiéndose de esta manera en un verdadero programa o plan de acción para alcanzar los fines de éste, incorporándose además en la misma como una necesidad ineludible, diversos instrumentos y mecanismos de control (dentro de los cuales se encuentra la Fiscalización Superior) que permiten verificar, constatar o comprobar, que los fines del Estado realmente se están cumpliendo y alcanzando.
- TERCERA.-** La Fiscalización Superior es un instrumento de control de la legalidad en sentido amplio o de defensa de la Constitución, y de las normas que

de ésta derivan, en un sector particular del orden jurídico como lo es el relativo a la gestión financiera de los recursos públicos del Estado. Por lo regular, la Fiscalización Superior la ejercen órganos que se encuentran inmersos dentro de la estructura del Poder Legislativo o de alguna de sus cámaras y cuya función esencial consiste en fiscalizar al Poder Ejecutivo en lo que respecta a la recaudación, administración y aplicación del ingreso y gasto públicos, contribuyendo de esta manera a optimizar y racionalizar su manejo y su aplicación a mayores niveles de bienestar social.

CUARTA.- Los órganos que ejercen la Fiscalización Superior reúnen o deben reunir ciertas características como son su independencia respecto de los poderes Ejecutivo y Legislativo, así como respecto de la entidad auditada, independencia que asume modalidades y caracteres propios en cada caso. Asimismo, deben ser independientes técnica y financieramente, así como también deben ser órganos imparciales y apolíticos. La satisfacción de estas características atribuye a las Entidades Fiscalizadoras Superiores una naturaleza de órganos técnicos y apolíticos, por lo que el control que ejercen respecto del Poder Ejecutivo considerado en sí mismo, con independencia del Poder Legislativo como depositario originario de su ejecución, no tiene el carácter de político no obstante revestir dicha naturaleza desde el punto de vista formal de acuerdo con el principio de la división de poderes.

QUINTA.- La auditoría constituye la principal herramienta de trabajo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y su planeación y ejecución debe llevarse a cabo tanto por personal especializado y capacitado en diversas áreas del conocimiento científico como de acuerdo con

técnicas y procedimientos de esta naturaleza, que garanticen la objetividad, imparcialidad y veracidad de los resultados de la misma.

SEXTA.- Considerando las características que deben revestir las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las técnicas y métodos de trabajo que aplican, la Fiscalización Superior es un instrumento de defensa de la Constitución cuyos fines primordiales consisten en garantizar la veracidad, objetividad e idoneidad de la información rendida por el Poder Ejecutivo; optimizar el manejo de los recursos públicos; mantener el equilibrio en el ejercicio del poder; y aumentar la confianza de los gobernados en sus instituciones.

SEPTIMA.- La Fiscalización Superior es una tarea con gran arraigo en México cuyos antecedentes se remontan a los albores de nuestra independencia y que ha permanecido en todos los documentos constitucionales que han regido nuestra vida independiente.

OCTAVA.- La Contaduría Mayor de Hacienda es el órgano técnico dependiente de la Cámara de Diputados al H. Congreso de la Unión, que tiene el carácter de Entidad Fiscalizadora Superior en México, en cuanto que se encarga de fiscalizar al Poder Ejecutivo, a través de la revisión de la Cuenta Pública, respecto a la recaudación, administración y aplicación de los recursos públicos del Estado.

NOVENA.- Tomando en cuenta que la Contaduría Mayor de Hacienda es un órgano técnico cuyo personal se integra por expertos en diversas materias relacionadas con la actividad administrativa del Estado, podría fungir también como órgano técnico de apoyo del Poder Legislativo para auxiliar a éste en el análisis de las iniciativas de ley que en materia de ingreso y gasto públicos le presente el Poder Ejecutivo, a

efecto de fortalecer a aquel poder en la determinación de las fuentes de ingresos del Estado y su aplicación a las necesidades que tiene encomendadas. Para lograr este propósito, es necesario reformar tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.

DECIMA.- En virtud de que el presupuesto en México se rige bajo el sistema de programas, la Contaduría Mayor de Hacienda extiende su campo de revisión a grandes sectores de la administración pública revisando y evaluando el cumplimiento de los objetivos y metas de los principales programas y subprogramas aprobados a las dependencias y entidades de la administración pública federal, lo cual le permite conocer el grado en que se alcanzan o cumplen los fines del Estado Mexicano plasmados en la Constitución.

DECIMA PRIMERA.- La Contaduría Mayor de Hacienda en cuanto órgano constitucional de control, cuenta con atribuciones para promover diversas acciones a efecto de resguardar el orden jurídico relativo a la gestión financiera de los recursos públicos cuando el mismo ha sido violado o inobservado. Sin embargo, la promoción de esas acciones, de acuerdo con la legislación vigente, debe efectuarla ante el propio poder fiscalizado, es decir el Poder Ejecutivo, lo que resta presencia y respeto a la Contaduría Mayor de Hacienda en toda la administración pública. Por tal motivo, debe reformarse el artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a efecto de investir de facultades a la Contaduría Mayor de Hacienda para que determine y haga efectivas por sí misma las responsabilidades indemnizatorias, así como para sancionar a los servidores públicos que resulten responsables.

BIBLIOGRAFIA

Obras

Adam Adam, Alfredo y Becerril Lozada, Guillermo, *La Fiscalización en México*. UNAM, México, 1986.

Administración Pública, Marco Internacional (1967-1987). 2 Tomos. Edición y Notas Alejandro Carrillo Castro. Miguel Angel Porrúa Editor. Publicado en cooperación con la Organización de las Naciones Unidas, México 1989.

Aragón Reyes, Manuel, "El Control Parlamentario como Control Político". *Estudios en Homenaje al doctor Héctor Fix Zamudio*, UNAM, México, 1988.

Barquín Alvarez, Manuel, "La supervisión del Legislativo". *Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo II, UNAM, México 1987.

Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*. Editorial Porrúa, México, 1991.

Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1989.

El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, México, 1988.

Cabanellas, Guillermo, *Diccionario de Derecho Usual*, Librería Editorial de Palma, Buenos Aires, 1953.

Cappelletti, Mauro, "Necesidad y Legitimidad de la Justicia Constitucional". *La Justicia Constitucional*. Traducción Luis Aguilar de Luque y María Gracia Rubio de Casas, UNAM, México 1987.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, "Restricción a las facultades impositivas del Estado, la garantía que falta en la Constitución". *Anuario Jurídico XVII*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 1990.

Cossío Díaz, José Ramón, "Poder Legislativo y Planeación en México". *Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo II, UNAM, México, 1987.

De la Cueva, Mario, *La idea del Estado*, UNAM, México, 1978.

Del Vecchio, Giorgio, *Filosofía del Derecho*. Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1953.

Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Decimonovena Edición, Madrid, 1970.

Fix Zamudio, Héctor, "*La Constitución y su Defensa*". La Constitución y su Defensa, UNAM, México, 1984.

"Algunas reflexiones sobre el principio de la división de poderes en la Constitución Mexicana". *Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo II, UNAM, México, 1987.

Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, México, 1988.

Galindo Camacho, Miguel, "La Constitución Mexicana como modelo de la evolución del derecho constitucional de los países iberoamericanos". *Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo I, México, 1987.

García Maynez, Eduardo. *Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa, México, 1989.

Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa, México, 1989.

García Pelayo, Manuel, *Las transformaciones el Estado Contemporáneo*. Alianza Editorial, Madrid, 1982.

Heller, Hermann, *Teoría del Estado*. Traducción Luis Tobio. Fondo de Cultura Económica, México, 1977.

Henry Merryman, John, *La tradición jurídica romano-canónica*. Traducción Carlos Sierra, Fondo de Cultura Económica, México, 1979.

Hernz Günter, Zavelberg, "El Gasto Público como Instrumento de Desarrollo". *Funciones, Objetivos y Métodos de las Contralorías, Seminario Internacional*. Instituto Nacional de Administración Pública, México 1984.

Huberman, Leo, *Los bienes terrenales del hombre, Historia de la riqueza de las naciones*. Traducción Gerardo Dávila. Fondo de Cultura Económica, México, 1985.

Kohler, *Diccionario para Contadores*, Editorial UTEHA, México, 1979.

Lanz Cárdenas, José Trinidad, *La Contraloría y el Control Interno en México, Antecedentes Históricos y Legislativos*. Fondo de Cultura Económica, México, 1987.

Lorenzo Figueroa M., Urick, "Las dos constituciones mexicanas de 1917". *Memoria del III Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, Tomo I, UNAM, 1987.

Mann, Michael, *Las Fuentes del Poder Social, I. Una historia del poder desde los comienzos hasta 1760, d.C.* Versión española de Fernando Santos Fontanela. Alianza Editorial, Madrid, 1991.

Mancera Ortiz, Rafael, *El Presupuesto Fiscal y la Economía Nacional*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1956.

Nava Negrete, Alfonso, *Derecho Administrativo*, UNAM, México, 1991.

Porrúa Pérez, Francisco. *Teoría del Estado*. Editorial Porrúa, México, 1958.

Raynaud, Jean, *El Tribunal de Cuentas*. Traducción Oscar Barahona y Uxoá Doyhamboure. Fondo de Cultura Económica, México, 1986.

Recaséns Siches, Luis, *Tratado General de Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa, México, 1986.

Retchkiman, Benjamin, *Teoría de las Finanzas Públicas*, UNAM, México, 1987.

Salazar Abaroa, Enrique A., *Derecho Parlamentario, La Contaduría Mayor de Hacienda hacia un Tribunal Mayor de Hacienda*. Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., México 1989.

Serra Rojas, Andrés, *Ciencia Política, La proyección actual de la Teoría General del Estado*. Editorial Porrúa, México, 1985.

Tamayo y Salmorán, Rolando, *Introducción al Estudio de la Constitución*, UNAM, México, 1989.

Vázquez Arroyo, Francisco, *Presupuesto por Programas para el Sector Público de México*, UNAM, México 1991.

Publicaciones especializadas

A. Deward, David. "La Independencia en la Auditoría Gubernamental." *Diálogo, Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda*. 3a. Época, año 1, número 2, abril-junio, 1990.

Becerril Lozada, Guillermo, "Informe de Resultados sobre la Revisión de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal y de la del Departamento del Distrito Federal (Segunda Parte)". *Boletín Asofis, Medio de Difusión de la Asociación Nacional de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental*, Año 5, número 1, México, 1988.

Boletín Asofis, Medio de Difusión de la Asociación Nacional de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental, Año 5, número 4, Diciembre, 1988.

"Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización". *Derecho Parlamentario. La Contaduría Mayor de Hacienda hacia un Tribunal Mayor de Hacienda*. Instituto Nacional de Administración Pública, A.C. México, 1989.

Diálogo, Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda, 2a. Época, Año 2, No. 11, noviembre-diciembre 1985.

"El Esquema de Evaluación de Programas". *Contaduría Mayor de Hacienda. Seminario Internacional de Auditoría de Legalidad*, México, 1989.

"La Auditoría de Legalidad en los Egresos del Sector Central". *Contaduría Mayor de Hacienda. Seminario Internacional de Auditoría de Legalidad*, México, 1989.

"Normas de Auditoría de la INTOSAI". *Diálogo, Boletín Interno de la Contaduría Mayor de Hacienda*. 3a. época, año 1, número 2, abril-junio, 1990.

"¿Qué es la Cuenta Pública?" Secretaría de Programación y Presupuesto, Subsecretaría de Presupuesto, Dirección General de Contabilidad Gubernamental. (sin fecha de edición).

Rico Ramírez, Miguel, *Los fines sustantivos del control de las acciones de gobierno*. IV Reunión Nacional de Contralores Estados-Federación, Contaduría Mayor de Hacienda, Cámara de Diputados, México, 1988.

Rico Ramírez, Miguel y Vives Parroquín, José Luis, *Origen y Evolución de la Contaduría Mayor de Hacienda*. Cámara de Diputados, (sin año de edición).

Velázquez Crespo, Francisco, *Metodología de planeación de las auditorías y criterios para la selección de áreas por auditar*. V Asamblea Nacional Asofis. Contaduría Mayor de Hacienda, Cámara de Diputados, México.

"XII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, Conclusiones. Contaduría Mayor de Hacienda, Cámara de Diputados, México, 1987.

Revistas

Burgoa, Ignacio, "La Estructura Democrática del Estado". *Revista de la Facultad de Derecho*, Tomo XXX, número 115, enero-abril. México, 1980.

Faya Viesca, Jacinto, "Evolución constitucional y significado político de la Cuenta Pública en México". *Revista de Administración Pública*, No. 44, octubre-diciembre, 1980.

Robles Sotomayor, María Elodia, "Sociedad, Derecho y Estado". *Revista de la Facultad de Derecho*, Tomo XXX, UNAM, 1980.

Leyes, Códigos y Reglamentos

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal

Ley de Planeación

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos

Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos

Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal