

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO

---

---

Facultad de Estudios Superiores Aragón



La Fiscalización en el Ámbito  
Internacional

Tesina

Para obtener el título de:

**Licenciada en Relaciones Internacionales**

presentada por :

Claudia Cristina Jiménez Martínez

Asesor de Tesina: Lic. José Luis Chávez Delgado

México, D.F.

2009



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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 esta 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.

## ÍNDICE

Contenido	Página
Introducción.	1
1. La Fiscalización Superior	7
1.1 Fiscalización y corrupción	8
1.2. La fiscalización superior en el contexto internacional	11
1.2.1 La fiscalización bajo el modelo no colegiado de Oficina de Auditor Superior los casos de Hungría, Suiza y Nueva Zelanda	15
1.2.2 La fiscalización bajo el modelo colegiado de Oficina de Auditoría Superior: el caso de Argentina	17
1.2.3 La fiscalización superior bajo el concepto de Contraloría General: los casos de Colombia, Bolivia, Perú, Venezuela y Costa Rica	21
1.2.4 La fiscalización superior bajo el concepto de Tribunal de Cuentas: los casos del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea y de la Corte de Cuentas de Italia	23
2. La fiscalización superior en México	31
2.1 El proceso de construcción del marco institucional apropiado para la fiscalización superior	36
2.2 Déficit de origen interno que limita la eficiencia de la fiscalización	39
2.3 Problemas fundamentales de la fiscalización ( <i>caso práctico, Cuenta Pública 2006 e Informe de Avance de Gestión Financiera (IAGF) 2007</i> )	42
2.4 Sistema de Evaluación del Desempeño	48
3. Hacia donde va la fiscalización	51
3.1 Fiscalización y globalidad: el nuevo papel del Estado	51
3.2 Reflexión sobre los modelos de fiscalización	56
3.3 Fortalezas y debilidades de los modelos de fiscalización	60
3.4 Problemas fundamentales de la fiscalización	70
3.4.1 Determinantes de la eficacia de la fiscalización	71
3.4.2 Límites y alcances de la fiscalización contemporánea	76
Conclusión	77
Anexos	
I. Comparativo de Modelos de Fiscalización	85
II. Tipos de Auditorías en Países Representativos	86
III. Declaración de Lima	87
Bibliografía	102

## Introducción

Los elementos primordiales para evaluar de manera objetiva el desempeño de una entidad de fiscalización deben ser su grado de independencia respecto a los poderes o entes auditados, su capacidad de autogestión y de autonomía técnica, el alcance de su acción fiscalizadora, su no sujeción a presiones de carácter partidista o de grupo, las facultades de las que disponga para hacer efectivas sus observaciones y acciones promovidas y, por supuesto, la competencia y profesionalismo de sus integrantes, así como la suficiencia de los recursos financieros y tecnológicos con que cuenta.

La gran diversidad de las sociedades y sus diferentes tradiciones legales y administrativas se refleja en las distintas clases de órganos encargados de la fiscalización superior que existen en la actualidad. Las naciones, en su mayoría, consideran necesario contar con un instrumento que les permita auditar la actuación gubernamental, el cual es de gran utilidad para que cualquier gobierno haga un mejor uso de los recursos a su disposición y que, de ello, se deriven ganancias de orden político, al generar una mejor imagen ante una sociedad que valora cada vez más aspectos como la transparencia y la rendición de cuentas. La fiscalización sirve a todos, es una inversión con alto rendimiento social que coadyuva a erradicar la corrupción, detonada principalmente por la discrecionalidad en el ejercicio público.

Asimismo, como el neoinstitucionalismo señala, la estabilidad es el resultado de la obediencia a conjuntos de reglas que norman la actividad económica; es decir, se puede dar un cambio pero de manera incremental. En general, el cambio se produce a fin de ajustar las exigencias con determinadas instituciones, organizaciones y ciertas reglas de juego en función naturalmente de maximizar ganancias e intereses particulares. De tal manera que, las instituciones dentro de esta vertiente del neoinstitucionalismo económico, no serían otra cosa que los grandes marcos y referencias a través de los cuales se desarrolla la economía,

se reproducen las relaciones en función de intereses, preferencias, consumo y satisfacción. Siendo así, la racionalidad guiará las conductas y los propios procesos de producción y reproducción social, incluyendo el cambio institucional.

El neoinstitucionalismo económico concede importancia y hace énfasis en los procesos de negociación y transacción gestados entre los diversos actores e instituciones, partiendo de la premisa según la cual los actores actúan y se desenvuelven de acuerdo con una racionalidad e información que los conduce a maximizar sus decisiones en función de unas utilidades y objetivos.

Cabe señalar que en todos los países del mundo existen entidades encargadas de la fiscalización del uso de recursos públicos, cuya naturaleza y características reflejan la forma de gobierno, conformación política, el marco legal y la estructura de la administración pública de cada nación.

Los elementos de trascendencia real para evaluar objetivamente el desempeño de una entidad de fiscalización deben ser su grado de independencia respecto a los poderes o entes auditados, su capacidad de autogestión y de autonomía técnica, el alcance de su acción fiscalizadora, su no sujeción a presiones de carácter partidista o de grupo, las facultades de las que disponga para hacer efectivas sus observaciones y acciones promovidas y, por supuesto, la competencia y profesionalismo de sus integrantes, así como la suficiencia de los recursos financieros y tecnológicos con que cuenta.

A través del presente trabajo, se comprobará, que un adecuado sistema de rendición de cuentas y fiscalización tiene un efecto positivo en la consolidación de un régimen democrático, y el fortalecimiento de una representación más efectiva por parte de los gobernantes, así como la implantación de un Órgano de Fiscalización Superior, como elemento inherente de la democracia, es promotor del combate a la corrupción, a través de la fiscalización, transparencia y rendición de cuentas, que propicia el manejo eficaz y eficiente de los recursos públicos; asimismo, se verificará si la ASF es una institución que cuenta con

facultades, atribuciones y procesos plenamente equiparables con los de entidades de mérito reconocido internacionalmente.

Por lo que en el capítulo uno, La fiscalización superior en el contexto internacional, presenta un análisis de la estructura, organización, operación y marco jurídico de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de Hungría, Suiza, Nueva Zelanda, Argentina, Colombia, Bolivia, Perú, Venezuela, Costa Rica, Unión Europea e Italia. La selección de estos países se explica, por una parte, por considerar una muestra representativa de los diversos modelos de fiscalización, y por otra, países como Italia, cuentan con órganos de fiscalización de suma importancia debido a su efectividad para realizar las tareas de fiscalización y control.

En este sentido, es importante realizar un análisis comparativo entre las EFS, a efecto de contar con elementos que permitan la mejor evaluación del sistema de fiscalización superior de México y, en su caso, aprovechar las experiencias exitosas en el ámbito internacional. El objetivo principal de este análisis comparativo es observar cuáles han sido los factores comunes que han propiciado un mejor desempeño de las EFS y determinar cuáles podrían ser de utilidad en el caso de México.

En el capítulo dos: La fiscalización en México, se realiza un análisis retrospectivo de la fiscalización en nuestro país y se detalla la evolución institucional de la fiscalización y la rendición de cuentas en México, así como las modificaciones legislativas que condujeron a la creación de la Auditoría Superior de la Federación (ASF), la cual, comparada con los principales sistemas de fiscalización vigentes a nivel mundial, sus facultades legales le permiten un alto nivel de desempeño en términos de independencia y capacidad técnica para llevar a cabo sus procesos de auditoría, asimismo, se presenta un caso práctico relacionado a los problemas de fiscalización que se han presentado durante la Cuenta Pública 2006 y el Informe de Avance de Gestión Financiera 2007, como

resultado de actitudes de oposición y cuestionamientos de la funciones de revisión por parte de la ASF.

Derivado de la experiencia adquirida durante la última década, ha sido posible establecer un nuevo diseño que rige al Presupuesto Basado en Resultados y el Sistema de Evaluación del Desempeño, los cuales permiten realizar una valoración objetiva el desempeño de los programas, como se vera en el citado capítulo.

En el capítulo tres, Hacia donde va la fiscalización, se presentan las características de los modelos de fiscalización (Modelo anglo-sajón o Modelo Westminster, Modelos de Corte o Tribunal de Cuentas, y Modelo de Consejos de Auditoría), los cuales permiten visualizar los diferentes enfoques de auditoría externa.

Por otra parte, las instituciones de control y fiscalización varían no sólo entre países, sino a lo largo de la historia de cada nación. Estas cambian, se desarrollan y se ajustan de acuerdo con la evolución de cada país y al momento político que viven. Por lo que la globalización y los cambios tecnológicos que enfrentan las sociedades modernas exigen cambios y adecuaciones en las EFS.

En la mayor parte de los países del mundo el control externo de la administración pública se encomienda a organismos especializados que dependen, por lo general, del Poder Legislativo (Congresos, Parlamentos o Asambleas). Estos ejercen dicho control en última instancia, por lo que se conocen con el nombre genérico de EFS. De hecho, como se estudiará más adelante, la existencia de un órgano de control externo del uso de los recursos públicos es una de las características del Estado contemporáneo, por lo que el ejercicio fiscalizador es, sin duda, un tema sensible y delicado para quienes están sujetos a él, sin embargo, también constituye un instrumento de gran utilidad para que cualquier gobierno haga un mejor uso de los recursos a su disposición y que, de ello se deriven ganancias de orden político, al generar una

mejor imagen ante una sociedad que valora cada vez más aspectos como la transparencia y la rendición de cuentas. La fiscalización sirve a todos ya que es una inversión con alto rendimiento social que coadyuva a erradicar la corrupción, detonada principalmente por la discrecionalidad en el ejercicio público.

El presente trabajo tiene como objetivo presentar un análisis comparado del ejercicio fiscalizador, que es común en la mayoría de los países pero discordante en función de su naturaleza, modo de organización y capacidad de gestión ante el ente auditado, por lo que se hace un recorrido, mediante una muestra representativa, de las diversas tradiciones legales y administrativas vigentes, tales como el modelo no colegiado de Oficina de Auditor Superior para los casos de Hungría, Suiza y Nueva Zelanda; el modelo colegiado de Oficina de Auditoría Superior, en el caso de Argentina; el modelo de Contraloría General, para los países de Colombia, Bolivia, Perú, Venezuela y Costa Rica; y el concepto de Tribunal de Cuentas en la Unión Europea, y Corte de Cuentas de Italia.

Asimismo, se analiza el desarrollo de la fiscalización superior en México, buscando determinar las prácticas internacionalmente aceptadas que caracterizan la rendición de cuentas más avanzadas, para así poder establecer el grado de desarrollo de la Auditoría Superior de la Federación, ya que México pertenece, desde su fundación, a la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI), la cual se integra por todos los Tribunales de Cuentas, Cámaras de Cuentas, Consejos de Auditoría y Auditorías Superiores, Mayores y Generales del mundo.

Para una mejor comprensión de esta temática, es indispensable hacer mención de un marco teórico, partiendo de un mundo donde la economía se ha globalizado mientras que las sociedades permanecían fragmentadas, afectando todos los aspectos del funcionamiento del Estado, llegando a perder su eficacia, lo que conllevó a la pérdida de legitimidad por parte de los ciudadanos, a efecto de contrarrestar la imagen de un Estado irresponsable se planteó la implementación de una Nueva Gestión Pública (New Public Management), la

cual es la creación de una administración eficiente y eficaz, es decir, una administración que satisfaga las necesidades reales de los ciudadanos al menor coste posible, favoreciendo para ello la introducción de mecanismos de competencia que permitan la elección de los usuarios y a su vez promuevan el desarrollo de servicios de mayor calidad. Todo ello rodeado de sistemas de control que otorguen una plena transparencia de los procesos, planes y resultados, para que por un lado, perfeccionen el sistema de elección, y, por otro, favorezcan la participación ciudadana. El objetivo de esta nueva forma de actuar es la consecución de un sector público que opere exclusivamente en aquellas áreas donde no exista un proveedor más adecuado y lo realice de forma eficiente y eficaz. La comparación también ayuda a conocerse desde el momento en que el análisis de los demás permite precisar los elementos constitutivos de nuestra identidad.

Es de señalar que se utiliza el método de Control Comparativo, el cual está asociado al estudio y la comparación de fenómenos sociales a distintos niveles de la estructura social. Busca explicar las diferencias así como las semejanzas entre países; explora patrones, procesos y regularidades existentes entre sistemas sociales. Al mismo tiempo, se interesa por el descubrimiento de tendencias y cambios de patrones previamente identificados; en el mismo tenor, se emplean los métodos deductivo e inductivo, debido a que durante el trabajo se comienza de lo general a lo particular, al estudiar el contexto internacional y bajarlo hasta lo que corresponde a la fiscalización en México, y concluyendo el rumbo que esta toma, asimismo, se requiere de una situación empírica, la cual se sustenta con el caso práctico que se presenta.

## 1. La Fiscalización Superior

Para fines de este trabajo es necesario establecer la definición de una entidad fiscalizadora superior, por ello, de acuerdo con los estatutos (artículo 2, inciso 2) de la INTOSAI, aprobadas por el Congreso Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INCOSAI), celebrado en octubre de 1992 en Washington, D.C., EE.UU., una entidad fiscalizadora superior es “(...) aquella institución pública de un Estado que ejerce, de acuerdo con las leyes, la máxima función de control financiero de dicho Estado, sea cual fuere su denominación, modalidad de constitución u organización<sup>1</sup>”.

Con base en la propuesta de los delegados de las EFS de la INTOSAI, en octubre de 1977, en el marco del IX INCOSAI en Lima, Perú se aprobó la Declaración de Lima sobre los lineamientos básicos para la fiscalización gubernamental, cuyo propósito consiste en defender la independencia en la auditoría de la administración pública.

Esto exige que las instituciones funcionen correctamente para que haya una seguridad jurídica, lo cual sólo puede darse en una democracia dentro de un estado de derecho. En consecuencia, el imperio de la ley y la democracia constituyen las premisas esenciales para una auditoría realmente independiente de la administración pública y, al mismo tiempo, son los pilares en los que se basa la Declaración.

Por lo que la fiscalización superior y la rendición de cuentas, constituyen elementos fundamentales de las democracias modernas, ya que su observación permite elevar la credibilidad social sobre las instituciones, fortalecer el marco institucional y jurídico del Estado, favorecer la probidad y eficiencia en el quehacer público, y refrendar la vocación democrática de la ciudadanía.

---

1 Internacional Organization of Supreme audit. Institutions, Internacional Congreso of Supreme Audit Institutions, 1992.

Es por ello que las entidades de fiscalización están llamadas a jugar un rol determinante en la lucha contra la corrupción y sus múltiples mecanismos de reproducción y depuración, pero además a funcionar como un mecanismo de prevención e incentivos para lograr un gobierno que utilice de manera eficiente los recursos públicos.

Bajo esa perspectiva, la fiscalización superior sobre la gestión del ejercicio del gasto público, se inscribe en la racionalización de la responsabilidad gubernamental, y fortalece el control parlamentario sobre el origen y destino de los recursos públicos.

### 1.1 Fiscalización y corrupción

Según el Departamento de Información Pública de las Naciones Unidas (DIPNU), los expertos en economía de todo el mundo convienen actualmente que la corrupción, desde el soborno y la extorsión hasta el despotismo, puede tener efectos devastadores sobre las economías que pasan por una situación difícil. El Banco Mundial (BM) estima que la corrupción puede reducir la tasa de crecimiento de un país entre 0.5 y 1 puntos porcentuales por año. Según las investigaciones del Fondo Monetario Internacional (FMI), la inversión en los países corruptos es casi un 5% menor que en los países relativamente exentos de corrupción.

Por lo anterior, la fiscalización superior es un tema álgido a nivel mundial, no sólo por la necesidad político-social de detectar y combatir los manejos irregulares de los recursos públicos en el ámbito de lo público, sino también para coadyuvar a la constitución de entidades gubernamentales eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.

Independientemente del nivel de desarrollo y del régimen de gobierno imperante, buena parte de los países de Europa, América y Asia, cuentan en la actualidad con un órgano de fiscalización superior, que encabeza el esquema de control y

vigilancia en la función pública y constituye el principal instrumento para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas<sup>2</sup>.

Asimismo, se debe de puntualizar que la necesidad de contar con instrumentos que permitan llevar a cabo la fiscalización de los recursos públicos no es una práctica reciente, ya desde los tiempos en los que surge la doctrina económica del Laissez Faire<sup>3</sup>, existía una fuerte preocupación social por buscar y poner en operación mecanismos que inhibieran los actos de corrupción pública, asimismo, el bagaje liberal de Adam Smith se centró en un fuerte rechazo a la actividad del Estado en la economía que floreció en el siglo XVII, fue una respuesta a la corrupción que caracterizó la actividad estatal bajo el periodo del mercantilismo.

Se puede decir, de manera fehaciente, que la doctrina liberal resultaba una alternativa pragmática para neutralizar la transmisión de la corrupción del Estado a la actividad económica.

Debido a la corrupción, el Estado se alejó de participar en procesos económicos durante el siglo XIX y parte del XX, no obstante sólo la gran depresión mundial de 1929 motivó el resurgimiento de la intervención del Estado en la economía bajo la doctrina Keynesiana, desde entonces quedó claro que sin la participación del Estado, difícilmente se podían alcanzar economías estables en crecimiento y con desarrollo social.

Posterior a la crisis de 1929, la evolución del siglo en el mundo mostró cierta recurrencia de los actos de corrupción en la esfera pública, motivados en parte por el crecimiento excesivo de la burocracia y de las reglamentaciones, así como por la falta de transparencia de la gestión estatal en los procesos económicos.

Más allá del efecto en el desprestigio del Estado, la corrupción distorsionaba los objetivos de las políticas, redistribuía recursos hacia actividades socialmente

---

2 Caiden, Gerald, “**La Democracia y la Corrupción**”, Revista *Reforma y Democracia*, 1997, pp. 5-13.

3 Libertad para la actividad mercantil en el interior y comercio exterior.

poco productivas, y creaba un escenario de inestabilidad y desconfianza en el gobierno, factores fundamentales para la promoción de la inversión y el comercio<sup>4</sup>.

No obstante, la corrupción no fue ni es privativa del sector público, la experiencia liberal de apertura y globalización de los mercados, seguida por la mayoría de los gobiernos del mundo tras la caída del sistema de Bretton Woods<sup>5</sup> a inicios de los años 70's, dejó entrever problemas endógenos relevantes como crisis económicas y financieras, pero también secuelas derivadas de actos de corrupción de diversa envergaduras en la esfera de lo privado.

En todo caso, debe tenerse presente que la corrupción va en detrimento del sistema financiero, la inversión, el comercio, el empleo y, en un sentido más amplio, socava el imperio de la ley, estrangula el crecimiento económico y perjudica los esfuerzos de desarrollo social.

La práctica de la corrupción es, evidentemente, un mal generalizado a nivel mundial, que se encuentra anidada en la esfera de lo público y lo privado, que inhibe la optimización de los recursos, que encarece y afecta la calidad de los bienes y servicios, que afecta proyectos sociales y económicos, y que desestimula la actividad productiva<sup>6</sup>. Por ello su posible erradicación demanda de una participación activa de ambos agentes, públicos y privados, además de la propia ciudadanía.

Desde la esfera de lo público, la conformación de instituciones públicas sólidas y la corrupción, guardan una relación inversamente proporcional. En la medida que las instituciones del Estado sean sólidas, los espacios para la corrupción se irán disminuyendo; y por el contrario, mientras que las instituciones sean débiles,

---

4 Chávez Presa, Jorge A., *Para Recobrar la Confianza en el Gobierno*, Fondo de Cultura Económica, México, 2000, pp. 17-50.

5 Patrón oro de cambio. Cada país fija el valor de su moneda en términos del oro y mantiene su tipo de cambio dentro de un rango de variación de 1% de su paridad en oro.

6 Id.

habrá un mayor campo para actos ilícitos, que impedirá, a su vez, el avance en la transparencia y eficiencia de los procesos económicos y propiciará formas de corrupción gradualmente más sofisticadas.

Referirse a instituciones fuertes es referirse a la participación de un Estado moderno y eficiente en la economía, que cuente además con voluntad política para propiciar transparencia en la información, y para sujetar a todos los actores económicos a un sistema de rendición de cuentas que tenga credibilidad ante la sociedad.

Las entidades de fiscalización u órganos de control, y en particular las de fiscalización superior, y su andamiaje jurídico, conforman la otra parte institucional sustantiva del Estado moderno, ya que están constituidas ex profeso para combatir la corrupción y la impunidad, y cumplen un papel relevante respecto a la eficiencia de las instituciones públicas. Por una parte, los órganos de control tienen la función de vigilar que el gasto se ejerza adecuadamente y se aplique según lo comprometido. Por otra parte, también tienen la función de asegurar que el ejercicio del gasto no contribuya al enriquecimiento ilícito, pero sí al logro de los objetivos definidos por el gobierno.

## 1.2 La fiscalización superior en el contexto internacional

A fin de catalizar la coordinación de esfuerzos en el desarrollo de estrategias sobre auditoría superior e intercambiar información y experiencias sobre las materias, en 1953 se constituyó la INTOSAI con 34 países, desde ese entonces a la fecha, el crecimiento de la INTOSAI ha sido significativo, ya que en la actualidad cuenta con al menos 185 países, dividido en cuatro secciones regionales: EUROSAI (Europa), ASOSAI (Asia), ARABOSAI (países del medio oriente) y OLACEFS (Latinoamérica y el Caribe)<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Estas secciones se convirtieron en 7 bloques si se agregan los siguientes: AFROSAI (África) SPASAI (Pacífico Sur) y CAROSAI (Caribe).

En relación a este esfuerzo de agregación y coordinación, destaca la Declaración de Lima, la cual hace énfasis en la necesidad de que cada Estado cuente en forma constitucional con una entidad fiscalizadora superior independiente y autónoma.

En años recientes, las reformas a los órganos de control superior se han orientado a fortalecer la autonomía técnica e imparcial de sus integrantes, a la vez que han buscado propiciar un mayor contacto con la ciudadanía mediante la difusión de sus acciones, la transparencia de sus resultados y la captación y procesamiento de quejas, denuncias y recomendaciones ciudadanas.

Estas instituciones de fiscalización observan una tendencia generalizada a la ampliación de sus funciones, que tradicionalmente se limitaban a la verificación de la legalidad y de los principios contables, para ahora abarcar evaluaciones de desempeño y de calidad del gasto.

En términos generales, los órganos de fiscalización superior a nivel mundial, se desempeñan al menos bajo cuatro formas de organización y funcionamiento: 1. Oficinas de Auditorías o Contralorías Superiores; 2. Contralorías con Autonomía Constitucional; 3. Tribunales o Cortes de Cuentas; y 4. Consejos.

La figura de Auditoría Superior es la más extendida a nivel mundial, actúa como órgano técnico del Poder Legislativo, quien la coordina; posee autonomía técnica y de gestión, y es independiente de los entes auditados; rinde cuentas ante el Poder que la coordina y sus informes y principales resultados de su desempeño se hacen públicos; cuenta con facultades para solicitar información ante cualquier instancia, incluso si se trata de entidades privadas o financieras; sus observaciones y recomendaciones a los entes auditados no son de carácter imperativo, por lo que su incidencia en la corrección de ineficiencias o mejoras

de organización de los entes auditados depende de su autoridad moral y del apoyo ciudadano y político<sup>8</sup>.

Respecto a las Contralorías con Autonomía Constitucional, éstas son independientes de los tres Poderes de la Nación; no obstante, sus reportes son dirigidos fundamentalmente al Poder Legislativo; la autonomía constitucional que poseen les permite actuar con plena independencia de todos los poderes del estado, lo que los asemeja a los órganos de fiscalización que rigen en Francia y Alemania. Salvo estas características de independencia de los poderes, presenta amplias similitudes con el caso de las Auditorías Superiores.

Por su parte, los Tribunales o Cortes de Cuentas pueden fincar directamente responsabilidades, ya que operan mediante tribunales y las decisiones son tomadas colegialmente por magistrados, mismos que en situación estable, son prácticamente inamovibles. Sus titulares son nombrados por el Poder Legislativo o la Asamblea Nacional y en algunos casos, actúan con plena independencia de todos los poderes del Estado, y su trabajo de vigilancia tiene un énfasis preventivo.

Con relación a los Consejos, la labor de fiscalización que realizan está supeditada a las estrategias y prioridades del Ejecutivo, lo que en parte motiva que se enfatice en acciones puntuales contra la corrupción. A consecuencia de que fungen a través de Consejos, las decisiones son tomadas colegiadamente. Como una de sus prioridades es resarcir recursos al erario, se privilegian las sanciones de tipo pecuniario; no obstante, también llevan a cabo fiscalización de tipo preventivo y de desempeño, cuentan con facultades interpretativas sobre la normatividad secundaria relativa a la Fiscalización.

---

<sup>8</sup> Niskanen, William A., *Bureaucracy and Representative Government*, University of Chicago Press, 1971, pp. 112-136.

La experiencia internacional en materia de fiscalización superior, particularmente la relacionada con los países avanzados, ofrece la oportunidad de realizar un análisis bajo una perspectiva más amplia y deriva propuestas susceptibles de mejorar la organización y desempeño de una entidad.

Un primer elemento a destacar de la experiencia internacional es la alta cobertura de actuación que en algunos casos tienen los órganos de fiscalización superior que se manejan con autonomía e independencia, sobre los poderes del Estado y toda instancia, pública o privada, de intermedie recursos públicos, sin márgenes de excepción, como los existentes aún en el caso mexicano.

Otro elemento destacable es el respeto irrestricto que se observa de las entidades sujetas a la labor de fiscalización superior, su tendencia al acatamiento pleno a las recomendaciones emitidas por el ente de fiscalización. En algunos casos, estos órganos de fiscalización cuentan con fuerza suficiente como para impulsar modificaciones de normas y leyes que resuelvan alguna rigidez proveniente de las entidades públicas auditadas o que faciliten el trabajo de fiscalización.

De manera gradual, los órganos de fiscalización superior están incorporando cada vez más en sus programas de auditorías, las revisiones de desempeño, de riesgos, ambientales, sectoriales y estratégicas.

Otro aspecto importante en torno a las auditorías es la verificación regular que varios órganos de fiscalización superior realizan respecto del grado de cumplimiento de las observaciones y recomendaciones hechas a las entidades públicas auditadas y para lo cual, cuentan con áreas especializadas en el monitoreo.

De manera incipiente, se observa una ingerencia de los órganos en aspectos de programación y presupuesto federal de los recursos públicos, lo que constituye

una clara muestra de complementariedad en los trabajos de planeación estratégica de las finanzas públicas.

Respecto a la labor tradicional de fiscalización superior, significa la realización de una fiscalización de carácter correctivo ante irregularidades y actos de corrupción que se logran detectar, la cual parece estar siendo sustituida por una fiscalización de carácter preventivo, orientada a la revisión de la organización, procesos y operación de las entidades gubernamentales para que éstas realicen cambios en sus estructuras y operación, mejoren sus niveles de eficiencia y calidad en su desempeño y resultados, e inhiban los espacios de prácticas corruptas.

Con relación a su organización y desempeño, varios órganos de fiscalización superior tienen incorporados programas agresivos de mejora y calidad de sus procesos, de innovación tecnológica e infraestructura, de capacitación especializada y de servicio civil de carrera<sup>9</sup>.

Otro aspecto relacionado con la estructura de los entes de fiscalización, es la organización de las áreas de auditorías por sectores económicos, lo que motiva la especialización sectorial del personal, fomenta la relación interdisciplinaria interna y facilita la realización de las auditorías de desempeño.

#### 1.2.1 La fiscalización bajo el modelo no colegiado de Oficina de Auditor Superior: los casos de Hungría, Suiza y Nueva Zelanda

En este apartado, se presentarán los casos representantes del modelo de fiscalización anglo-sajón parlamentarios, correspondientes a Hungría, Suiza y Nueva Zelanda. Este modelo de fiscalización es conducido por una Oficina Federal de Auditoría, en el que hay un titular que reporta al Parlamento, el cual concentra todos los poderes y las responsabilidades. Se trata de un modelo monocrático.

---

9 Hardin, Charles M., *Presidential Power and Accountability*, University of Chicago Press, 1974, pp. 48-74.

Los casos que se reseñan son altamente representativos del modelo de fiscalización anglo-sajón, y gozan de prestigio mundial por su desempeño. Los avances logrados por la Oficina Estatal de Auditoría de Hungría en el campo de la fiscalización, para una institución relativamente reciente, condujeron a que su titular, el Dr. Kovács fuese nombrado presidente de la INTOSAI, cargo que ostentó hasta el año 2007.

De particular relevancia, resulta examinar el modelo suizo de fiscalización a cargo de la Oficina Federal de Auditoría de Suiza. Es de gran interés conocer el modo en que una oficina de auditoría pequeña, es altamente eficiente e innovadora, especialmente en su relación con la fiscalización regional a nivel cantonal, y en el trabajo de apoyo técnico consultivo con el Parlamento Suizo, lo cual le permite estar muy activa en proyectos de gasto público de largo alcance.

La Oficina de Contraloría y Auditoría de Nueva Zelanda, muestra la versatilidad y eficiencia que puede alcanzar una entidad de fiscalización federal.

Es interesante apreciar cómo su prestigio proviene en parte de la estricta e impecable aplicación de los Principios de Contabilidad<sup>10</sup> durante sus procesos de auditoría y revisión, y cómo el sistema de armonización de dichos principios aplica indistintamente en las auditorías privadas y en las públicas. En este campo, el modelo de fiscalización de Nueva Zelanda está a la vanguardia mundial, la cual se ha prestigiado mediante un trabajo sistemático de apoyo técnico, decisivo para el Parlamento, y para el trabajo de evaluación del desempeño y financiero, de los proyectos comunitarios de Nueva Zelanda. En este último caso, el modelo de fiscalización de Nueva Zelanda es innovador y eficiente. Cabe señalar, que tanto la Oficina Federal de Auditoría de Suiza, como la Oficina de Contraloría y Auditoría de Nueva Zelanda han sido sometidas a evaluación por entidades de fiscalización de prestigio mundial, el Tribunal de

---

<sup>10</sup> Los 14 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aprobados por la VII Conferencia Iberoamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, efectuada en Mar del Plata en 1965, son: 1. Equidad, 2. Ente, 3. Bienes económicos, 4. Moneda de cuenta, 5. Empresa en marcha, 6. Valuación al costo, 7. Ejercicio, 8. Devengado, 9. Objetividad, 10. Realización, 11. Prudencia, 12. Uniformidad, 13. Materialidad, y 14. Exposición.

Cuentas de Alemania para el primero y la Oficina Federal de Auditoría de Australia para el segundo.

### 1.2.2 La fiscalización bajo el Modelo Colegiado de Oficina de Auditoría Superior: El caso de Argentina

El modelo de fiscalización que rige en Argentina es un modelo parlamentario, basado en cuerpos colegiados, es un caso peculiar en América Latina, sin embargo, ciertas virtudes del modelo colegiado, parecen ser del agrado de los legisladores de varios países, entre ellos los de México. Lo que atrae de este modelo, es la integración colegiada de los auditores, que evita la concentración de poderes y de decisión en un solo individuo. A la vez el modelo colegiado preserva el control superior en manos del Poder Legislativo. Estas son razones poderosas para analizar el modelo de fiscalización argentino.

En Argentina, el principal actor del control es el Poder Legislativo, que lo ejerce por intermedio de una Comisión que se llama Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración, que paradójicamente es la Comisión más pequeña de todo el Congreso. Esta Comisión está conformada por seis Diputados Nacionales y seis Senadores de la Nación.

El segundo actor de la nación es la Auditoría General de la Nación (AGN) que es un órgano de Asistencia Técnica del Parlamento, es un cuerpo colegiado de siete miembros, 3 son designados por la Cámara de Diputados, otros 3 por la Cámara de Senadores y el séptimo es designado por los Presidentes de ambas Cámaras. Todos los informes salen del Cuerpo Colegiado y en los últimos cuatro años, entre estos siete que pertenecen a tres partidos políticos distintos, se habrán emitido unos dos mil informes.

Otro de los actores del control de Argentina es el Sindicato General de la Nación (SGN) que depende del Poder Ejecutivo, y es el órgano de control interno del Gobierno Federal, el SGN, lo designa directamente el Presidente de la República cada vez que hay un cambio de Presidente.

A nivel local, estatal o provincial, dado su carácter federal, cada provincia organiza en su Constitución su particular sistema de control, en casi la gran mayoría de las provincias existe un Tribunal de Cuentas de la Provincia que en algunos casos hace control interno y en otros casos control posterior.

En el año de 1992 en Argentina, comenzó a operar la Ley de Administración Financiera de los Órganos de Control de Sector Público Nacional, por la cual, entre otras, se establece como entidad de control interno a la SGN y como órgano de control externo, a la AGN, y desaparece el Tribunal de Cuentas de la Nación cuyo titular era designado por el Presidente de la República. El Artículo 116 de la Ley crea la Auditoría General de la Nación como ente de control externo del sector público nacional dependiente del Congreso de la Nación, con atribuciones propias del Poder Legislativo. Dos años más tarde, se llama a una reforma constituyente y, entre las innovaciones que se incorporan a la Constitución, es el de otorgarle un rango Constitucional a la Auditoría General de la Nación.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración Pública, estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación. Este organismo de Asistencia Técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara.

El Presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de Legisladores en el Congreso y establece que tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad

de la Administración Pública Centralizada y Descentralizada, cualquiera que fuera su modalidad de organización y las demás funciones que la ley le otorgue. En el Sistema Republicano de Gobierno, la división de poder persigue un recíproco control de quienes tienen la responsabilidad de ejercerlo, de esta forma el Poder Legislativo cumple esa función de contrapesar al Ejecutivo no sólo ejerciendo la función legislativa sino también a través del control directo de la actividad administrativa del Ejecutivo.

La Auditoría tiene funciones de control de legalidad, gestión y auditoría en materia patrimonial, económica y financiera. El alcance de sus funciones va más allá del simple control contable para instalarse en los marcos de legalidad, de respeto al orden jurídico y de gestión en lo concerniente a economía, eficacia y eficiencia del desempeño de todo ente que perciba, gaste o administre fondos públicos en virtud de una norma legal o con una finalidad pública.

La finalidad de la AGN es fiscalizar lo realizado con el patrimonio, la economía, las finanzas y la administración, es decir, fiscalizar la legalidad y las normas que se han aplicado.

En los últimos seis años, la Auditoría ha empezado a tomar un prestigio más que importante. La Suprema Corte de Justicia de la Nación aceptó ser auditada por la AGN, e incluso firmó un Convenio donde la Corte muestra todo su accionar económico y de gastos. Así también, recientemente el Congreso de la Magistratura, que es la encargada de la selección y remoción de los Jueces Inferiores de la Nación y que también tiene a su cargo la Administración del Presupuesto del Poder Judicial, firmó Convenio donde acepta ser auditado y mostrar todas sus cuentas y contrataciones a la Auditoría General de la Nación.

El proyecto original de creación de la AGN, aprobado por la Cámara de Diputados en 1994, le daba armas y herramientas para ejercer el control, acceso a la información, separación temporal de funcionarios que incurrieran en faltas graves, posibilidad de iniciar, como querallente, acciones judiciales para

sancionar actos lesivos, entre otros, sin embargo, cuando fue al Senado como Cámara revisora, allí se produjo una amputación muy grande de la ley, al quitársele muchas facultades.

Para dar una idea general, cuando la Auditoría solicita informes a un organismo gubernamental para realizar una auditoría, si bien la ley lo obliga a prestar toda la colaboración, no hay sanción prevista por la ley si el organismo no entrega la información solicitada. En todo caso, la Auditoría no tiene otro recurso que informar a la Comisión Parlamentaria Mixta de que no puede continuar con la revisión.

En este aspecto, el Senado, quien en vez de perfeccionar la ley, la debilitó enormemente al despojarla de algunas de sus facultades esenciales, ya que un buen control público requiere un adecuado equilibrio entre la labor técnica y la labor política.

Uno de los inconvenientes más serios que presenta la ley de fiscalización Argentina es el de la falta de seguimiento de las recomendaciones de los órganos de control, al respecto, en diversas ocasiones se ha sugerido que los legisladores intervengan con más determinación en el tema y se comprometan aún más en la tarea de verificar si los agentes auditados acataron las recomendaciones de la auditoría y si los organismos gubernamentales han aplicado las sanciones correspondientes a los incumplimientos verificados. Una interacción débil del Congreso con el órgano de fiscalización con respecto a los resultados de las auditorías, tiende a producir un defectuoso sistema de fiscalización, bajo el modelo parlamentario (sea monocrático o colegiado).

Los esfuerzos actuales de la AGN, de publicar con prontitud los informes de auditoría, están asociados a la iniciativa de promover una mayor participación e involucramiento, no solo del Parlamento sino del conjunto de la sociedad, para mejorar la calidad de la fiscalización optimizando la calidad en el seguimiento de las observaciones y recomendaciones vertidas por la AGN. Sin embargo, este

cambio no basta por sí mismo para resolver la cuestión medular de la eficacia del seguimiento; para ello, la Auditoría General debería disponer de mayores facultades legales de coacción.

Los informes que produce la Auditoría General de la Nación, llevan la firma de profesionales matriculados en el Consejo Profesional, quienes son jurídicamente responsables, lo cual garantiza su objetividad. Asimismo, es importante alejar al auditor de los intereses que audita; por ello es que los controles público y privado tienen diferentes normas y objetivos; el primero, de orden social y estratégico, y el segundo, eminentemente económico, lo que puede afectar su independencia. Más aún, en materia de control público, tiene cierto fundamento la opinión de que es sumamente riesgosa la tercerización en el proceso de auditoría de los recursos públicos.

### 1.2.3 La fiscalización bajo el Modelo de Contraloría General: Los casos de Colombia, Bolivia, Perú, Venezuela y Costa Rica

El modelo de Contraloría General concentra todas las responsabilidades y poderes de fiscalización en un individuo, asume por lo tanto la estructura monocrática del modelo anglo-sajón<sup>11</sup>, es decir, el órgano de fiscalización superior no es un cuerpo colegiado, pero puede diferenciarse de aquel, en que dispone de autonomía constitucional, aunque no siempre sucede así, y si es el caso tiene independencia plena respecto al Congreso.

Las contralorías de Colombia, Perú, y Venezuela tienen estatus de autonomía constitucional, mientras que las de Costa Rica y Bolivia, son órganos técnicos con autonomía de gestión y administración, que reportan al Congreso. En este último caso, la figura de Contraloría se asemeja al modelo anglo-sajón de Oficina Nacional de Auditoría, la única diferencia es el nombre. En contraste el estatuto de autonomía constitucional de las contralorías de Colombia, Perú, y Venezuela,

---

11 Guerrero Amparán, Juan Pablo, *La Evaluación de las Políticas Públicas: Enfoques Teóricos y realidades en Nueve Países Desarrollados*, Centro de Investigación y Docencia Económicas, 1995, pp. 36-89.

significa que son órganos de estado con equivalencia respecto a los otros poderes del Estado (Judicial, Ejecutivo y Legislativo).

El modelo de fiscalización de Colombia tiene la particularidad, como el de México, de la coexistencia del órgano supremo de fiscalización con un órgano técnico encargado de evaluar su trabajo. En el caso de Colombia, está la Contraloría General (CGRC) y la Auditoría General de la República (AGR), en México coexisten la Auditoría Superior de la Federación y la Unidad de Evaluación y Control.

En Europa, la evaluación del órgano de auditoría superior es realizada de manera aleatoria y no sistemática, ya que se trata de una evaluación no recurrente entre pares (peer review), la Oficina Federal de Auditoría Suiza evaluada por el Tribunal de Cuentas de Alemania, o la Oficina de la Contraloría y Auditoría General de Nueva Zelanda evaluada por el ente de fiscalización australiano. Si bien, este último ejercicio es de gran valor, tiene el inconveniente de no ser un procedimiento formal sistemático<sup>12</sup>. La presión constante sobre el controlador supremo es una necesidad para el mejoramiento de su desempeño, y de la calidad de la fiscalización.

De particular relevancia, resulta examinar el modelo de fiscalización de Bolivia, el cual ha registrado turbulencias por la peculiar dinámica del entorno político boliviano, altamente conflictivo, que ha significado tener contralores interinos, que impiden el trabajo estructural técnico de largo plazo del ente fiscalizador. Para cubrir esta deficiencia, se estableció una duración larga de diez años para el Contralor, con un proceso complejo de designación vía convocatoria pública conducida por un Comité del Senado, pero en el que la etapa final de la elección, interviene el Presidente de la República. El trabajo más fuerte que se ha impuesto la Contraloría de Bolivia es avanzar en el servicio civil de carrera de sus funcionarios, a fin de eliminar al máximo posible la intromisión política en el proceso fiscalizador. Sin embargo, las dificultades financieras del país, se han

---

<sup>12</sup> Id., pp. 45-68.

traducido en una severa limitación financiera presupuestal de la Contraloría General de Bolivia, lo que contraría uno de los pilares de la fiscalización de acuerdo a los principios de la Declaración de Lima.

En el caso de Perú, se tiene que en el combate a la corrupción los medios tecnológicos son cruciales, la Contraloría Peruana diseñó un proceso tecnológico para que todos los pagos de compromisos financieros del gobierno (compras, pagos de subsidios y transferencias, etc.), se efectuasen por medios 100% de tecnología bancaria (transferencias electrónicas o vía de cheques), en donde la Contraloría tiene acceso irrestricto a esos movimientos<sup>13</sup>.

En el combate a la corrupción, la Contraloría peruana se basa también en las denuncias de los ciudadanos y organizaciones sociales, a las cuales se les da un seguimiento especial a través de una unidad técnica especializada, con la condición de que dichas denuncias estén acompañadas de sólidas evidencias o indicios.

#### 1.2.4 La fiscalización superior bajo el concepto de Tribunal de Cuentas: los casos del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea y de la Corte de Cuentas de Italia

En esta sección, se reseña lo relacionado al Modelo de Tribunal de Cuentas, tales como el Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas de Italia. El primero surge como una entidad de fiscalización supranacional que se encarga de la vigilancia de las finanzas de la Comunidad Europea. Cabe señalar, que se trata de un modelo sui-generis, en tanto que no tiene funciones jurisdiccionales, pero es un órgano colegiado con miembros variables. Se trata de un modelo supranacional, que parece irreplicable, por lo menos en el futuro inmediato.

---

13 Id., pp. 56-76.

El Tribunal de Cuentas europeo plantea varios asuntos de importancia, por un lado, al carecer de atribuciones jurisdiccionales no parece formar parte del modelo judicial, por otro lado, al ser un cuerpo colegiado se asemeja al modelo de fiscalización basado en Consejo de Auditorías, sin embargo, sus integrantes tienen el estatuto de magistrados, lo que lo diferencia de dicho modelo. Asimismo, sus resoluciones no tienen carácter sancionador, pero tienen un peso relevante por la calidad y reputación de sus miembros. En tal circunstancia no es fácil para el ente fiscalizado en un medio democrático tan avanzado como el que prevalece en Europa eludir sus resoluciones aunque no tengan carácter vinculatorio. En varias decisiones el Parlamento Europeo ha tenido que decidir sobre sus recomendaciones. En un mundo globalizado y Europa es la zona económica más globalizada del planeta, tiene enorme interés seguir de cerca la forma en que fiscaliza el primer Tribunal de fiscalización de la era global.

Por otra parte, el modelo de fiscalización italiano, no solo es eficiente sino que es muy sofisticado y sobre todo versátil. Por ejemplo, es interesante la división que el modelo hace respecto de las recomendaciones vertidas por el Tribunal de Cuentas italiano: en vinculatorias u obligatorias, semi-obligatorias y no obligatorias. Las recomendaciones del primer tipo se aplican a cierta clase de auditorías, las segundas y terceras aplican más revisiones cuyo objetivo es sugerir cambio en el funcionamiento del ente. Otra particularidad es que no hay incompatibilidad entre la autonomía de que goza la Institución de Fiscalización, y el Parlamento si se legisla adecuadamente. En efecto, el Tribunal de Cuentas de Italia, al ejercer control preventivo o sucesivo, es corresponsable de la autorización de partidas presupuestales, logrando acopiar una gran experiencia en el conocimiento específico del manejo presupuestal, el cual pone a consideración del Parlamento.

### *El Tribunal de Cuentas Europeo*

Es el órgano externo de las finanzas europeas, que abarca por un lado al Parlamento Europeo y al Consejo de Ministros de los países miembros como

autoridad presupuestaria, y por el otro a la Comisión Europea como instancia responsable de la ejecución del presupuesto<sup>14</sup>. Es una institución supranacional de fiscalización que enfrenta interesantes particularidades por la condición política excepcional de la Unión Europea.

Como se mencionó, no dispone de funciones jurisdiccionales y sus informes y dictámenes carecen de poder sancionador directo, no obstante, las instituciones tienen la obligación de adoptar las observaciones del Tribunal. La filosofía del control en este caso es desencadenar una reflexión de la autoridad auditada sobre su funcionamiento y en base a ello, desencadenar mecanismos virtuosos de autocorrección.

El mandato original de la fiscalización del Tribunal se estableció en el Tratado Constitutivo de 1975 y preveía tanto el examen de la legalidad y regularidad de los ingresos y los gastos, así como la gestión financiera. En la práctica, la fiscalización ejercida por el Tribunal de Cuentas ha evolucionado hacia una revisión orientada a resultados, es decir, a la auditoría de buena gestión, por lo que los procedimientos han tenido que enfocarse crecientemente a los aspectos cualitativos y de desempeño. Hasta la década de los noventa las auditorías de buena gestión o de desempeño fueron la actividad de mayor relevancia en la experiencia del Tribunal.

En 1993 se amplió la misión del Tribunal con la llamada Declaración de Fiabilidad de las Cuentas (DAS por las siglas en francés) y de la legalidad y regularidad de las operaciones subyacentes. Esta declaración, garantiza que los registros contables correspondan a la totalidad de las operaciones y que reflejen fielmente los problemas financieros del auditado.

Las verificaciones realizadas bajo el modelo de la DAS deben respetar los principios de rendición de las cuentas de las empresas: integridad, realidad de las operaciones del patrimonio y la presentación transparente de la información,

---

<sup>14</sup> Id., pp. 87-102.

entre otras. La primera DAS se presentó en 1995 en relación con las cuentas de 1994.

En cuanto a la reforma administrativa de la Comisión Europea, a partir del Libro Blanco sobre esta materia (abril de 2000), se inició la modernización de sus estructuras y procedimientos incluida la reorganización del sistema contable y del sistema de control interno. Esto ha modificado el entorno de fiscalización del Tribunal. Actualmente las pruebas de confirmación que corroboran los hallazgos del examen del funcionario de los sistemas se abocan fundamentalmente a una evolución cualitativa de conjunto para identificar causas de errores y factores para impedir su aparición en el futuro.

El Parlamento y el conjunto de ministros como autoridad presupuestaria han manifestado su interés por la DAS “evolucionada”, con un fuerte énfasis en lo cualitativo y no en lo cuantitativo que permita monitorear los progresos conseguidos y compararlos de un año a otro en los diferentes ámbitos presupuestarios. Con ello el Tribunal pretende comparar sus análisis de riesgo con los aplicados por el staff de la Comisión Europea, para determinar los ámbitos de intervención hacia los que orientarán su propio examen.

A parte de la función de control, el Tribunal desarrolla la de asistencia al Parlamento y al Consejo en sus funciones de control de la ejecución presupuestaria. Ello se da sobre todo en el procedimiento de aprobación como cierre del proceso presupuestario, ya que este acto “libera” al ejecutivo con respecto a la gestión que llevó a cabo. Sin embargo, la decisión final sobre este asunto es del Parlamento previa recomendación del Consejo de Ministros. Es decir, la aprobación, no es un acto contable ni técnico sino político, si bien la misma se toma con base en las observaciones del Tribunal sobre las cuentas y gestión del ejercicio transcurrido. Independientemente, de la resolución política tomada por el Parlamento respecto de la aprobación del cierre presupuestario, es claro que el informe de auditoría elaborado por el Tribunal, juega un papel

relevante en dicha aprobación, situación que contrasta con otros modelos de fiscalización<sup>15</sup>.

En el marco del informe anual que el Presidente del Tribunal presenta al Parlamento, las autoridades encargadas de la gestión en la Comisión Europea rinden cuentas sobre como han acatado las observaciones y recomendaciones del Tribunal. Derivado del proceso anterior al Parlamento instruye a la Comisión sobre diversos temas que en ocasiones han conducido a importantes cambios como la reforma administrativa del año 2000.

El Tribunal ha adoptado una política cuidadosa en materia de comunicación externa tanto a la opinión pública como a los medios de comunicación. La finalidad principal es que los resultados de los trabajos sean conocidos y entendido no sólo por los expertos, sino por los beneficiarios de las ayudas y por los ciudadanos.

El Tribunal tiene la obligación de respetar los principios de apertura, transparencia y reserva de las informaciones obtenidas. Sin embargo existe la decisión de que todos los documentos realizados por el Tribunal sean accesibles en principio, salvo algunas excepciones concretas. No obstante, a pesar de estas el Tribunal puede conceder el acceso a un documento cuando su divulgación revista un interés público.

#### *El modelo de fiscalización de Italia*

La Corte de Cuentas de Italia se estableció en 1862 pero fue la Constitución de 1948 la que le dio un estatuto independiente que aplica, tanto en el ejercicio de las funciones de control como en el de las facultades jurisdiccionales. Su independencia queda garantizada por el proceso de nombramiento de los

---

<sup>15</sup> Por eso, cuando el Presidente del Tribunal Europeo presenta el informe anual al Parlamento reunido en sesión plenaria, a continuación comparecen ante la Comisión del Control Presupuestario los miembros encargados de los respectivos capítulos. Una modalidad parecida ocurre en México (desde la revisión de la Cuenta Pública 2002) a partir de la entrega del informe de Resultado por la Auditoría Superior de la Federación a la Comisión de Vigilancia de la H. Cámara de Diputados.

responsables del Tribunal; las modalidades del reclutamiento y designación de los magistrados; su inamovilidad, un órgano electivo de autogobierno para el personal de la magistratura (el Consejo de la Presidencia) y su autonomía financiera de organización.

El Tribunal está dividido en tres Cámaras, una responsable de la función de auditoría y dos con funciones jurisdiccionales. Su presidente es nombrado por el Ejecutivo Federal mediante decreto del Presidente de la República y una vez nombrado ya no puede ser revocado de su cargo y sólo lo puede dejar por renuncia propia y por jubilación. Esta facultad del ejecutivo, está acotada por el hecho de que tiene que nombrar a un magistrado, el nombramiento no puede tener carácter político.

Los Magistrados del Tribunal son elegidos mediante concurso público que incluye su currícula y exámenes. La Corte trabaja en forma colegiada y en cada región tiene una sección de control y una sección jurisdiccional.

Las funciones de control del Tribunal se agrupan en tres tipos diferentes: el control preventivo, el control de la gestión y el control financiero-contable y de derecho, siendo este último auxiliar del Parlamento.

El control preventivo es muy fuerte en Italia y desde 1994 se concentra sólo en las actividades de mayor relevancia que absorben un gran monto financiero y en los actos normativos y de programación que representan el presupuesto de una serie de acciones y gestiones del estado. Este control se realiza en un plazo de 60 días y el resultado final puede ser positivo con la aprobación del gasto, o puede también negarse la aprobación.

En cuanto al control sobre la gestión que data de una reforma legal de 1994 el objeto son gestiones enteras del gobierno y las herramientas básicas para realizarlo son: los criterios generales de buena administración y los indicadores de rendimiento con métodos comparativos. Las áreas de gestión que se van a

someter a análisis se identifican previamente en un programa de trabajo que se aprueba para el año siguiente. Este control no tiene un efecto sancionatorio sino que se dirige a crear mecanismos de corrección espontánea por parte de docentes administrativos sujetos de control que adoptan total o parcialmente las medidas correctivas ordenadas por el Tribunal. Si ello no ocurre, se puede hacer valer la responsabilidad política a través del Parlamento y de la opinión pública que es informada mediante comunicados de prensa y publicaciones en la página web del tribunal. En este tipo de control se puede apreciar una vez más la complejidad del modelo, dado que las recomendaciones del Tribunal de Cuentas Italiano (TCI) derivadas de las revisiones de gestión no tienen carácter vinculatorio.

El tercer tipo de control (financiero y contable) confirma el complejo sistema de fiscalización, que ejerce el TCI. Las revisiones correspondientes a este control, están destinadas a servir de puente entre el Tribunal y el Parlamento. Primero, el Tribunal le proporciona datos esenciales y evaluaciones técnicas que sirven para regular el contenido y la confiabilidad de las cuentas públicas (Equiparación de las Cuentas Generales rendidas por el Estado). Asimismo, el TCI le entrega al Parlamento un informe sobre la forma en que la administración ejecutó el presupuesto del año anterior. Se formulan observaciones, destacándose los aspectos importantes y haciendo propuestas para posibles reformas de la legislación contable y de gasto.

También hay una fuerte actividad consultiva del Tribunal a través de audiencias realizadas ante las Comisiones de Presupuesto. En ellas no expresan opiniones sobre las políticas públicas elegidas sino sólo juicios técnicos sobre su coherencia y congruencia programática con los objetivos que se han asumido.

Otra colaboración con el Parlamento se expresa en el informe sobre el avance financiero de las partidas presupuestarias aprobadas en el cuatrimestre anterior. Finalmente también se ofrecen al Parlamento diversos informes referentes a determinados sectores de interés particular sobre el cumplimiento de

disposiciones legales específicas y se desarrollan todas las investigaciones que el Parlamento o las comisiones le encarguen.

En Italia, la Constitución ha establecido un modelo de estado descentralizado y autónomo, y el control externo frente a todas las entidades autónomas, así como frente al estado es ejercido por el TCI; se ha adoptado un régimen unitario a diferencia del pluralista seguido en todos los estados federales incluso europeos. Esta es una característica única del modelo de fiscalización de Italia. Se ha considerado que este sistema garantiza mayor autoridad y confiabilidad del control superior frente a intereses financieros contrastantes y conflictivos, así como que también un órgano unitario de control permite realizar más ágilmente el análisis de la gestión pública.

Los análisis directos determinan si han alcanzado los objetivos de los programas y evalúan los procedimientos adoptados, con el fin de establecer indicadores de desempeño y benchmarking mediante análisis comparativos. Para el control en el ámbito local, existen las Secciones Regionales Colegiadas del tribunal conectadas con la estructura y funcionamiento de los entes fiscalizados.

Junto a las funciones de control, el TCI también ejerce por disposición constitucional una función jurisdiccional. En primer lugar los juicios de responsabilidad administrativa se refieren a la responsabilidad en materia de contenido patrimonial por los daños causados a la Administración Pública en el ejercicio de sus atribuciones. En este ámbito, se enjuicia la responsabilidad de todos los administradores, dependientes públicos y otros que estén ligados al gobierno por una relación de trabajo o de otro tipo. Por ello también los titulares de cargos electivos o los funcionarios de facto son también sujetos a este tipo de juicios.

Dentro de la jurisdicción del Tribunal se incluye el juicio sobre responsabilidad de los agentes contables que se definen como los que han recibido en encargo de dinero, bienes u otros valores públicos o que tienen disponibilidad material de

estos recursos cuando no cumplan con la obligación de restitución que les incumbe.

Existe el juicio de cuenta que persigue la verificación de la regularidad de la cuenta judicial de los agentes contables. Todos ellos deben presentar cuentas sobre modelos predeterminados y deben evidenciar la consistencia inicial, el movimiento de los ingresos y egresos y de sus contrapartidas de bienes, en el curso de su ejercicio presupuestario y el remanente final.

Por último, existe la jurisdicción “pensionista”, rica en implicaciones sociales y que se extiende a todas las controversias en materia de subsistencia y al derecho a una pensión, presentadas por parte de las dependencias públicas, con inclusión del derecho referente a pensiones de guerra.

## 2. La fiscalización superior en México

La responsabilidad de revisar la Cuenta Pública, recae constitucionalmente en la Cámara de Diputados y, para tal efecto, se apoya en la Auditoría Superior de la Federación (ASF), la que por ser su órgano de carácter técnico creado ex profeso, tiene como atribución genérica la ejecución de la fiscalización superior de la Cuenta Pública<sup>1</sup>.

México tiene una experiencia centenaria en materia de fiscalización y rendición de cuentas, que se remonta a la época de la Colonia con la creación del Tribunal de Cuentas, el cual se encargaba de fiscalizar la Hacienda Real en la Nueva España y de revisar los gastos de las expediciones de España a la Colonia.

En 1824, a través del Acta Constitutiva de la Federación y posteriormente en la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, se consolidó la facultad del Congreso para conocer anualmente las cuentas del Gobierno y se sustituyó el Tribunal Mayor de Cuentas por una nueva figura de fiscalización superior denominada Contaduría Mayor de Hacienda (CMH), la cual a través de las reformas constitucionales aprobadas en 1999, se transformó en lo que hoy se conoce como la Auditoría Superior de la Federación<sup>2</sup>.

Puede afirmarse que las reformas constitucionales de 1999 a los artículos 74 y 79, promovieron cambios fundamentales en la estrategia de fiscalización superior, pues se brindó autonomía al órgano responsable para decidir sobre su organización interna y los alcances de su función, y para participar en proyectos sobre el control de los procesos de gestión del Estado. De igual manera, las reformas permitieron ampliar la labor de análisis de información sobre la Cuenta Pública; intervenir en la fiscalización de recursos federales en manos de

---

1 Cámara de Diputados. H. Congreso de la Unión. LVIII Legislatura, *La Constitución del Pueblo Mexicano*, México, 2001, pp. 33-60.

2 Chávez Presa, Jorge A., *Para Recobrar la Confianza en el Gobierno*, Fondo de Cultura Económica, México, 2000, pp. 24-45.

entidades federativas y municipios, y aumentar sus facultades para sancionar directamente a los infractores<sup>3</sup>.

La creación de la ASF y la promulgación de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, que entró en vigor el 30 de diciembre de 2000, constituyen así, las fortalezas de una estrategia en la que se reafirman las facultades de supervisión y control del Legislativo y se permite avanzar en la instrumentación de la Reforma del Estado, bajo el principio de la rendición de cuentas acerca del uso eficiente, eficaz y transparente de los recursos públicos.

La ASF tiene algunas diferencias significativas respecto de la anterior institución de fiscalización (Contaduría Mayor de Hacienda), las cuales estriban básicamente en las siguientes consideraciones:

- 1) Cuenta con autonomía técnica y de gestión, que le permite consolidar sus propias normas de auto regulación para su funcionamiento, estableciendo procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y de archivo, de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público, así como todos aquellos elementos que permitan la práctica idónea de las auditorías y revisiones.
- 2) Puede revisar un universo más amplio de organismos públicos de la administración pública federal y de los poderes Legislativo y Judicial; también abarca entidades autónomas (Instituto Federal Electoral (IFE) y la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH), entre otros), recursos transferidos a estados y municipios, así como a particulares.
- 3) Los informes entregados a la Cámara de Diputados, adquieren el carácter de públicos, una vez que son formalmente entregados.
- 4) Se faculta a la ASF para imponer directamente sanciones resarcitorias y aplicar multas a los responsables que incurrieron en mal uso de recursos públicos.
- 5) La ASF celebra directamente convenios de colaboración institucional para

---

<sup>3</sup> Contaduría Mayor de Hacienda, *La Fiscalización Superior Ante el Nuevo Milenio*, México, 2000, pp. 25-40.

mejorar su desempeño.

A partir de la constitución de la ASF<sup>4</sup>, la titularidad del órgano recae en el Auditor Superior de la Federación, quien es nombrado por la Cámara de Diputados para ocupar el cargo por un periodo de ocho años, con la posibilidad de ser reelegido por otro periodo similar, sólo pudiendo ser removido por faltas graves de probidad, incompetencia en el ejercicio del cargo e incapacidad física y mental, mediante votación del pleno de la Cámara de Diputados.

Los entes fiscalizados por la ASF son los depositarios de los Poderes de la Unión (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), los entes públicos federales, organismos y entidades públicos, gobiernos estatales y municipales y en general toda instancia que reciba recursos federales.

La principal fiscalización se realiza sobre la Cuenta Pública de la Hacienda Federal que por disposición constitucional presenta el Poder Ejecutivo al Poder Legislativo, la cual está constituida por los Estados Contables, Financieros, Presupuestarios, Económicos y Programáticos; el resultado de las operaciones de los Poderes de la Unión y entes públicos federales, además de los estados detallados de la Deuda Pública Federal, entre otros. En consecuencia, la revisión es a posteriori de la gestión financiera gubernamental (principio de posterioridad) que haya tenido lugar exclusivamente durante el año fiscal reportado (principio de anualidad), la cual tiene un carácter externo (control superior externo) y luego entonces, independiente y autónomo respecto a otros entes de control.

En ejercicio de las atribuciones marcadas en la Ley, y con plena independencia, la ASF define anualmente su programa de auditorías a realizar, en el que especifica el cómo, cuándo, cuántas y qué tipo de auditorías llevarán a cabo. Más aún, este órgano de fiscalización cuenta con plena independencia para definir los criterios, procedimientos, métodos y sistemas necesarios para la revisión y fiscalización de la Cuenta Pública. Todo esto con base en un Código

---

<sup>4</sup> Publicado en el Diario Oficial el 29 de diciembre de 2000.

de Ética, que obliga a los servidores de la ASF manejarse con imparcialidad, objetividad, independencia, confidencialidad y con una actitud constructiva que contribuya a mejorar la gestión gubernamental.

La ASF practica revisiones de diversa índole, clasificadas por lo general en cuatro grupos: de regularidad, de seguimiento, de desempeño y especiales y, cuando así se requiere, cuenta con autoridad para fincar responsabilidades e iniciar querellas contra los infractores.

En consistencia con el principio de transparencia, la ASF rinde ante la Cámara de Diputados su Informe de Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública, el cual consolida y reporta los resultados relevantes del ejercicio de sus atribuciones, destacando las observaciones y acciones promovidas por tipo de ente fiscalizado y sector, de las cuales se derivan recomendaciones (acciones) preventivas y correctivas y se cuantifican los efectos económicos de estas observaciones. Dicho Informe debe ser presentado a más tardar el 31 de marzo del año siguiente al de la presentación de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal<sup>5</sup>.

Dentro del procedimiento de revisión, una vez presentado el Informe del Resultado, las entidades auditadas tienen un periodo de 45 días hábiles para que aporten las pruebas, documentos e información que explique y solvete las observaciones emitidas por la ASF, después de este periodo tiene lugar el análisis de procedencia por parte de la ASF para definir responsabilidades, sanciones y posibles denuncias de conductas ilícitas.

Por parte de los entes fiscalizados, procede responder en tiempo y forma a las observaciones hechas por la ASF, bajo la coordinación de la Secretaria de la Función Pública, quien funge como el órgano de control interno del Gobierno Federal.

---

5 Adam Adam, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada, *La Fiscalización en México*, UNAM, 1986, pp. 50-73.

La tarea de fiscalización superior es realizada por los propios auditores del órgano y por agencias y despachos externos, así como a través de convenios específicos llevados a cabo con los órganos de control de los gobiernos locales.

Por otro lado, es preciso comentar que dentro del conjunto de reformas impulsadas en 1999, bajo el espíritu del legislador y en el marco del fortalecimiento de la democracia y de la cultura de la rendición de cuentas, el órgano encargado de la fiscalización no quedó exento de su control y evaluación que, de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley de Fiscalización Superior de la Federación (LFSF), corresponde a la Comisión de Vigilancia evaluar si la Auditoría Superior de la Federación cumple con las funciones que le han sido conferidas, para lo cual se apoya en un órgano especializado denominado Unidad de Evaluación y Control.

Esta unidad es un órgano técnico que forma parte de la estructura de la Comisión de Vigilancia con carácter institucional y no partidista, y está encargado de vigilar el estricto cumplimiento de las funciones a cargo de los servidores públicos de la entidad de fiscalización superior de la Federación y, en su caso, aplicar las medidas disciplinarias y sanciones administrativas previstas en la Ley.

Bajo esta perspectiva, evaluar las acciones de la entidad fiscalizadora permite contar con un instrumento de coadyuvancia en el ejercicio legal y transparente de sus acciones, pero también busca fomentar un proceso permanente de renovación y modernización de la Auditoría y, en última instancia, fortalecer la credibilidad de su labor ante la ciudadanía.

## 2.1 El proceso de construcción del marco institucional apropiado para la fiscalización superior

La búsqueda de un diseño institucional apropiado para la fiscalización de los recursos públicos en México ha sido un proceso arduo a través del tiempo.

El control externo era operado por la Contaduría Mayor de Hacienda, instancia de añeja edad, puesto que fue creada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el 16 de noviembre de 1824. La CMH, había sido instituida como instrumento de la H. Cámara de Diputados, con la tarea de examinar y desglosar la contabilidad de los ramos de Hacienda y Crédito Público, a través de una memoria anual del Ministerio de Hacienda al Congreso, de cortes mensuales de caja y la expedición, clasificación, calificación y liquidación de la deuda pública interior. Catorce años después, se creó el Tribunal de Revisión de Cuentas adscrito a la Contaduría Mayor de Hacienda, el cual se extinguió en 1846<sup>6</sup>.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1857, se estableció que la CMH quedaba adscrita al Congreso, y se le facultaba para requerir toda la información en el ejercicio de sus funciones y de reformar la organización y como consecuencia de ello se restituyó el tribunal, sin embargo se extinguió a los dos años.

Un avance importante ocurrió en 1876, cuando el presidente Juárez promulgó la primera Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.

En la Constitución Política de 1917, se facultó a la Contaduría Mayor de Hacienda para revisar y glosar la Cuenta Pública Federal. En 1937, se le atribuyó la facultad para supervisar el cumplimiento de los programas, con esta atribución, resultaba claro que había una preocupación del Congreso de la importancia de los que ahora se denominan auditorías de desempeño. Este marco legal prevaleció hasta diciembre de 1978.

Simultáneamente, en 1977, el proceso de fiscalización mundial experimentó una transformación radical, cuando en octubre de ese año los delegados al IX Congreso de la INTOSAI celebrado en la ciudad de Lima, Perú aprobaron el

---

6 Adam Adam, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada, *La Fiscalización en México*, UNAM, 1986, pp. 18-34.

documento moderno que guía la fiscalización internacional, la llamada Declaración de Lima. El éxito de este evento, superó todas las expectativas, ya que a partir de entonces, las entidades de fiscalización superior alrededor del mundo independientemente del modelo de fiscalización que decidieran adoptar, se comprometieron a aceptar unos principios mínimos necesarios para efectuar una fiscalización de calidad.

La Declaración de Lima, fue un movimiento internacional, que antecedió a muchos de los eventos económicos y políticos importantes que definen la era de la globalidad. En este sentido, se puede afirmar que la fiscalización pública estuvo a la vanguardia de la globalización, y antecedió también al derrumbe del comunismo de la Europa oriental, y a los procesos democráticos que irrumpieron en las últimas dos décadas y compaginó perfectamente con la Nueva Gestión Pública con su énfasis en la administración orientada a resultados.

Bajo el influjo de la Declaración de Lima, los reformadores mexicanos en 1999, realizaron una transformación institucional de envergadura al marco legal de la fiscalización superior. Varios de los principios de la Declaración de Lima fueron tomados en cuenta. La reforma constitucional que operó, transformó a la CMH en una Entidad Superior de la Federación.

La LVII legislatura del Congreso de la Unión, decidió establecer un nuevo marco jurídico para el órgano de fiscalización superior de la federación, dotándolo de nuevas y fundamentales atribuciones detalladas en la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de julio de 1999, y en la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, concretada por la LVIII legislatura en diciembre del año 2000.

Este nuevo marco jurídico otorgó a la ASF facultades y atribuciones que le permiten realizar con mayor profundidad y cobertura su trabajo. Entre éstas, cabe destacar el otorgamiento de autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones, y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento

y resoluciones, así como el fincamiento directo de responsabilidades y la posibilidad de presentar denuncias y querellas penales cuando se haya afectado la Hacienda Pública Federal.

La fiscalización superior inició en México una etapa de transición impuesta por la sociedad, bajo el imperativo de contar con mayores márgenes de autonomía, mayores atribuciones, mejores métodos de trabajo y cuadros técnicos de alta calidad<sup>7</sup>.

La autonomía técnica y de gestión no significó desvincularse, de modo alguno, de las facultades expresas de la H. Cámara de Diputados. Implicó, entre otros propósitos, que las auditorías a efectuar se desarrollaran con base en una planeación y ejecución profesional rigurosa, que garanticen la credibilidad de su ejercicio institucional, y fortalezcan las funciones de control gubernamental del Poder Legislativo.

En el siglo pasado, la CMH permaneció en el perfil institucional que le asignaba un sistema político que giraba básicamente en torno a un solo eje de poder y representación política. Esta circunstancia, y el control casi absoluto de un partido político en la representación popular, fueron factores, que sin duda, condicionaron la actuación del órgano técnico de la H. Cámara de Diputados.

La ASF, como órgano técnico del Poder Legislativo, fiscaliza a los tres poderes de la Unión, a los entes público federales, incluyendo los organismos constitucionalmente autónomos, así como a los estados y municipios, y a los particulares, cuando ejercen recursos federales, realizando su acción fiscalizadora de manera posterior a la gestión financiera.

---

<sup>7</sup> Fariás Hernández, Urbano, *El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en Apoyo al Congreso o Parlamento y las Ventajas de la Auditoría Superior de la Federación propuesta para México*, México, 1994, pp. 34-51.

## 2.2 Déficit de origen interno que limita la eficiencia de la fiscalización

Diversos estudios muestran algunos de los déficits internos asociados al marco legal de la Fiscalización en México<sup>8</sup>, destacándose los siguientes:

- Dispersión en la aplicación de leyes en el ámbito regional. En el estudio conducido por la Universidad de Guadalajara “Evaluando el laberinto legal de la fiscalización superior” se observó una gran dispersión en la aplicación de la fiscalización superior en México en el ámbito regional en los rubros valorados por dicho estudio.
- No existe ningún precepto en la Ley de Fiscalización Superior de la Federación<sup>9</sup>, que indique lo que debe realizarse con el Informe de la Revisión de la Cuenta Pública y una vez suponiendo que se aprueba o dictamina, cuando se da a conocer públicamente, quién es responsable de ello, etc., o bien, si existiesen observaciones por parte de la Cámara que sucedería.
- Las disposiciones legales existentes no clarifican el procedimiento para dictaminar o aprobar el Informe del Resultado de la Revisión de la Cuenta Pública.

Respecto a la falta de independencia en algunos entes de fiscalización, el concepto de Autonomía Plena de la Entidad de Fiscalización Superior considera tres dimensiones que definen dicha autonomía 1. Gestión interna, 2. Determinación de su universo de trabajo, y 3. Capacidad para determinar sanciones e iniciar directamente los procedimientos correspondientes. Los tres atributos son satisfechos por la LFSF, cabe señalar, que la definición de autonomía plena o Independencia debería agregarse la dimensión financiera, es decir, el presupuesto suficiente para operar, así como la dimensión sobre el

---

8 Fariás Hernández, Urbano, *El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en Apoyo al Congreso o Parlamento y las Ventajas de la Auditoría Superior de la Federación propuesta para México*, México, 1994, pp. 18-40.

9 Publicada en el Diario Oficial el 29 de diciembre de 2000, última reforma publicada el 20 de junio de 2008.

procedimiento para la remoción del Auditor Superior. Es relevante destacar, que en el procedimiento de la aprobación de los recursos presupuestarios, la ASF manifiesta cierta independencia, en tanto que no participa en ello el Gobierno Federal, el principal ente fiscalizado. Se cumple por lo tanto, el principio mínimo de independencia. Esta apreciación se refuerza si se considera, que el órgano fiscalizador de México cuenta con más recursos que sus similares de Noruega, Australia, Suecia, Nueva Zelanda, Chile, Perú, Argentina; y cuenta con recursos casi similares que las instituciones de Canadá y Alemania<sup>10</sup>.

En lo que respecta a la falta de salvaguardas plenas en el proceso de remoción del Auditor Superior, se ha planteado la inmunidad constitucional como una solución en consonancia con la Declaración de Lima. Esta es una cuestión que tiene que ser legalmente establecida en el marco de la fiscalización superior de México, ya sea que siga prevaleciendo el modelo monocrático actual o que adopte el modelo de Consejo o Colegiado sin autonomía constitucional, o se decida por el modelo de autonomía constitucional. Este es objetivamente un pendiente de la agenda legislativa de México.

La ASF no ha ejercido puntualmente todas sus atribuciones de autonomía técnica, no obstante, a partir de la Cuenta Pública 2001 puede fincar responsabilidades directamente. Sin embargo, un reclamo constante de los últimos dos años por parte de los legisladores, es que la ASF tiende a delegar en los Órganos Internos de Control de la Secretaría de la Función Pública, el fincamiento de las responsabilidades en lugar de proceder directamente a hacerlo dicho órgano.

Referente a los fincamientos, facilidades y capital humano no apropiados, anteriormente se tocó el tema de la suficiencia presupuestal para apoyar la construcción de una ESF vanguardista, con recursos de alta tecnología, y capital humano de alto nivel. Sin embargo, se ha considerado necesario que antes de una mayor asignación de recursos, debieran evaluarse cambios estructurales en

---

10 Brandenburg, Frank, *The Making of Modern Mexico*, 1964, pp. 10-15.

su organización interna, para que pueda funcionar como un ente altamente especializado y versátil con la competencia técnica apropiada para efectuar una fiscalización de clase mundial. Este proceso, se puede avanzar, con una reestructuración integral administrativa y operativa de la ESF, para que al fin pueda abandonar las inercias heredadas por la vieja Contaduría Mayor de Hacienda<sup>11</sup>.

En lo relacionado a la falta de capacidad para compartir experiencia y conocimiento del órgano fiscalizador, la EFS de México no ha podido convertirse como sus semejantes de Estados Unidos, Canadá e Inglaterra, en un consejero estratégico del Congreso mexicano, para los temas de la agenda nacional. Este hecho, impide al Congreso, concretamente a la Cámara de Diputados, disponer de valioso acopio de conocimientos sobre el funcionamiento del gobierno y de los programas que poseen el Auditor y sus colaboradores, para participar con mayor fundamento técnico y profesional en las asignaciones del presupuesto y en el control del mismo. En este sentido, la difusión pública de los informes de resultado de las revisiones de Cuenta Pública, es un proceso incompleto por sí mismo al faltarle la sustancia proteica que brinda una verdadera rendición de cuentas, que es la relación técnica entre Auditoría Superior de la Federación y el Congreso.

Insuficiente peso de las Auditorías de Desempeño en el total de auditorías. Sin duda, la ASF ha mejorado el desempeño de la fiscalización superior en México, sin embargo, se requiere consolidar su credibilidad social como un órgano de auditoría superior plenamente confiable, por su rigor técnico, por su integridad, calidad y oportunidad de las auditorías, pero sobre todo como un órgano en el que descansa la rendición de cuentas efectiva. En la percepción social pesa mucho el hecho de que los órganos de fiscalización en México han tenido un

---

<sup>11</sup> Recientemente la ASF realizó un estudio comparativo con el propósito de conocer las características que guarda su actual diseño organizacional frente a las que poseen las instituciones fiscalizadoras que actúan bajo los modelos de fiscalización vigentes a nivel mundial y en el que la conclusión dominante es que dicha estructura es adecuada, aunque existan experiencias exitosas en donde se demuestra, que una organización sectorial o funcional es altamente provechosa para llevar a cabo revisiones más sofisticadas y técnicamente más fundamentadas, así como una actitud más eficaz a la corrupción.

peso marginal en el combate a la corrupción y en la mejora sustancial de la calidad del gasto público. Hay cierta decepción social por la aparente impunidad con que actúan los responsables de ilícitos en el manejo de los recursos públicos. Asimismo, el proceso de transparencia en México ha transitado al margen de la fiscalización. Otro hecho que impacta negativamente es que a la fecha; el país no cuenta con un sólido sistema nacional de evaluación del desempeño.

### 2.3 Problemas fundamentales de la fiscalización (*caso práctico, Cuenta Pública 2006 e Informe de Avance de Gestión Financiera (IAGF) 2007*)

La ASF ha advertido actitudes de oposición y cuestionamientos tanto del Poder Ejecutivo como del Poder Judicial para el desarrollo de sus revisiones lo que ha dificultado su trabajo y muestra cierta tendencia a inhibir la fiscalización superior.

Desde que la ASF inició las revisiones de las Cuentas Públicas al acaparo de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación (a partir de la Cuenta Pública 2001), si bien es cierto se habían presentado diversas controversias constitucionales por el resultado de las auditorías o por actos derivados de las mismas, también lo es que nunca se habían cuestionado las funciones de fiscalización durante el desarrollo de las auditorías como son los casos que se describen a continuación<sup>12</sup>:

#### I. Poder Judicial

El primer cuestionamiento se da por parte del Consejo de la Judicatura Federal (CJF), a través de su Presidente, al presentar una consulta al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) sobre si la ASF es competente para evaluar el Sistema de Carrera Judicial del Poder Judicial de la Federación. (auditoría de desempeño núm. 227 “Evaluación del Sistema de Carrera Judicial”).

---

<sup>12</sup> Auditoría Superior de la Federación, *Obstáculos a la Fiscalización Superior*, México, 2008, pp. 1-6.

A este respecto, la ASF con motivo de la revisión de la Cuenta Pública 2002 practicó sin oposición alguna, una auditoría al Servicio Civil de Carrera del Instituto Federal de Defensoría Pública dependiente del CJF. En este tema, en las Cuentas Públicas de 2000 a 2005 la ASF ha realizado un total de nueve auditorías de desempeño, en las que ha evaluado la implementación y operación de diversos servicios de carrera, mismas que se detallan a continuación:

AUDITORÍAS REALIZADAS A SERVICIOS DE CARRERA, 2000-2005

Ámbito/dependencia, entidad u órgano	Denominación del servicio	Cuenta Pública
<b>Poder Judicial</b>		
Consejo de la Judicatura Federal (CJF)	Servicio Civil de Carrera en el Instituto Federal de Defensoría Pública	2002
<b>Órganos Constitucionalmente Autónomos</b>		
Instituto Federal Electoral (IFE)	Servicio Profesional Electoral	2000
Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI)	Servicio Integral de Profesionalización	2002
<b>Ejecutivo Federal</b>		
Secretaría de Relaciones Exteriores (SRE)	Servicio Exterior Mexicano	2000
Servicio de Administración Tributaria (SAT)	Servicio Fiscal de Carrera	2001 y 2005
Procuraduría General de la República (PGR)	Servicio Civil de Carrera	2002
Procuraduría Agraria (PA)	Servicio Profesional Agrario	2003
Policía Federal Preventiva (PFP)	Servicio Civil de Carrera Policial	2004
Secretaría de la Función Pública (SFP)	Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal	2005

FUENTE: Auditoría Superior de la Federación (ASF).

Para realizar esas auditorías, la ASF partió del hecho de que los recursos presupuestarios aprobados a los entes públicos de los Poderes de la Unión y de los entes autónomos se destinan a la ejecución de las acciones previstas en sus leyes y mandatos, y que por tanto deben estar previstas en el Presupuesto de Egresos de la Federación y reportadas en la Cuenta Pública, siendo una de estas acciones la relativa a la implementación de los servicios civiles de carrera.

El sistema de carrera judicial, como programa federal previsto en el presupuesto federal, aplica recursos económicos públicos para el ingreso, capacitación,

promociones, adscripciones, ratificaciones, retiros, estímulos y licencias, que lleva a cabo el CJF, por lo que resulta evidente que todas estas actividades programadas por dicho Consejo conllevan necesariamente una gestión financiera, ya que para su realización y cumplimiento se aplicaron recursos financieros para el pago de los servidores públicos encargados de su ejecución; recursos financieros para la compra de materiales y equipo para la realización de cursos y exámenes, y recursos financieros para el pago de estímulos y promociones.

De lo anterior, se puede concluir que todo programa federal siempre trae aparejado para su ejecución la gestión financiera, o sea la aplicación de recursos públicos para su cumplimiento, es por ello que la ASF verifica que esa gestión financiera vaya ligada con el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, tal como lo establece el marco jurídico que rige su actuación.

Adicionalmente, es de precisarse que el Presupuesto de Egresos de la Federación, en los últimos años evolucionó hacia un presupuesto por programas, lo que impide que el gasto se ejerza discrecionalmente para que el gobernante no lo aplique bajo su voluntad única y absoluta. Este gasto programable limita la erogación del recurso a un destino predeterminado establecido en la iniciativa del Ejecutivo y conforme a lo aprobado por la Cámara de Diputados.

## II. Poder Ejecutivo Federal

### *Secretaría de Gobernación*

El Poder Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Gobernación presentó ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación Controversia Constitucional contra actos de la Cámara de Diputados y de la ASF en la que se

opone a la realización de tres auditorías y en concreto impugna los oficios que contienen las órdenes de auditoría, siendo estas las siguientes:

- “Programas y Campañas de Comunicación Social del Gobierno Federal” C.P. 2006, auditoría núm. 405
- “Evaluación del Proceso para el Otorgamiento de Permisos de Sorteos” IAGF 2007, auditoría núm. 7
- “Evaluación del Proceso para el Otorgamiento de Modificaciones a los Permisos para la Operación de Casas de Juego” IAGF 2007, auditoría núm. 8

El Poder Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Gobernación se opone al supuesto hecho de que la realización de las auditorías ordenadas versa sobre cuestiones ajenas a la Gestión Financiera vulnerando con ello su esfera de competencia ya que la revisión pretende verificar el apego a la normativa que rige las acciones de los programas, permisos y autorizaciones.

Cabe señalar que en el juicio constitucional aludido, se concedió la suspensión de los actos impugnados para que, sin perjuicio de que la ASF continúe los procedimientos de fiscalización correspondientes, se abstenga de ejercitar cualquier resolución o dictamen que se llegue a emitir con motivo de las auditorías a que aluden los oficios impugnados, hasta en tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncie respecto al fondo del asunto.

Sobre el particular, se precisa que se interpuso recurso de reclamación contra el acuerdo mediante el cual se concedió la suspensión, con el argumento de que el mismo causa agravio, debido a que se infringe lo señalado en el artículo 15 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

*Secretaría de Comunicaciones y Transportes*

La Administración Portuaria Integral de Dos Bocas, S.A. de C.V., empresa sectorizada en la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, promovió amparo indirecto contra la orden de auditoría denominada “Evaluación del Proceso Utilizado para el Otorgamiento de Contratos de Prestación de Servicios Portuarios”, correspondiente al IAGF 2007. En dicho amparo se alega que el objetivo de la revisión no corresponde a la gestión financiera, excediendo las facultades de la ASF.

No obstante, la actuación de la ASF se ha apegado a las disposiciones constitucionales legales que la rigen, ya que el artículo 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la revisión de la Cuenta Pública, la cual tendrá como propósito “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”.

Asimismo, el artículo 79 Constitucional en su fracción I señala que la entidad de fiscalización superior de la Federación tiene a su cargo, fiscalizar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, a través de los informes que se rendirán en los términos que disponga.

Por su parte, el artículo 14, fracciones I y III, de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, establecen que la revisión y fiscalización superior de la Cuenta Pública tiene por objeto determinar: “Si los programas y su ejecución se ajustan a los términos y montos aprobados” y “El desempeño, eficiencia, eficacia y economía, en el cumplimiento de los programas con base en los indicadores aprobados en el presupuesto”.

El artículo 16, fracción IV, de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, establece que la entidad de fiscalización superior de la Federación tendrá entre

otras, la atribución de: “Evaluar el cumplimiento final de los objetivos y metas fijadas en los programas federales, conforme a los indicadores estratégicos aprobados en el presupuesto, a efecto de verificar el desempeño de los mismos y la legalidad en el uso de los recursos públicos”.

El Presupuesto de Egresos de la Federación, es un presupuesto por programas, por lo que necesariamente dichos programas deben estar sujetos a su fiscalización, en virtud de que cada programa implica la asignación de recursos presupuestarios, materiales y financieros para su implementación.

Es importante destacar que la ASF no pretende invadir o entrometerse en otros poderes u órganos constitucionalmente autónomos, ya que como se señala, sólo verifica que las disposiciones legales o reglamentarias, las políticas, criterios o procedimientos que expiden dichos poderes u órganos se cumplen, además de que todas sus determinaciones son susceptibles de ser revisadas en última instancia por el Poder Judicial de la Federación conforme a los procedimientos y formalidades establecidas en nuestras leyes, dentro del Estado de Derecho vigente.

#### 2.4 Sistema de Evaluación del Desempeño

En México, el sistema presupuestario contemporáneo tiene su origen en la reforma administrativa de 1976, cuando se introdujo el Presupuesto por Programas (PPP) para apoyar la planeación nacional. El PPP definía una serie de funciones y subfunciones gubernamentales que se alineaban con la misión de la dependencia o entidad. A partir de ello, se diseñaban programas a los que se fijaban metas y costos.

El PPP representó un avance en la manera de presupuestar, su cultura está fuertemente arraigada entre los servidores públicos presupuestarios y se utiliza aún mucho el lenguaje de ese modelo de presupuestación.

En 1996, se llevó a cabo la Reforma al Sistema Presupuestario (RSP) en México, que buscó que el presupuesto incorporara una serie de técnicas modernas de gestión, como la planeación estratégica, la orientación al cliente, indicadores de desempeño y administración por objetivos<sup>13</sup>. La RSP definió una Nueva Estructura Programática (NEP) que alineaba las funciones del Gobierno Federal con los programas y objetivos del Plan Nacional de Desarrollo.

En el sexenio pasado se mantuvo la NEP, la estructura programática fue perfeccionada y el proceso presupuestario se convirtió en un Proceso Integral de Programación y Presupuesto (PIPP), además, se estableció un sistema de metas presidenciales mediante el cual los titulares de las dependencias y entidades se comprometían a cumplir las metas de desempeño definidas con la Presidencia, sin embargo, las metas eran comprometidas al margen del Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación, lo que originaba presiones al presupuesto.

En 1998 se creó el Sistema de Evaluación del Desempeño (SED), con el propósito de medir los resultados de la gestión pública, sin embargo, no siempre existió congruencia entre los objetivos y resultados de los programas sectoriales y los establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación y el PEF<sup>14</sup>.

De acuerdo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), aunque se han fortalecido las etapas del proceso presupuestario federal, resulta impostergable contar con un sistema que garantice plenamente que los recursos públicos no sólo cumplan con los fines para lo que son destinados, sino que la ciudadanía reciba y perciba con oportunidad sus beneficios y resultados<sup>15</sup>. Ya no basta con saber en que se emplean los recursos provenientes de los contribuyentes, sino también qué es lo que se logra con esos fondos y a quien benefician.

---

13 Auditoría Superior de la Federación, *Las Políticas Públicas*, México, 2008, pp. 127-134.

14 Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Sistema de Evaluación del Desempeño*, 2008, pp. 19-24.

15 *Ibíd.*, pp. 129-130.

Bajo estas consideraciones, el Gobierno Federal determinó adoptar un sistema de Presupuesto Basado en Resultados (PBR) para la Administración Pública Federal, el cual consiste en un conjunto de procesos e instrumentos que permitirán que las decisiones involucradas en el presupuesto incorporen sistemáticamente consideraciones sobre los resultados en la aplicación de los recursos públicos, y que motiven a las instituciones públicas a lograrlos.

El PBR significa un proceso basado en consideraciones objetivas para la asignación de fondos, con la finalidad de fortalecer las políticas, programas públicos y desempeño institucional cuyo aporte sea decisivo para generar las condiciones sociales, económicas y ambientales para el desarrollo sustentable; en otras palabras, el PBR busca modificar el volumen y la calidad de los bienes y servicios públicos mediante la asignación de recursos a aquellos programas que sean pertinentes y estratégicos para obtener los resultados esperados.

El PBR tiene como características principales<sup>16</sup> las siguientes:

1. Conduce el proceso presupuestario hacia resultados.
2. Considera indicadores de desempeño y establece una(s) meta(s) de actividades y programas presupuestarios.
3. Provee información y datos sobre el desempeño, permitiendo comparaciones entre lo observado y lo esperado.
4. Propicia un nuevo modelo para la asignación de recursos mediante la evaluación de resultados de los programas presupuestarios.

Sobre el PBR, las primeras aplicaciones se dieron en países desarrollados, por lo que las experiencias más exitosas se registran en la Gran Bretaña, Nueva Zelanda, Austria y Suecia. En América Latina el PBR llegó más tarde, motivado por el interés de encontrar nuevas formas de elevar el rendimiento de los recursos públicos.

---

<sup>16</sup> *Ibíd.*, pp. 128-132.

Como parte del PBR y en cumplimiento del artículo 6° transitorio de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), en marzo de 2007 la SHCP presentó a la H. Cámara de Diputados la Propuesta del Sistema de Evaluación del Desempeño, el cual es definido como el conjunto de elementos metodológicos que permiten realizar una valoración objetiva del desempeño de los programas, bajo los principios de verificación del grado de cumplimiento de las metas y objetivos, con base en indicadores estratégicos y de gestión que permitan conocer el impacto social de los programas y proyectos. En su propuesta, la SHCP señaló que desde la plataforma del gasto, el SED permitirá apreciar la productividad del Gobierno Federal mediante la utilización de los recursos públicos presupuestarios<sup>17</sup>.

El SED deberá concluir su implantación durante el ejercicio fiscal de 2008, por lo que su aplicación plena se observará en los trabajos de concertación, definición y envío de las estructuras programáticas, correspondiente al ejercicio fiscal de 2009. Con la emisión de la propuesta del SED se marca el comienzo de las responsabilidades conjuntas de los Poderes Ejecutivo y Legislativo.

---

17 *Ibíd.*, pp. 129-130.

### 3.1 Fiscalización y globalidad: el nuevo papel del Estado

Durante las últimas dos décadas el mundo ha experimentado una de las transformaciones más relevantes de su historia, caracterizada por un intenso proceso de globalización económica, que se ha desplegado a través de diversos procesos de apertura económica, y la extensión y mundialización de los mercados de bienes, servicios y factores. Todo este proceso ha sido acompañado de una inusitada revolución de la información y las comunicaciones; tasas elevadas de desarrollo tecnológico y dinámicos flujos financieros, los cuales han integrado un mercado único a nivel internacional. En el plano político, las estructuras de poder de la mayoría de los países han profundizado el modelo democrático para la resolución de los problemas institucionales y de la gestión del Estado.

La globalización, si bien conlleva dinamismo económico y social, genera también mayor incertidumbre de las variables económicas, y entornos de mayor inestabilidad, aún cuando las políticas económicas alrededor del mundo han sido enfocadas preponderantemente a la estabilidad macroeconómica. El resultado ha sido la existencia de recurrentes y profundas crisis económicas (originadas en parte por la dinámica financiera) con impactos fiscales cuantiosos debido a los rescates financieros emprendidos por el Estado<sup>1</sup>. Asimismo, los problemas de la desigualdad y de la pobreza, se han extendido. El ritmo de los cambios institucionales va rezagado respecto al vertiginoso ritmo del cambio económico, particularmente en las naciones en vías de desarrollo.

Sin duda, la globalización está incidiendo profundamente en la forma de actuación del Estado no sólo en lo que respecta a su participación en la actividad económica, sino también en lo que concierne a su participación en la vida social y política. Ante una sociedad más informada, el Estado tiene una exigencia mayor de parte de los ciudadanos para proveer bienes y servicios públicos de más calidad. La dinámica social le impone tareas más complejas y sofisticadas,

---

<sup>1</sup> Caiden, Gerald, **La Democracia y la Corrupción**, Revista *Reforma y Democracia*, 1997, pp. 11-20.

le demanda un papel más activo para crear mercados e instituciones adecuadas que reduzcan los costes de transacción de la economía, cuyos procesos, conforme avanza la globalización se tornan más impersonales. En síntesis, la globalización, exige, en un mundo más competido, más eficacia, efectividad y calidad en la actuación del Estado.

Este impacto de la globalización y el avance de los procesos democráticos no ha sido un proceso homogéneo, por lo que los ritmos de cambio en la gestión pública han sido diferenciados, asimismo, es evidente que para los países en desarrollo que se reacomodan en el escenario e impacto de la globalización, la lucha por la consolidación democrática debe comenzar por repensar los estándares éticos de la política.

En los países de elevado desarrollo, las reformas del Estado han sido procesos fluidos, mientras que en los países con menor desarrollo el avance ha sido desigual; en algunos casos se observan cambios lentos, en otros las modificaciones son rápidas y en otros casos, francamente han ocurrido retrocesos.

Sin embargo, a pesar de esta heterogeneidad en la mejora del diseño institucional que enfrentan muchos países, el avance de la globalidad en la calidad de los procesos democráticos, se ha reducido en exigencias mayores para que la gestión pública sea crecientemente de mayor calidad y con más capacidad para combatir fenómenos indeseables como la corrupción, el desperdicio de los recursos, y la economía de un mundo globalizado, es una prioridad insoslayable.

Contrariamente, a lo que predicaban las tesis liberales extremas “mínimo Estado y máximo Mercado”, las tendencias en este nuevo siglo muestran de manera objetiva, la concurrencia del Estado como uno de los agentes rectores no menores del proceso de la globalización.

La globalización en su sentido más profundo, no sólo es un proceso económico, sino que tiene también un carácter político y social, implica cambios institucionales y el fortalecimiento de la democracia. En esos dos ámbitos, las instituciones de fiscalización y auditoría de los recursos públicos, asumen una relevancia fundamental.

Al lado de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, han surgido con fuerza particular otros contrapesos en la forma de instituciones constitucionalmente autónomas, como: Los bancos centrales y otros órganos de supervisión y vigilancia financiera; Cortes Constitucionales, ombudsmen, y en algunos casos las instituciones de Auditoría Superior. Aún siendo éstas últimas, entidades no constitucionalmente autónomas, el grado de independencia adquirido, y fortalecido por organismos internacionales como la INTOSAI, les permite erigirse en factores reales de poder (y de contrapeso) en mayor o menor grado.

En el mundo globalizado y competitivo, una tarea asignada a las instituciones de Auditoría Superior, es la de contribuir a un gobierno eficaz y de calidad, a través del impulso a la transparencia, una rendición efectiva de cuentas y el combate a la corrupción y a la ineficiencia de la gestión pública. Este propósito será alcanzado, si las instituciones de Auditoría Superior, logran las siguientes metas:

1. Articular un modelo que las convierta en consejeros eficientes del Congreso y del gobierno, por sus conocimientos específicos de alta calidad sobre las operaciones gubernamentales.
2. Imponer una visión más amplia de la auditoría, que observe no sólo una correcta administración financiera de los recursos públicos de corto plazo, sino una visión de largo plazo orientada al desempeño de calidad de la acción gubernamental, que resulte en la provisión de bienes y servicios públicos de alta calidad.
3. Constituirse en instituciones confiables y técnicamente capaces a través de las cuales, los representantes populares y el público en general, puedan exigir una efectiva rendición de cuentas.

Por esta razón, la fiscalización superior ha pasado a un primer plano de relevancia en cada país, y es tema a incluir en las políticas públicas de un Estado verdaderamente moderno, en virtud de que sólo con un Estado democrático avanzado, se dan las condiciones apropiadas para una genuina rendición de cuentas.

Las entidades de Auditoría Superior, son agencias nacionales responsables de la fiscalización de los ingresos y gastos gubernamentales. Es importante señalar que la extensión de su mandato legal, la independencia, la efectividad y eficacia con que se conducen en el cumplimiento de sus fines varía ampliamente, reflejando los distintos sistemas de gobierno y las diferentes prioridades de política pública aplicadas. No debe olvidarse que el propósito primario de los órganos de fiscalización superior es la supervisión y vigilancia de la gestión de los recursos públicos y la calidad y credibilidad de la información financiera que sustenta dicha gestión.

Las EFS, deben proveer una opinión independiente, objetiva y técnicamente fundamentada de la forma en que administran las unidades que ejercen los recursos públicos, no sólo respecto al nivel de cumplimiento de los objetivos de los programas gubernamentales.

De acuerdo con la Declaración de Lima, los cuatro objetivos que tienen que cumplir las Instituciones de Fiscalización Superior, al auditar los recursos públicos son los de promover:

1. El uso adecuado y efectivo de los fondos públicos;
2. El desarrollo de una sana administración financiera del sector público;
3. La ejecución apropiada y apegada a la legalidad de las actividades administrativas del sector público; y
4. La difusión de sus hallazgos a las autoridades públicas pertinentes: Congreso y público en general, a través de la publicación de informes rigurosos y objetivos.

### 3.2 Reflexión sobre los modelos de fiscalización

Si bien hay un consenso creciente de las virtudes de la supervisión y de la rendición de cuentas, respecto al manejo de los recursos públicos, en la práctica no hay un consenso acerca de cómo efectuar, técnicamente hablando, esa supervisión. Por esta razón, existen diferentes enfoques o modelos de auditoría externa<sup>2</sup>. En realidad existen tres grandes modelos de fiscalización superior a saber<sup>3</sup>:

1. Modelo anglo-sajón parlamentario o Modelo Westminster
2. Modelo de Corte o Tribunal de Cuentas, o Sistema Napoleónico
3. Modelo de Consejos de Auditoría

El siguiente cuadro muestra los países y regiones que siguen cada uno de los modelos de fiscalización superior:

MODELOS DE FISCALIZACIÓN EN EL MUNDO

Modelo Parlamentario Anglo-Sajón	Modelo de Tribunal de Cuentas	Modelo de Consejos de Auditoría
Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, la mayoría de los países de Europa como Irlanda, Dinamarca, Hungría, y países de América Latina, como México, Bolivia y Costa Rica, entre otros.	Francia, los países latinos de Europa como Italia, Rumania; otros países de Europa como Grecia. Países francófonos de África y Asia, y algunos países de América Latina, como Brasil.	Algunos países de Europa (incluyendo Alemania, Holanda, Polonia), y otros países de Asia incluyendo Indonesia, Japón, Corea. En América Latina destaca Argentina.

FUENTE: International Organization of Supreme Audit Institutions (INSTOSAI).

### 1. *Modelo anglo-sajón parlamentario o Modelo Westminster*

En este modelo, la Oficina de Auditoría Nacional es un órgano de fiscalización superior que reporta al Parlamento. Es un sistema monocrático, en el que existe un Auditor o Contralor General nombrado por el Parlamento. El Auditor Superior, aunque reporta al Parlamento, cuenta con independencia suficiente para su

2 Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), **Decimosexto Congreso Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores**, Montevideo, Nicaragua, 1999, pp. 12-80.

3 El modelo latinoamericano de fiscalización bajo la forma de Contraloría General, es un modelo sui-generis, de no fácil ubicación. Por un lado, están las contralorías autónomas, que independizan la fiscalización del Congreso y, por otro lado, están las contralorías no autónomas que dependen del Congreso. En el primer caso tenemos a Perú, Venezuela, Chile y Colombia. En el segundo caso, tenemos las contralorías de Bolivia y Costa Rica. En ambos casos, las Contralorías retienen varios aspectos del modelo anglo-sajón como: una dirección unipersonal, ausencia de funciones jurisdiccionales y recomendaciones con carácter no vinculatorio.

labor, es decir tiene autonomía técnica y de gestión. La Oficina de Auditoría está compuesta por un cuerpo profesional nombrado por el propio auditor en uso de sus facultades. La Oficina de Auditoría tiene que someter al Parlamento reportes periódicos sobre el estado financiero y de las operaciones del gobierno, en los que se incluyen sus observaciones y recomendaciones. Por lo general, bajo este sistema, las recomendaciones no tienen carácter vinculatorio, y la Auditoría Superior tampoco tiene función, sin embargo, sus hallazgos pueden ser pasados a las autoridades correspondientes para acciones legales que pueden concluir con sanciones diversas.

## 2. *Modelo de Corte o Tribunal de Cuentas (o Modelo Napoleónico)*

En este modelo, la Institución de Auditoría Superior, denominada Corte o Tribunal de Cuentas, tiene autoridad judicial y administrativa y es completamente independiente de los poderes Ejecutivo y Legislativo. La Institución, parte integral del Poder Judicial, puede emitir resoluciones judiciales sobre el cumplimiento de las operaciones y regulaciones del gobierno federal y también para asegurar que los recursos públicos sean ejercidos adecuadamente de acuerdo con la normatividad aplicable<sup>4</sup>. Es un sistema colegiado, en el que existe un Presidente del Tribunal, nombrado fundamentalmente por los magistrados pertenecientes a la institución<sup>5</sup>. Los miembros del Tribunal de Cuentas incluido su Presidente cuentan con una fuerte independencia y autonomía constitucional en virtud de que los cargos de mayor jerarquía una vez nombrados son inamovibles, duran periodos muy extensos de tiempo, prácticamente hasta el retiro o jubilación del funcionario. El Tribunal proporciona informes al Parlamento, pero no está obligado a hacerlo. Las recomendaciones del Tribunal tienen carácter vinculatorio. Se dice que este modelo, tiende a privilegiar las auditorías de legalidad y cumplimiento, pero recientemente los

---

<sup>4</sup> Una excepción importante es el Tribunal de Cuentas Europeo, que no tiene funciones jurisdiccionales.

<sup>5</sup> Aunque puede darse el caso de que haya una intervención del Presidente de la República en el nombramiento final del titular del Tribunal de Cuentas, como en el caso de Italia. Sin embargo, la licencia está limitada ya que el titular del Poder Ejecutivo sólo puede nombrar a funcionarios que son magistrados, no puede nombrar al cargo a un individuo que no haya hecho una carrera de magistrado.

tribunales de cuentas han comenzado a enfocarse hacia las auditorías de desempeño, lo cual cambiará la composición de su staff tradicionalmente monopolizado por los abogados y magistrados.

### *3. Modelo de Consejos de Auditoría*

En este modelo, la Institución de Auditoría Superior está constituida por un cuerpo de auditores independientes, que reporta al Parlamento. Es un sistema colegiado, en el que existe un colectivo de auditores como un Presidente, cargo que suele ser rotatorio durante el periodo de vigencia del Consejo. Normalmente, el colegiado puede ser reelegido por una ocasión. El Consejo de Auditores, es nombrado por el Parlamento o por un mecanismo plural. El Consejo de Auditoría, tiene carácter de coadyuvante del Parlamento en sus tareas de vigilancia del uso de los recursos públicos, cuenta con independencia suficiente para su labor, es decir, tiene autonomía técnica y de gestión.

Las Oficinas de Auditorías adscritas al Consejo, también funcionan con base en cuerpos colegiados formando comités y subcomités de decisión. Los consejos de auditoría al más alto nivel y a los niveles intermedios suelen adoptar diversas metodologías de auditoría sin privilegiar un enfoque particular. Esta Institución, bajo el modelo de Consejos, está compuesta por un cuerpo profesional multidisciplinario y su composición depende del enfoque que prevalezca en el Colegiado.

Como en el caso de la Oficina de Auditoría del modelo anglo-sajón, el Consejo de Auditoría, tiene que someter al Parlamento reportes periódicos sobre el estado financiero y de las operaciones del gobierno, en los que se incluyen sus observaciones y recomendaciones. Por lo general, bajo este sistema, las recomendaciones no tienen carácter vinculatorio, y tampoco tiene el Consejo función judicial alguna, sin embargo sus hallazgos pueden ser pasados a las autoridades correspondientes para acciones legales, que pueden concluir con sanciones diversas.

El cuadro siguiente muestra un comparativo de los modelos de fiscalización externos:

MODELOS DE FISCALIZACIÓN EN EL MUNDO

Modelo Anglo-Sajón Parlamentario	Modelo de Cortes o Tribunal de Cuentas	Modelo de Consejos
La entidad reporta al Congreso.	Es libre o no de informar al Congreso	La entidad reporta al Congreso.
Modelo monocrático. Un auditor general concentra enorme poder en la toma de decisiones sobre fiscalización.	Modelo Colegiado. Generalmente, los miembros del tribunal seleccionan a uno de ellos, para que actúe como presidente del tribunal.	Modelo colegiado. Colectivo de auditores con una presidencia rotativa.
Salvaguardas para asegurar la independencia del Auditor, otorgándole autonomía técnica y de gestión. Hay auditores generales con fuertes salvaguardas como la inmunidad y auditores con pocas salvaguardas, que lo hacen vulnerable a la influencia política.	Independencia absoluta. Fuerte independencia de los miembros del tribunal, en virtud de la casi inamovilidad de sus cargos (tiempo no limitado o muy extenso).	Fuertes salvaguardas para mantener su independencia, excepto en los momentos cercanos a su renovación.
Fuerte enfoque en las auditorías financieras y de desempeño, con énfasis menor en las auditorías de legalidad.	El principal enfoque de Auditoría es verificar la legalidad de las operaciones.	El modelo colegiado acepta una amplia variedad de enfoques, debido a que la colegialidad se extiende a subcomités.
Participación del Congreso a través de un Comité de Cuenta Pública (o de vigilancia en el caso de México), que trabaja con el auditor. El Comité, es tradicionalmente presidido por un miembro de la oposición.	No existe un Comité de Cuenta Pública expreso en el Congreso. El Tribunal puede, sin estar obligado, informar de sus hallazgos al Congreso.	Los auditores informan al Congreso y por ello existe un Comité de Cuenta Pública, pero tiende a ser semiactivo.
Existencia de un mecanismo formal en el que el gobierno y las agencias fiscalizadoras, deben responder a las observaciones. Sin embargo, se pone poco énfasis (no siempre) en el carácter vinculatorio de las recomendaciones del Auditor.	El seguimiento de los reportes del tribunal por el Congreso no es intenso. Generalmente, los miembros del tribunal son jueces y pueden imponer castigos jurisdiccionales.	El colectivo es elegido por el Congreso. No existe un mecanismo formal en el que el gobierno y la agencia fiscalizadora deban responder a las observaciones. Se pone poco énfasis en el carácter vinculatorio de las recomendaciones.
El principal staff es de contadores, economistas y financieros.	El principal staff es de abogados.	La composición del Staff estaría reflejando los enfoques principales de auditoría del colectivo.

FUENTE: International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

### 3.3 Fortalezas y debilidades de los modelos de fiscalización

Con la finalidad de intentar llevar a cabo una reflexión sobre el diseño institucional de fiscalización superior más apropiado para México, a continuación se examinan las fuerzas y debilidades de los principales modelos de fiscalización superior que rigen al mundo.

#### 1. Modelo parlamentario anglo-sajón

##### a) Los riesgos de la concentración del poder.

El modelo anglo-sajón de Oficina de Auditoría Nacional, tiene un carácter monocrático, es decir, todos los poderes y responsabilidades están concentrados en el Auditor General más que en la Institución<sup>6</sup>. Esto implica, que el Auditor General concentra de manera individual gran autoridad y enorme poder (y responsabilidad). Para que la Oficina de Auditoría adquiera prestigio ante la sociedad, el Auditor debe tener un alto nivel de credibilidad social, debe poseer cuando menos una implacable integridad personal. A pesar de ello, el riesgo de abuso de poder que se deriva de una estructura monocrática es elevado.

En los países avanzados, en los que prevalece este modelo monocrático de fiscalización, el riesgo de concentración de poder se resuelve por la calidad del marco institucional existente largamente construido.

Sin embargo, el riesgo es mayor en los estrados con un marco institucional menos avanzado, con instituciones en transición democrática, donde prevalecen elevados niveles de corrupción y donde hay proclividad a un mal uso de la autoridad.

La debilidad del marco institucional puede propiciar que el Auditor intente acrecentar aún más sus poderes, generando tensiones innecesarias con las entidades fiscalizadas o con el Congreso, lo cual tiende a debilitar su papel como

---

6 Held, David, *Modelos de Democracia*, Alianza Editorial, 1992, pp. 13-34.

asesor especializado del mismo, sin que ello implique una ganancia en independencia. Esta situación se agrava, si la integridad del Auditor General es cuestionada y se convierte en un problema serio.

En estos países una forma recurrente de resolver este riesgo, ha sido imponer en la legislación relacionada con la fiscalización, una cláusula de remoción. Sin embargo, a fin de no debilitar la independencia del Auditor General, el procedimiento formal de remoción debe ser articulado con gran sabiduría técnica, para que socialmente no se perciba que un eventual juicio de remoción sea una sanción política, lo cual debilitaría la independencia que debe tener la Institución de fiscalización. Si existe el peligro de que al aplicar la cláusula de remoción, se genere en el ámbito social, la sospecha de que obraron los motivos políticos, se aconseja implementar en el proceso de cambio del Auditor alguna medida, que implique una reforma política trascendente en el marco legal de la fiscalización, que borre los aspectos negativos del proceso de remoción.

Aún procediendo de una manera cuidadosa en la implementación de una reforma que cambie el modelo de fiscalización, existen riesgos latentes, ya que se puede generar ineficiencia y costos elevados, si el ente de fiscalización sometido al cambio no está preparado para ello.

- b) Los riesgos de la complejidad de la relación entre Parlamento y el órgano de fiscalización.

El modelo anglo-sajón funciona mejor cuando el Parlamento, especialmente el Comité de Cuenta Pública (o Comité de Vigilancia) es muy activo y da un seguimiento muy estrecho a los informes, reportes y opiniones generados por el Auditor General. El legislativo controla al gobierno; el Auditor General brinda la información y las herramientas para hacerlo de manera efectiva. Pero si el legislativo, el Comité de Vigilancia o de Cuentas no actúa en base al trabajo del Auditor, este modelo de fiscalización no funciona adecuadamente. El Parlamento a través del Comité de Cuentas, debe asegurarse que el gobierno y los entes

fiscalizados respondan a las recomendaciones del Auditor, y que las implementen, pero sobre todo que mejoren sus prácticas de gobierno.

Si el Parlamento mantiene una débil supervisión del gobierno, el cambio que se necesita para fortalecer la fiscalización, implicaría de parte del Auditor, trabajar talentosamente para convencer al Comité de Cuentas, encargado de la vigilancia, y al Parlamento en su conjunto, de que se requiere de su involucramiento para apoyar los esfuerzos de rendición de cuentas, y de que dichos esfuerzos requieren un seguimiento minucioso.

Cabe señalar que la tendencia a una menor vigilancia del gobierno, por parte del Parlamento, se debe a que normalmente la actividad de este último se concentra en la parte de la asignación presupuestaria y en mucho menor medida en la labor de supervisar la ejecución del gasto, dado que dicha supervisión descansa en el Auditor General.

Para involucrar de manera más activa y efectiva al Parlamento en la labor de vigilancia, el Auditor General debería estar más vinculado con el Parlamento y debería tener como una de sus estrategias centrales, la de fortalecer su relación con el Parlamento, cuidando al hacerlo de preservar su independencia. La cual puede ser llevada a cabo, a través de lo siguiente:

- Impulsando reuniones estratégicas periódicas entre la Auditoría y el Parlamento, especialmente con el Comité de Cuenta Pública. El Auditor General debe mantener una comunicación constructiva con el Parlamento, y
- Realizando informes de auditoría de alta calidad profesional, ganando prestigio por su objetividad y juicio independiente, de tal manera que su opinión técnica sea requerida cada vez más por el Parlamento en los diversos temas de interés del órgano legislativo.

En países avanzados, las instituciones de fiscalización superior, utilizan el instrumento mediático de la información pública, para hacer más difícil que el gobierno federal y los entes fiscalizados evadan responder a las recomendaciones. Esta táctica da mejores resultados si el Auditor General actúa conjuntamente con el Parlamento a través del Comité de Cuentas. Los fiscalizadores de países avanzados con gran tradición democrática, como Suiza y Nueva Zelanda, consideran que al hacer públicos sus informes anuales de auditoría, se genera un saludable efecto en el comportamiento de los entes fiscalizados. El resultado es que la revelación pública de información estimule la solventación de las observaciones. Resultados menos satisfactorios con esta estrategia se obtienen en los países de con menor tradición democrática, que aplican este modelo de fiscalización, debido a que el conjunto de instituciones del Estado históricamente, ha observado debilidades para forzar el cumplimiento de las leyes, en tal caso, la revelación pública de los informes anuales de auditoría del órgano de fiscalización no es suficiente para que los entes del gobierno auditados acaten las recomendaciones, situación que se agrava si prevalece en el país una tasa elevada de impunidad.

En algunos países que siguen este modelo, la sociedad civil puede convertirse en un factor para que converjan los esfuerzos de la Auditoría General y del Comité parlamentario encargado de la vigilancia de los recursos públicos. En Sudáfrica existe una organización no gubernamental, denominada Public Service Accountability Monitor (PSAM), que trabaja estrechamente con el Comité de Cuentas del Parlamento para dar un seguimiento puntual a las respuestas de los entes fiscalizados respecto a las observaciones y recomendaciones contenidas en los informes del Auditor General. En Inglaterra, durante el proceso de ejecución de las auditorías, existe la participación ciudadana, la cual, a través de organismos no gubernamentales no sólo certifica la calidad de las mismas, sino que da seguimiento a la solventación de las recomendaciones y observaciones vertidas.

En diversas oficinas nacionales de auditoría bajo el modelo anglo-sajón, sus recomendaciones suelen no tener un carácter vinculatorio, lo cual puede significar que las entidades fiscalizadas no estén motivadas a responder ni a implementar los cambios sugeridos. En las sociedades, en las que rige una gran tradición en rendición de cuentas, los entes fiscalizados se preocupan por responder a los auditores, cosa que no es común en las sociedades con poca tradición democrática. Para estas últimas, lo más viable es que las recomendaciones de auditoría tengan carácter vinculatorio.

- c) Los riesgos de una división parlamentaria conflictiva en lo relativo a la rendición de cuentas.

Una de las fortalezas del modelo anglo-sajón es que promueve una buena fiscalización, sin embargo, esta fortaleza puede ser una debilidad, en los casos en que el Parlamento y el comité encargado de la vigilancia de los recursos públicos, se fragmenta; de un lado los congresistas que pertenecen al partido político que ejerce el gobierno interesados en proteger al gobierno, y por otro lado, los congresistas de la oposición. Los primeros, estarán motivados para no ejercer una estricta vigilancia y rendición de cuentas, por el impacto electoral negativo que pudieran tener las acciones de fiscalización. Los congresistas pertenecientes a los partidos políticos opositores, querrán ejercer una vigilancia y rendición de cuentas muy severas, aún a riesgo de extralimitarse. Una resolución a este complejo dilema, bajo este modelo de fiscalización, radica en que la Institución de Fiscalización logre consolidar una elevada reputación profesional, basada en la solidez de sus auditorías, su objetividad y carencia de sesgo político.

## 2. Modelo de Tribunal de Cuentas o Modelo Judicial

- a) Los riesgos de la complejidad del modelo.

El modelo judicial a través de Tribunales de Cuentas o Cortes tiene el inconveniente de la complejidad de su sistema altamente formalizado de

chequeos y balances. Es un modelo que trabaja bien si los participantes principales tienen un conocimiento sustantivo de sus roles y un elevado entrenamiento que les permite cumplir satisfactoriamente con sus deberes<sup>7</sup>. No es casualidad que este modelo se haya implantado de manera fértil en Francia, país en el cual hay una burocracia estatal sofisticada, con una tradición de servicio civil que se remonta al siglo XIX.

En virtud de que el sistema de fiscalización judicial es complejo y sofisticado, puede ser muy difícil hacerlo operar con eficiencia, si se considera que existen límites a la capacidad humana y que puede haber falta de recursos para operarlo. En efecto, el sistema judicial de fiscalización demanda una gran cantidad de recursos, no siempre fáciles de obtener. En estas circunstancias, los controles que requiere el modelo judicial, pueden ser aplicados de manera mecánica.

Para hacer frente a los recursos que demanda el modelo de fiscalización judicial, la estructura burocrática que demanda el modelo judicial, en ausencia de recursos suficientes, puede resolverse si los recursos disponibles se enfocan de manera estratégica jerarquizando el campo a fiscalizar. Así, la fiscalización se podría enfocar hacia las áreas de más alto riesgo y donde el gasto y los ingresos públicos estén concentrados.

Racionalizar estratégicamente el uso de los recursos que demanda la complejidad del modelo judicial, requiere de realizar una sólida planeación estratégica, para identificar los bloques y áreas más problemáticos y de mayor absorción de recursos.

b) Las paradojas del modelo judicial de fiscalización.

Este modelo tiene la desventaja de que no es flexible como lo requiere un mundo con mayor innovación y globalidad, pero a la vez tiene la ventaja de que

---

<sup>7</sup> Held, David, *Modelos de Democracia*, Alianza Editorial, 1992, pp. 34-45.

contribuye al juego de los contrapesos institucionales necesarios para una mejor rendición de cuentas y el refinamiento del proceso democrático.

- c) El impacto del debilitamiento del papel del parlamento en la fiscalización.

En el modelo judicial, el órgano de fiscalización superior es un Tribunal de Cuentas y goza de plena independencia respecto al Parlamento; esta circunstancia propicia un menor rol del Parlamento en la rendición de cuentas.

Si bien la independencia del órgano de fiscalización respecto al Parlamento promueve una menor contaminación política del proceso de rendición de cuentas, tiene el inconveniente de que al alejar al Parlamento de este proceso, se reduzca la transparencia y apertura del proceso de fiscalización. En los hechos bajo este modelo hay muy poco debate político de los hallazgos de auditoría por las Cortes o Tribunales de Cuentas. Los defensores de este modelo, aducen que las agencias de acceso a las metodologías modernas y evaluaciones críticas pero rigurosas, difícilmente podrá hacerse una evaluación a fondo del trabajo fiscalizador de los tribunales de cuentas.

En virtud de que el órgano de fiscalización superior tiene funciones jurisdiccionales, la apertura de la información al público puede ser selectiva, dado que su fiscalización puede culminar en responsabilidades penales, pero puede causar daño a individuos si informa hechos que todavía no tienen sentencia definitiva y pueda no haber culpabilidad. En este sentido, es muy importante, que los Tribunales de Cuentas publiquen también los casos de absolución jurídica.

- d) Riesgos de conflicto de interés.

En muchos casos, con la finalidad de fortalecer financieramente a los tribunales de cuentas, se permite que una parte de los recursos que se generan al imponer

multas y castigos, a los individuos y entes fiscalizados, se destinen a dichos tribunales. Esto, sin embargo, representa un claro conflicto de interés, dado que los tribunales de cuentas se benefician de sus propias decisiones, lo que implica que la imparcialidad de los juicios quede comprometida. Lo más sano es que los recursos obtenidos de las sanciones se canalicen al gobierno central o a los departamentos que más los necesiten.

Una fortaleza de la fiscalización basada en el modelo judicial es que sus observaciones y recomendaciones suelen tener carácter vinculatorio, dado que el órgano fiscalizador tiene facultades para imponer sanciones por su carácter jurisdiccional.

### 3. Modelo de Consejos de Auditoría

#### a) Ventajas y desventajas de las decisiones colegiadas

El modelo de fiscalización basado en Consejos de Auditoría tiene un carácter colegiado, lo cual evita la concentración de un solo individuo en todos los poderes y responsabilidades del proceso de rendición de cuentas y de control. Esto implica que las decisiones sobre fiscalización se basan en consensos<sup>8</sup>. En un entorno institucional de control débil, un cuerpo colegiado tiene la ventaja de que las decisiones de rendición de cuentas están más equilibradas y previenen contra un mal uso de la autoridad excesiva, como puede suceder con el Auditor General en el modelo anglo-sajón.

Una desventaja del modelo de Consejos, es que el proceso de fiscalización puede ser muy lento, al depender de los consensos, sobre todo en asuntos y temas del mayor interés de la fiscalización.

La característica incluyente del modelo de fiscalización basado en Consejos, lo hace apropiado para los países con fuerte tradición federalista o de aquellos países que han experimentado fuertes divisiones étnicas o de gran conflicto, sin

---

8 Held, David, *Modelos de Democracia*, Alianza Editorial, 1992, pp. 45-60.

embargo, en la práctica, los países han seguido modelos que contradicen estas ventajas, por ejemplo, Estados Unidos y Suiza, dos países con fuerte tradición federalista adoptaron el modelo monocrático parlamentario anglo-sajón; y si bien Alemania experimentó conflictos de división étnica, estos fueron más de naturaleza político-militar (primera y segunda guerra mundial). La adopción del modelo de Consejos en Alemania ocurrió en el contexto de su alejamiento de cualquier elemento autocrático que recordará al nazismo. Análogamente, el modelo de fiscalización basado en Consejos, y adoptado por Polonia y otros países de la Europa Oriental, obedeció claramente al alejamiento del modelo autocrático socialista imperante en esas naciones. El caso de Argentina es revelador, dado que este país adoptó el modelo colegiado probablemente para alejarse de todo lo que pareciera decisiones unipersonales que recordasen a una dictadura militar.

Uno de los puntos de mayor conflictividad de este modelo de fiscalización se vincula con el nombramiento del cuerpo colegiado de auditores. El primer problema que se tiene que resolver es el del método de renovación de los auditores, los problemas son diferentes si se determina una renovación total, que los de una renovación escalonada.

En el primer caso, podría ocurrir una pérdida de conocimiento corporativo o de liderazgo en caso de que hubiera una renovación simultánea y completa, además, bajo la renovación simultánea, puede ocurrir que el partido dominante en el parlamento en el momento de la renovación, tenga excesiva influencia en los nombramientos del Consejo y ello reduzca la objetividad y la independencia del órgano de fiscalización. Para evitar este inconveniente, se ha diseñado el procedimiento de renovación escalonada, proceso común en órganos autónomos como los bancos centrales. Así, cuando el Consejo de Auditores sea nominado bajo el procedimiento de renovación total, es importante prever que el plazo de finalización de las responsabilidades de los auditores no coincida con el de la renovación del Parlamento, ya que entonces la renovación del cuerpo de auditores quedaría contaminada políticamente.

Al problema de renovación del Consejo de Auditores se agrega el del plazo de duración del encargo. Se considera que un plazo muy corto y un plazo muy largo no son convenientes; en el primer caso, los auditores no tendrían el tiempo adecuado para rendir su potencial máximo, y en el segundo caso, la longevidad podría estimular un proceso de estancamiento. La renovación escalonada de los miembros del Consejo de Auditores, podría atenuar estos dos inconvenientes.

La diversidad de enfoques de auditoría característica del Consejo de Auditores, por la libertad que brinda a los cuerpos colegiados, puede traducirse en la posible pérdida de consistencia y calidad de las auditorías. Asimismo, la distribución de responsabilidades administrativas entre los integrantes del Consejo de Auditorías, puede estimular las tendencias a construir feudos y a exacerbar conflictos entre los distintos auditores y sus equipos. Este último inconveniente ha sido manejado en el caso del modelo argentino, haciendo rotatorios los puestos de responsabilidad.

- b) El papel del parlamento en el modelo de fiscalización basado en Consejos de Auditoría o cuerpo colegiado.

La eficacia del modelo de fiscalización bajo la figura de Consejos de Auditoría es mayor, mientras el Parlamento se involucre más activamente en el seguimiento de los informes de auditoría. También habrá una fiscalización de más calidad, si los entes fiscalizados implementan sistemáticamente las observaciones y recomendaciones del Colectivo de Auditores. En virtud de que estas observaciones y recomendaciones, son producto de deliberaciones consensuadas, su legitimidad y validez deben ser mayores, que las producidas bajo el modelo monocrático anglo-sajón, en el que sólo existe un Auditor General. Sin embargo, si las recomendaciones de este cuerpo colegiado no tienen carácter vinculatorio, y la participación del Parlamento es poco activa, la calidad de la fiscalización y del control tenderá inexorablemente a debilitarse.

El quid de esta cuestión, se centra en que el Parlamento a través de un Comité de Cuentas o de Vigilancia, actúe activamente para asegurarse que el gobierno y los entes fiscalizados respondan a las recomendaciones de los auditores, y que además mejoren sus prácticas de gobierno.

Para la displicencia del Parlamento en materia de fiscalización, el Consejo de Auditores puede desplegar una activa relación con el Parlamento, y puede acudir a una estrategia de información pública efectiva para hacer que los resultados de sus revisiones sean tema de intensos debates públicos.

El Cuerpo Colegiado puede intentar convencer al Congreso para que legisle con el propósito de lograr que sus recomendaciones tengan carácter vinculatorio.

Los Auditores o el Parlamento pueden intentar incorporar a la sociedad civil al proceso de rendición de cuentas para que esta instancia presione a favor de intensificar la rendición de cuentas efectiva.

El Consejo puede intentar convencer al Parlamento para que en la legislación pueda realizar revisiones preventivas y no únicamente de posteridad, o en su defecto, para que los órganos de control interno dependan del Consejo.

### 3.4 Problemas fundamentales de la fiscalización

Existe un riesgo de que el poder ejecutivo influya sobre las actividades de las entidades de fiscalización e interfiera en su independencia, debido al poder estatal que concentra el poder ejecutivo, si dicha influencia se ejerciese sobre estas, no tardarían en encontrarse en un estado de dependencia con respecto al ente fiscalizado.

Aunque la Declaración de Lima señala que las instituciones del Estado no pueden ser absolutamente independientes porque forman parte del Estado en su conjunto (Art. 5.2), estipula en términos inequívocos que las EFS pueden llevar a

cabo sus tareas con objetividad y eficacia únicamente si son independientes de la entidad fiscalizada y están protegidas con respecto a los influjos externos (Art. 5.1).

Una fase avanzada de la democracia y unas instituciones estatales muy desarrolladas, bajo el imperio de la ley, constituyen los requisitos previos fundamentales para la independencia de la auditoría gubernamental. En pocas palabras, la democracia y la independencia de las EFS están vinculadas inseparablemente. La validez de esta afirmación está demostrada por gran cantidad de pruebas históricas, tal es el hecho de que la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada en la Francia revolucionaria de 1789, contiene un párrafo que hace referencia a la auditoría gubernamental:

"Los ciudadanos tienen derecho a verificar por sí mismos o a través de sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y determinar las cuotas, la base tributaria, la recaudación y la duración de dicha contribución". (Artículo XIV)

#### 3.4.1 Determinantes de la eficacia de la fiscalización

Antes de realizar una reflexión acerca de los límites y alcances de la fiscalización contemporánea, se debe establecer las condiciones que los especialistas en este campo consideran necesarias para el éxito de las entidades de fiscalización superior. Estas condiciones de acuerdo a un estudio del Banco Mundial<sup>9</sup> son:

##### a) Entorno institucional favorable

Uno de los determinantes del desempeño económico y social, lo constituye la calidad del marco institucional, los incentivos que genere a los cuales responden los agentes económicos y sociales. El marco institucional puede estar diseñado para tolerar el fraude, abusos, e incumplimientos de contrato, pero también

---

<sup>9</sup> Banco Mundial, *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*, 2001, núm. 59.

puede promover el estado de derecho, el combate a la corrupción, la solidez de los equilibrios constitucionales propios de una democracia avanzada.

El Premio Nobel de Economía, Douglass North señaló que el problema del diseño adecuado del marco institucional, es uno de los más complejos de la ciencia social y de las políticas públicas. Según esta visión, las instituciones no son para siempre, su eficacia y desempeño varía con el cambio económico y el paso del tiempo, deben por lo tanto estar en adecuación permanente.

Las EFS, funcionan dentro de un amplio marco institucional, y en las últimas dos décadas, han sido objeto de rediseños y reingenierías a lo largo del mundo. Estas entidades, solo pueden cumplir con sus objetivos fundamentales, si la conducción de su trabajo (las auditorías y evaluaciones) y sus hallazgos se utilizan efectivamente para promover la rendición de cuentas. En muchos países, los procesos derivados de las cuentas públicas presentan graves deficiencias como: falta de dictamen; seguimiento nulo de las observaciones; débil incidencia en la práctica de la gestión gubernamental de los entes fiscalizados, Parlamento débil; Ministerio de Hacienda omnipotente que puede desconocer resultados fundamentales de los temas y del contenido de las auditorías; impunidad; flagrantes abusos identificados por la institución de fiscalización superior que no son perseguidos, y en algunos casos el propio trabajo del órgano puede ser saboteado.

#### b) Mandatos claros

Los mandatos de auditoría deben estar anclados en un conjunto preciso de reglas y leyes, emitidos por el Parlamento. Sin embargo, antes de suscribir estas reglas y leyes, tiene que quedar muy claro en el marco legislativo la independencia de los auditores y las responsabilidades y alcances de los auditores superiores, así como de los entes a ser fiscalizados. Debe ser claro también, el papel que jugará la rendición de cuentas y el proceso de auditoría en el ciclo presupuestario. Sin una delimitación precisa desde el punto de vista legal

del papel de la fiscalización en el ciclo presupuestario, tiende a debilitarse la rendición de cuentas y la calidad de la fiscalización superior.

c) Independencia

En los países con elevado desarrollo económico, se otorga un peso decisivo a la independencia de los Auditores Superiores para garantizar una buena fiscalización. Esta independencia, es esencial para el desarrollo de un proceso de fiscalización técnicamente sólido y con capacidad para enfrentar las presiones políticas del Parlamento o de los poderosos grupos de interés. Bajo el modelo de fiscalización judicial, la independencia se garantiza por su estatuto de Corte, por la inamovilidad de los magistrados, al retener el cargo de auditor prácticamente por toda la vida y por su derecho a diseñar su propio programa de actividades. Bajo los modelos de fiscalización parlamentarios, y de Consejos, la independencia es un asunto más complejo, dado que hay una amenaza latente del Parlamento para intervenir en el trabajo de los auditores superiores en función de la correlación de las fuerzas políticas. Sin embargo, esta consideración debe ser matizada, por lo siguiente:

La independencia del órgano de fiscalización tutelado por una Corte de Auditoría puede ser solamente formal, pero no real si la fiscalización no trasciende en sus detalles fundamentales a la opinión pública (transparencia) y si hay una ausencia de la sociedad (el Congreso fundamentalmente) para dar seguimiento sistemático de sus resultados.

En el modelo de fiscalización judicial, la Corte tiene una autonomía total, de manera que el Congreso deja de jugar un papel relevante en la rendición de cuentas; en tal caso se pierde una fuente valiosa de información inherente a un Congreso fuertemente enfocado a la rendición de cuentas, y deja de ser un factor principal en la misma, hay menos interés de los grupos sociales que manejan información valiosa para transmitirla a los representantes de la nación, simplemente esta deja de fluir al Congreso y a la sociedad. En efecto, a través

de un Congreso activo en la rendición de cuentas, se puede reunir de manera sistemática información extremadamente útil a la fiscalización.

Una de las contribuciones esenciales de los órganos de auditoría superior en los países avanzados, bajo el modelo parlamentario, es que estos se convierten en activos y valiosos consejeros de los comités de gobierno en materias de gasto, ingreso y deuda pública.

Hay especialistas que afirman que la separación entre el Congreso y la institución de fiscalización, derivado del proceso de autonomía, también perjudica al propio ente de Auditoría Superior, en virtud de que pierde la sinergia que le proporciona la fuerza del Congreso.

d) Financiamientos, facilidades y capital humano apropiados

Los órganos de fiscalización, para operar eficientemente, requieren de financiamientos, equipos y facilidades adecuados. En los países avanzados, se considera que los entes de fiscalización están integrados por personal altamente calificado, con salarios competitivos; asimismo, suelen contar con equipos que incorporan tecnología de vanguardia y capacitación de calidad internacional. Un problema de los órganos de fiscalización en los países en desarrollo, es que los gobiernos y los parlamentos no siempre reconocen con suficiencia presupuestal, los costos que se tienen que incurrir para tener órganos de fiscalización calificados y competitivos. Se debe reconocer, que formar personal bien calificado y en continua mejora en sus habilidades de fiscalización, para detectar fraudes, ambientes de opacidad y operaciones complejas susceptibles al abuso, requiere de una combinación de entrenamiento, educación y experiencia sumamente sofisticada.

e) Capacidad de compartir experiencia y conocimiento

En un mundo globalizado, es de fundamental importancia para el mejoramiento continuo de las instituciones de fiscalización, el intercambio de ideas, conocimientos y experiencias, lo cual ayuda a la armonización de los estándares de auditoría a la incorporación de las mejores prácticas de fiscalización mundial, todo lo cual propicia que las instituciones de fiscalización superior puedan cumplir eficientemente con sus mandatos. Por lo tanto, la realización de foros y congresos internacionales, seminarios de capacitación, conferencias regionales e interregionales, publicaciones e investigaciones son elementos *sine qua non*, para promover el desarrollo de la fiscalización internacional.

Una experiencia valiosa es el aprendizaje que obtiene el personal de las instituciones de fiscalización de su cercanía con los servidores públicos que vigila y que operan los programas de gobierno. Esta relación estrecha promueve las habilidades para detectar los abusos, la corrupción y las violaciones a las normas establecidas.

f) Adherencia a los estándares internacionales de auditoría

Por lo general, las auditorías practicadas por las instituciones de fiscalización superior, son técnicamente más sólidas y confiables, si aplican puntualmente los estándares profesionales de auditoría, como los emitidos por la INTOSAI.

g) Credibilidad

Los resultados de las revisiones practicadas por las instituciones de fiscalización son menos cuestionados, si la entidad superior goza de gran prestigio profesional por su competencia técnica y su juicio objetivo e independiente. La base de la credibilidad del órgano de fiscalización se sustenta en lo siguiente:

- Elevada competencia profesional y capacidad para promover una revisión de cuentas efectiva.
- Los informes de auditoría y evaluación no son cuestionados.
- Independencia respecto a otros poderes y grupos de interés (gobierno federal, poder legislativo, grupos económicos poderosos, etc.).

### 3.4.2 Límites y alcances de la fiscalización contemporánea

Las entidades de fiscalización superior, enfrentan diversas limitaciones en el cumplimiento de sus objetivos, debido principalmente a la existencia de una diversidad de constituciones con diferentes sistemas económicos, políticos, legales y sociales, situación que hace imposible la existencia de remedios universales, de ahí la proliferación de distintos modelos de fiscalización. A grandes rasgos, las principales limitaciones para una fiscalización efectiva son:

- Independencia limitada de la entidad de fiscalización.
- Falta de calidad profesional y técnica del personal que fiscaliza y que se agrava por experiencia insuficiente, lo que implica que la institución de fiscalización no pueda seguir los cambios operacionales, legales y técnicos de los entes fiscalizados, así como los alcances cambiantes de la fiscalización internacional y las complejidades crecientes de su trabajo en un mundo globalizado.
- Falta de seguimiento de sus hallazgos de auditoría, y del resultado de sus recomendaciones.
- Falta de acceso de los auditores superiores a la información relevante.
- Lagunas en el marco jurídico de actuación que dificultan el ejercicio pleno de sus atribuciones.
- Falta de reconocimiento y aceptación de las observaciones y recomendaciones del ente fiscalizador entre los fiscalizados.

## Conclusión

En este estudio, se analizó la función fiscalizadora y de control que realizan diversos órganos fiscalizadores del mundo y México, con la Auditoría Superior de la Federación, donde el análisis histórico permitió evaluar su evolución jurídica y normativa y determinar los aspectos en los que se ha avanzado y aquellos que requieren revisión.

El análisis internacional, permitió realizar un ejercicio teórico para rescatar los elementos más importantes de las EFS estudiadas, posibles de ser utilizados en la realidad mexicana.

El objetivo de la presente tesina se cumplió al analizar la relación teórica entre democracia y rendición de cuentas y demostrar que en México la fiscalización del uso de los recursos públicos por parte de la Cámara de Diputados empezó a realizarse con efectividad a consecuencia de los cambios constitucionales de 1999 promovidos por la LVII Legislatura y al expedirse la nueva Ley de Fiscalización Superior de la Federación de 2000. Por otra parte, quedó establecido que no obstante los avances registrados, se requieren mejoras y cambios profundos en el sistema de fiscalización acordes con una sociedad más democrática, exigente y participativa.

La democracia, como forma de gobierno, debe fortalecerse, un medio para lograrlo es la rendición de cuentas a los ciudadanos; esto implica, el proceso de fiscalización de las acciones públicas por organismos imparciales e independientes en un sólido marco jurídico. A su vez, estos organismos sólo pueden desarrollarse en una democracia porque permite establecer límites, equilibrios y contrapesos en el ejercicio del poder.

A continuación se destacan las conclusiones más relevantes.

La capacidad de crecimiento de un país y su sustentabilidad están estrechamente vinculados con la calidad de su marco institucional. Del análisis de la diversidad de experiencias alrededor del mundo, se observa que es de gran relevancia de que un país diseñe adecuadas reglas de juego, y lo crítico de que las haga funcionar apropiadamente para que su sistema político, económico y social se torne más productivo y creativo para beneficio de la sociedad en su conjunto. Asimismo, crear instituciones eficientes es una tarea compleja y sobre los experimentos radicales que se han generado, éstos han terminado en fracasos monumentales. Por otra parte, las crisis financieras que han estallado en los últimos años y que han implicado costosos rescates bancarios, evidenciaron los graves daños causados por cambios institucionales vertiginosos con políticas aceleradas de apertura económica, desregulación y liberalización financiera. En todos los casos, fueron devastadores los costos que para la sociedad tuvieron esos experimentos de política pública y cambio institucional, especialmente para sus segmentos más vulnerables.

Los países que han sido cuidadosos con el ritmo de cambio institucional, han cosechado tasas de crecimiento sostenidas a pesar de la mayor volatilidad económica imperante en el mundo. El resultado es un crecimiento explosivo y duradero, con reducciones sustantivas en los niveles de pobreza y en la desigualdad económica. Lo que implica que los cambios institucionales operados fueron graduales.

Teniendo esta experiencia mundial en perspectiva, es claro que la transformación institucional que requiere México, debe instrumentarse, con pasos firmes y vigorosos más no con el vértigo de los cambios institucionales impuesto en el pasado reciente. En ausencia de una reforma de fondo, las instituciones deben seguir perfeccionándose a través de una firme y consistente política gradualista.

En la búsqueda de una propuesta de fiscalización es conveniente intentar identificar las tendencias generales y particulares que observan los órganos de fiscalización en el mundo.

Respecto a las EFS, estas se encuentran agrupadas mundialmente en la INTOSAI, que cuenta con 185 países miembros.

Las características de la evolución reciente de las EFS pertenecientes a la INTOSAI pueden describirse en los términos siguientes:

#### A) Panorama General

Promedio del Modelo inglés de fiscalización, basado en una Oficina Nacional de Auditoría, organizada monocráticamente, y encabezada por un titular. Dicha oficina depende del Congreso. El 45% de los miembros de la INTOSAI han adoptado este modelo. En segundo término, está el Modelo de Tribunal de Cuentas o Modelo Judicial, que es seguido por el 28% de los miembros de la INTOSAI. El modelo de Contraloría General, que tiene una estructura unipersonal o monocrática, rige en el continente americano y representa el 7% de los miembros de INTOSAI. Este modelo es *sui géneris*, dado que hay Contralorías que dependen del Congreso, y Contralorías con autonomía constitucional. A nivel mundial, el Modelo de Consejos de Auditoría representa sólo el 2% de las instituciones pertenecientes a la INTOSAI. Finalmente el 18% de los miembros de INTOSAI sigue un modelo tradicional en el que el órgano de fiscalización superior depende del Ejecutivo.

Respecto a la independencia, bajo los modelos existentes se han instrumentado salvaguardas tendientes a proteger al titular o miembros de la EFS, de tal manera que sólo en casos extremos pueda proceder su remoción. Este tipo de salvaguardas ha comenzado a operar en casos en que el titular del órgano de fiscalización depende del ejecutivo. En lo que concierne a la independencia presupuestaria o financiera, se observa en los países avanzados que las EFS

tienen gran independencia financiera independientemente del modelo al que pertenezcan. En contraste, en países con bajo desarrollo social, las EFS no cuentan con recursos suficientes. La norma que comienza a imponerse es que sea el propio órgano el que determine su presupuesto y el legislativo lo apruebe, por lo que la EFS adquiere fuerte independencia en los casos en que también tiene influencia en la asignación presupuestaria

Existe una tendencia en el modelo de Oficina Nacional de Auditoría de las naciones avanzadas a que el órgano de fiscalización tenga una muy activa relación con el Parlamento. En contraste, bajo este mismo modelo, las entidades de Fiscalización en países en vías de desarrollo tienen una relación conflictiva con el Parlamento, que hace que haya muy poca cooperación entre ambas instituciones, situación que mina la efectividad de la rendición de cuentas. Cabe señalar, que el modelo anglo-sajón es el que permite, a las instituciones de fiscalización tener la mayor interacción con el Parlamento. Esta es una de las razones, por las cuales es el modelo dominante dentro de la INTOSAI. Los órganos de fiscalización más prestigiosos, son los que tienen un papel activo como asesores en el Congreso, y sólo pueden alcanzar ese estatus por su prestigio profesional.

En el modelo de Consejo de Auditoría, existe una situación similar, las EFS de países avanzados son activos asesores del Parlamento, mientras que en los países con menos avance, caso de Argentina, no hay una relación fructífera con el Parlamento. En el caso de las Cortes, el Parlamento tiene un papel marginal en la fiscalización. Sin embargo, hay una creciente conciencia en los Tribunales de Cuentas de países avanzados sobre la necesidad de brindar asesoría al Parlamento y al Gobierno para mejorar la gestión pública. Al respecto, el sofisticado Tribunal de Cuentas Italiano, está muy activo asesorando a varias comisiones del Congreso.

Respecto a los criterios empleados en el nombramiento de los titulares del órgano de fiscalización, en los modelos judiciales interviene el Ejecutivo, pero su

influencia es atenuada por el peso que se otorga a los magistrados en el nombramiento. En el Modelo anglo-sajón, tiende a predominar el nombramiento a través del Legislativo, aunque el Ejecutivo tiene cierta influencia en contados casos. En el modelo colegiado, predomina el criterio político, los miembros del colegiado reflejan la composición por igual de los principales partidos políticos este criterio rige la nominación del Tribunal de Cuentas de España a pesar de ser Corte.

En cuanto a la situación mundial respecto a la vinculatoriedad de las recomendaciones de las EFS, en el modelo judicial, las observaciones de las instituciones de fiscalización tienen carácter vinculatorio, es decir, el ente fiscalizado tiene que acatar dichas recomendaciones. De nueva cuenta, sorprende el Tribunal de Cuentas de Italia por su flexibilidad, ya que sólo determina como acatamiento obligatorio determinadas clases de recomendaciones. Cierta tipo de recomendaciones quedan al juicio del ente fiscalizado. En el caso de los modelos de fiscalización anglo-sajón y de Consejos, las recomendaciones no tienen carácter vinculatorio excepto en pocos casos. El efecto de ello en la fiscalización es distinto. Para los países avanzados el carácter no vinculatorio de sus recomendaciones no deteriora la rendición de cuentas, por la calidad de su marco institucional, en el que el desarrollo de la cultura de la rendición de cuentas propicia una actitud positiva de los entes fiscalizados ante las recomendaciones; caso diferente en América Latina, en la cual parece que hay un consenso acerca de la necesidad de la vinculatoriedad de las recomendaciones de los órganos fiscalizadores.

Referente a los tipos de Auditoría y Seguimiento, la calidad de la fiscalización no estriba en el tipo de auditoría que se practique sino en la profundidad de la rendición de cuentas. Este hecho está relacionado con la capacidad para dar seguimiento a las observaciones. Cabe señalar, que las EFS más avanzadas emplean Tecnologías de Información, lo que les permite no sólo dar un seguimiento del estado que guardan las auditorías, sino de la integridad de las mismas. Por otro lado, el modelo judicial prefiere las auditorías de legalidad,

mientras que en el modelo monocrático, prevalecen las auditorías de regularidad y crecientemente están ganando terreno las de desempeño.

Sobre el debate de las modalidades de auditoría. El enfoque anglo-sajón y el modelo de Consejos tienden a privilegiar la posterioridad, mientras que las Cortes fiscalizadoras incorporan la previsión y posterioridad. En el modelo anglo-sajón hay EFS que practican auditorías a priori o de previsión; otras EFS practican en casos excepcionales revisiones a priori.

Respecto a la organización de las EFS el modelo anterior, es el único que plantea la posibilidad de una fiscalización especializada que se organiza por sectores económicos, no así el modelo colegiado o el de cortes, que tienden a manejarse de forma tradicional. El creciente peso de las Auditorías de Desempeño, paradójicamente favorecerá la organización basada en alta especialidad, dado que la construcción de indicadores de desempeño, sólo es relevante si dichos indicadores se basan en el conocimiento especializado del sector a evaluar, dado que no hay indicadores generales de desempeño homogéneos. Por lo tanto, a mayor revisión de desempeño, mayor especialización económica se requiere de los encargados en la evaluación del desempeño.

Respecto al análisis de riesgos, las entidades más prestigiosas, tienden a realizar análisis de riesgos. La INTOSAI está fomentando a través de sus grupos de trabajo el análisis estratégico de riesgos. Sin embargo, en los países menos avanzados, es incipiente el análisis de riesgos, y cuando se hace éste es esporádico.

#### B) Panorámica de la fiscalización en el continente americano.

Rige el modelo de Contraloría General, en la que una parte de la fiscalización es autónoma y otra parte depende del Congreso. Por otro lado, combinando los órganos de fiscalización que operan como Oficina Nacional de Auditoría y las

Contralorías no Autónomas, la mayoría de las entidades de fiscalización en el continente americano guardan estrecha relación con el Parlamento y siguen el modelo monocrático de fiscalización (concentración de poderes y responsabilidades en un individuo). Sin embargo, bajo el modelo de Contraloría hay una tendencia a otorgarle autonomía constitucional al ente fiscalizador.

Los Controladores Generales tienen una duración en el cargo que oscila entre 4 y 10 años. En la mayoría de los casos los titulares de las EFS son nombrados por el Congreso y tienen su fundamento jurídico, en 95% de los casos, en la Constitución Política.

El tipo de auditoría que prevalece en el continente americano es de posterioridad, con la excepción de Costa Rica y los países que fiscalizan bajo el modelo judicial. La mayoría de las entidades de fiscalización que siguen el modelo anglo-sajón (Contralorías y Oficinas de Auditoría) carece de facultades sancionadoras, aun cuando tienen atribuciones para promover las acciones que deriven de las auditorías. Las recomendaciones de las EFS no tienen carácter vinculatorio.

### C) Panorámica de la fiscalización en el continente europeo.

En Europa, la distribución de modelos de fiscalización está más equilibrada. El modelo judicial es seguido por la comunidad Europea, en cada caso (excepto el Tribunal de Cuentas de Europa) el órgano asume funciones de control y jurisdiccionales y es un órgano con autonomía plena.

En los países con sistemas judiciales de fiscalización, los miembros no están generalmente afiliados políticamente, y su estatus como jueces hace necesaria su independencia, sin embargo, no es estrictamente correcto en el proceso de los nombramientos, la nominación puede tener un carácter eminentemente técnico o puede suceder que tenga un carácter. El caso de Italia es sui géneris

ya que el nombramiento es del Presidente de la República, pero está acotado por el hecho de que tiene que nombrar a un magistrado como titular de la EFS.

Por otra parte, los cargos de los miembros de un Tribunal de Cuentas son prácticamente vitalicios, en este modelo, la remoción de los titulares del EFS es prácticamente imposible.

El legislativo bajo el modelo judicial juega un papel fundamental en la determinación del presupuesto de las EFS.

El nombramiento de los Auditores Generales puede tener un carácter estrictamente no político, la remoción de los titulares es difícil por las salvaguardas existentes, mientras que el legislativo juega un papel determinante en la asignación del presupuesto de la EFS.

En el modelo colegiado o de Consejos de Auditoría sin función judicial, la elección del cuerpo de auditores es estrictamente política. Así, la filiación política del Presidente y el Vicepresidente del Tribunal refleja a los principales partidos de gobierno y de oposición. El legislativo en este modelo juega un papel determinante en la asignación del presupuesto.

# **ANEXOS**

I. COMPARATIVO DE MODELOS DE FISCALIZACIÓN

Continente	No. de países	Modelo Anglo Sajón				
		Basado en Oficina Nacional de Auditoría	Contraloría General*	Tribunal de Cuentas	Consejos de Auditoría	Otros
América	37	11	12	7	0**	7
Europa	42	18	0	18	0***	6
África	51	19	0	21	0	11
Asia	40	23	0	6	4	7
Oceanía	15	13	0	0	0	2
Total	185	84	12	52	4	33
	Distribución	45%	7%	28%	2%	18%

FUENTE: Auditoría Superior de la Federación (ASF).

\* Se incluye el modelo de Contraloría como una variante del modelo anglo-sajón en virtud del carácter monocrático del titular del órgano, del carácter no jurisdiccional de las Contralorías, y en que varias de ellas dependen del Congreso. Recientemente, algunas Contralorías fueron convertidas en entidades autónomas, preservando sin embargo, su carácter monocrático y sin asumir funciones jurisdiccionales.

\*\* En el cálculo se omite Argentina, ya que es una Auditoría General que funciona como Consejo de Auditoría, aunque dependiente del Congreso. En estricto sentido, se debería computar como Consejo al órgano fiscalizador de Argentina, pero se prefiere respetar la división realizada por la ASF.

\*\*\* El órgano de fiscalización de Alemania se denomina Tribunal de Cuentas, pero no es una Corte dado que no tiene funciones jurisdiccionales, es un Consejo de Auditoría, que informa al Congreso. En caso similar están los órganos de fiscalización de los países bajos. En estricto sentido, se debería computar como Consejo a estos órganos fiscalizadores de Alemania y de los países bajos, pero nuevamente se respeta la división realizada por la ASF.

II. TIPOS DE AUDITORÍAS EN PAÍSES REPRESENTATIVOS

PAÍS	MODELO	A PRIORI	A POSTERIORI		
			CARÁCTER JUDICIAL	CARÁCTER FINANCIERO	CARÁCTER OPERATIVO
Austria	Consejo		✓	✓	✓
Bélgica	Corte	✓	✓	✓	✓
Dinamarca	Oficina Nacional de Auditoría			✓	✓
Francia	Corte		✓	✓	✓
Alemania	Consejo*			✓	✓
Grecia	Corte	✓	✓	✓	✓
Irlanda	Oficina Nacional de Auditoría			✓	✓
Costa Rica	Oficina Nacional de Auditoría (Contaduría General sin autonomía)	✓		✓	✓
México	Oficina Nacional de Auditoría			✓	✓
Italia	Corte	✓	✓	✓	✓
Luxemburgo	Corte	✓	✓	✓	✓
Países Bajos	Consejo			✓	✓
Portugal	Corte	✓	✓	✓	✓

FUENTE: Auditoría Superior de la Federación (ASF).

\* Las entidades de Fiscalización Superior de Alemania y Australia siguen un modelo de Consejo, y aunque sean Tribunales de Cuentas, no gozan de facultades jurisdiccionales.

### III. Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización

#### Preámbulo

El IX Congreso de INTOSAI reunido en Lima:

Considerando que la utilización regular y racional de los fondos públicos constituye una de las condiciones esenciales para garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente; que, para lograr este objetivo, es indispensable que cada Estado cuente con una Entidad Fiscalizadora Superior eficaz, cuya independencia esté garantizada por la ley; que la existencia de dicha Entidad es aún más necesaria por el hecho de que el Estado ha extendido sus actividades a los sectores socioeconómicos, saliéndose del estricto marco financiero tradicional; que los objetivos específicos de la fiscalización, a saber, la apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos, la búsqueda de una gestión rigurosa, la regularidad en la acción administrativa y la información, tanto a los poderes públicos como al país, mediante la publicación de informes objetivos, son necesarios para la estabilidad y el desarrollo de los Estados, en el sentido de los postulados de las Naciones Unidas; que durante los anteriores congresos internacionales de la INTOSAI las Asambleas Plenarias adoptaron resoluciones cuya difusión ha sido aprobada por todos los países miembros;

Acuerda:

Publicar y difundir el documento titulado "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización".

#### I. Generalidades

##### Art. 1 Finalidad del control

La institución del control es inmanente a la economía financiera pública.  
El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte

imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.

Art. 2 Control previo y control posterior

1. Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata de un control previo; de lo contrario, de un control posterior.
2. Un control previo eficaz resulta imprescindible para una sana economía financiera pública. Puede ser ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, pero también por otras instituciones de control.
3. El control previo ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse éste, pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida. El control posterior ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, reclama la responsabilidad del órgano culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones.
4. La situación legal, las circunstancias y necesidades de cada país determinan si una Entidad Fiscalizadora Superior ejerce un control previo. El control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de un control previo ejercido.

Art. 3 Control interno y externo

1. Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo.
2. Los órganos de control interno dependen necesariamente del director del departamento en cuya organización se crearon. No obstante, deben gozar de independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible a tenor de la estructura constitucional correspondiente.
3. Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizadora Superior a un control total.

Art. 4 Control formal y control de las realizaciones

1. La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones.
2. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia, se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.
3. Los objetivos de control a que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las Operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la

Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cual de estos aspectos debe darse prioridad.

## II. Independencia

### Art. 5 Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores.
2. Aunque una independencia absoluta respecto de los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones.
3. 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. Especialmente deben gozar de una protección legal suficiente, garantizada por un Tribunal Supremo, contra cualquier injerencia en su independencia y sus competencias de control.

### Art. 6 Independencia de los miembros y funcionarios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparablemente unida a la independencia de sus miembros. Por miembros hay que entender aquellas personas a quienes corresponde tomar las decisiones propias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y representarlas, bajo su responsabilidad, en el exterior, es decir, los miembros de un colegio facultado para tomar decisiones o el Director de una Entidad Fiscalizadora Superior organizada monocráticamente.

2. La Constitución tiene que garantizar también la independencia de los miembros. En especial no debe verse afectada su independencia por los sistemas establecidos para su sustitución y que tienen que determinarse también en la Constitución.
3. Los funcionarios de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser absolutamente independientes, en su carrera profesional, de los organismos controlados y sus influencias.

#### Art. 7 Independencia financiera de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Hay que poner a disposición de las Entidades Fiscalizadoras Superiores los medios financieros necesarios para el cumplimiento de las funciones que les incumben.
2. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que poseer la facultad, llegado el caso, de solicitar directamente del organismo encargado del presupuesto estatal los medios financieros que estimen necesarios.
3. Los medios financieros puestos a disposición de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en una sección especial del presupuesto tienen que ser administrados por ellas bajo su propia responsabilidad.

### III. Relación con Parlamento, Gobierno y Administración

#### Art. 8 Relación con el Parlamento

La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la Ley, les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste. La Constitución debe regular las relaciones entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el Parlamento, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país.

Art. 9 Relación con el Gobierno y la Administración

La actividad del Gobierno, de las Autoridades Administrativas subordinadas y las demás instituciones dependientes, es objeto de control por parte de la Entidad Fiscalizadora Superior. De ello no se deduce ninguna subordinación del Gobierno a la Entidad Fiscalizadora Superior. En particular, el Gobierno asume la plena y exclusiva responsabilidad de las operaciones realizadas por él y de sus omisiones y no puede remitirse a operaciones de control y dictámenes de la Entidad Fiscalizadora Superior para su descargo - siempre que no se hayan dictado en forma de resoluciones judiciales ejecutables y firmes.

IV. Facultades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Art. 10 Facultad de investigación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir de los órganos del departamento controlado todos los informes, de forma oral o escrita, que les parezcan necesarios.
2. La Entidad Fiscalizadora Superior tiene que decidir, en cada caso, si es conveniente realizar el control en la sede de la institución controlada o en la sede de la Entidad Fiscalizadora Superior.
3. Los plazos para la presentación de informes y documentos, incluidos los balances, han de determinarse por Ley o, según los casos, por la propia Entidad Fiscalizadora Superior.

Art. 11 Ejecución de las verificaciones de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Los órganos controlados tienen que responder a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior, dentro de los plazos determinados generalmente por Ley o, en casos especiales, por la Entidad Fiscalizadora

Superior, y dar a conocer las medidas adoptadas en base a dichas verificaciones de control.

2. Siempre que las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior no se dicten en forma de una resolución judicial firme y ejecutable, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene que tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades.

#### Art. 12 Actividad pericial y otras formas de cooperación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras. La Administración asume toda la responsabilidad respecto a la aceptación o rechazo del dictamen.
2. Prescripciones para un procedimiento de compensación conveniente y lo más uniforme posible, empero, sólo deben dictarse de acuerdo con la Entidad Fiscalizadora Superior.

#### V. Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias

#### Art. 13 Métodos de control y procedimientos

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben realizar su actividad de control de acuerdo con un programa previo trazado por ellas mismas. El derecho de ciertos órganos estatales de exigir, en casos especiales, la realización de determinadas verificaciones, no se verá afectado por aquella norma.
2. Dado que el control en muy pocos casos puede ser realizado exhaustivamente, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tendrán que

limitarse, en general, al procedimiento de muestreo. Este, sin embargo, debe realizarse en base a un programa dado y en tal número que resulte posible formarse un juicio sobre la calidad y la regularidad de las operaciones.

3. Los métodos de control deben adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones.
4. Es conveniente la elaboración de manuales de control como medio de trabajo para los funcionarios de control.

#### Art. 14 Personal de control

1. Los miembros y los funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior tienen que tener la calificación e integridad moral necesarias para el perfecto cumplimiento de su tarea.
2. En el momento de la selección del personal de una Entidad Fiscalizadora Superior, tienen especial importancia una formación y una capacidad superiores al promedio, así como una experiencia profesional adecuada.
3. Especial atención requiere el perfeccionamiento teórico y práctico de todos los miembros y funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior a nivel interno, universitario e internacional, fomentándolo por todos los medios posibles, tanto económicos como de organización.

El perfeccionamiento tiene que exceder de los conocimientos de contabilidad y de los tradicionales jurídico-económicos y abarcar también empresariales, inclusive la elaboración electrónica de datos.

4. Para garantizar una alta cualificación del personal controlador, debe aspirarse a una remuneración concorde con las especiales exigencias profesionales.

5. Si, en determinadas circunstancias, por la necesidad de conocimientos técnicos específicos, no fuese suficiente el propio personal de control, convendría consultar peritos ajenos a la Entidad Fiscalizadora Superior.

#### Art. 15 Intercambio internacional de experiencias

1. El cumplimiento de las funciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores se favorece eficazmente mediante el intercambio internacional de ideas y experiencias dentro de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.
2. A este objetivo han servido hasta ahora los Congresos, los seminarios de formación que se han organizado en colaboración con las Naciones Unidas y otras instituciones, los grupos de trabajos regionales y la edición de publicaciones técnicas.
3. Sería deseable ampliar y profundizar estos esfuerzos y actividades. Tarea primordial es la elaboración de una terminología uniforme del control financiero público sobre la base del derecho comparado.

#### VI. Rendición de informes

##### Art. 16 Rendición de informes al Parlamento y al público

1. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente, sobre los resultados de su actividad, y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior.

2. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener la posibilidad de rendir informe sobre hechos de especial importancia y trascendencia entre dos informes anuales.
3. El informe anual tiene que abarcar principalmente la actividad total de la Entidad Fiscalizadora Superior; no obstante, en el supuesto de que existan intereses especialmente dignos de ser protegidos o que estén protegidos por Ley, la Entidad Fiscalizadora Superior debe considerarlos cuidadosamente, así como la conveniencia de su publicación.

#### Art. 17 Redacción de los informes

1. Los hechos enumerados en los informes tienen que representarse de forma objetiva y clara, limitándose a lo esencial. Deberán redactarse de manera precisa y comprensible.
2. La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada.

#### VII. Competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

##### Art. 18 Base constitucional de las competencias de control; control de las operaciones estatales

1. Las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que ser especificadas en la Constitución, al menos en sus rasgos fundamentales, los detalles pueden regularse por Ley.
2. La formulación concreta de las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores depende de las circunstancias y necesidades de cada país.
3. Toda la actividad estatal estará sometida al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de que se refleje, o no, en el

presupuesto general del Estado. Una exclusión del presupuesto no debe convertirse en una exclusión del control.

4. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben orientar su control hacia una clasificación presupuestaria adecuada y un sistema de cálculo lo más simple y claro posible.

Art. 19 Control de las autoridades e instituciones en el extranjero

Las autoridades estatales y las instituciones establecidas en el extranjero deben ser controladas generalmente por la Entidad Fiscalizadora Superior. Al realizar el control en la sede de dichas instituciones, deben tenerse presentes los límites fijados por el Derecho Internacional; sin embargo, en casos justificados, tales límites deben ser reducidos de acuerdo con la evolución dinámica del Derecho Internacional.

Art. 20 Control de los ingresos fiscales

1. 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.
2. El control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma.

Art. 21 Contratos públicos y obras públicas

1. Los recursos considerables que el Estado emplea para contratos públicos y obras públicas justifican un control especialmente escrupuloso de los recursos empleados.
2. La subasta pública es el procedimiento más recomendable para obtener la oferta más favorable en precio y calidad. De no convocarse una pública

subasta, la Entidad Fiscalizadora Superior debe investigar las razones de ello.

3. En el control de las obras públicas, la Entidad Fiscalizadora Superior debe procurar que existan normas apropiadas que regulen la actividad de la administración de dichas obras.
4. El control de las obras públicas no sólo abarca la regularidad de los pagos, sino también la rentabilidad de la obra y la calidad de su ejecución.

Art. 22 Control de las instalaciones de elaboración electrónica de datos

También los recursos considerables empleados para instalaciones de elaboración electrónica de datos justifican un control adecuado. Hay que realizar un control sistemático del uso rentable de las instalaciones del proceso de datos, de la contratación del personal técnico cualificado que debe proceder, a ser posible, de la administración del organismo controlado, de la evitación de abusos y de la utilización de los resultados.

Art. 23 Empresas económicas con participación del Estado

1. La expansión de la actividad económica del Estado se realiza con frecuencia a través de empresas establecidas a tenor del Derecho Privado. Estas empresas deberán estar sometidas al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, siempre que el Estado disponga de una participación sustancial que se da en el supuesto de participación mayoritaria - o ejerza una influencia decisiva.
2. Es conveniente que este control se ejerza a posteriori y que abarque también la rentabilidad, utilidad y racionalidad.

3. En el informe al Parlamento y a la opinión pública sobre estas empresas deben tenerse en cuenta las limitaciones debidas a la necesaria protección del secreto comercial e industrial.

Art. 24 Control de instituciones subvencionadas

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben disponer de una autorización lo más amplia posible, para controlar el empleo de las subvenciones realizados con fondos públicos.
2. Si la finalidad del control lo exige, éste debe extenderse a la totalidad de las operaciones de la institución subvencionada, especialmente, si la subvención en sí o en proporción a los ingresos o a la situación financiera de la institución beneficiaria, es considerablemente elevada.
3. El empleo abusivo de los fondos de subvención debe comportar la obligación de reintegro.

Art. 25 Control de Organismos Internacionales y Supranacionales

1. Los organismos internacionales y supranacionales cuyos gastos son sufragados con las cuotas de los países miembros, precisan, como cada Estado, de un control externo e independiente.
2. Si bien el control debe adaptarse a la estructura y las funciones del correspondiente organismo, sin embargo, tendrá que establecerse en base a principios semejantes a los que rigen el control superior de los países miembros.
3. Es necesario, para garantizar un control independiente, que los miembros de la institución, de control externo se elijan, primordialmente, entre los de la Entidad Fiscalizadora Superior.

BIBLIOGRAFIA

- ❖ Adam Adam, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada. (1986): *La Fiscalización en México*. UNAM.
- ❖ Asociación Nacional de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental (ASOFIS) (1986): *Compilación de Ordenamientos Jurídicos que Rigen la Organización y Funcionamiento de los Organismos de Control Gubernamental de los Poderes Legislativos Federal y Estatal*. ASOFIS. México.
- ❖ Auditoría Superior de la Federación, *Las Políticas Públicas*, México, 2008.
- ❖ Auditoría Superior de la Federación, “Obstáculos a la Fiscalización Superior”, México, 2008.
- ❖ Banco Mundial, *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*, 2001, núm. 59.
- ❖ Barros Horcasitas, José Luis, Javier Hurtado y Germán Pérez Fernández del Castillo. (comps). (1991): *Transición a la Democracia y Reforma del Estado en México*. FLACSO.
- ❖ Brandenburg, Frank. (1964): *The Making of Modern Mexico*. Prentice Hall. Englewood Cliffs, N.J.
- ❖ Caiden, Gerald. (1997): “La Democracia y la Corrupción”, en *Revista Reforma y Democracia*. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, núm. 8.
- ❖ Caiden, Gerald y Naomi J. Caiden. (1988): “Enfoques y Lineamientos para el Seguimiento, la Mediación y la Evaluación del Desempeño en Programas del Sector Público”, en *Revista Reforma y Democracia*. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, núm. 12.
- ❖ Cámara de Diputados. H. Congreso de la Unión. LVIII Legislatura. (2001): *La Constitución del Pueblo Mexicano*. Editorial Porrúa.
- ❖ Cárdenas Gracia, Jaime F. (1996): *Una Constitución para la Democracia. Propuestas para un Nuevo Orden Constitucional*. UNAM.
- ❖ Chávez Presa, Jorge A. (2000): *Para Recobrar la Confianza en el Gobierno*. Fondo de Cultura Económica. México.
- ❖ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- ❖ Contaduría Mayor de Hacienda. (1997): *Las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. CMH. México.

- ❖ Contaduría Mayor de Hacienda. (2000): *La Fiscalización Superior ante el Nuevo Milenio*. CMH. México.
- ❖ Declaración de Lima.
- ❖ Farías Hernández, Urbano. (1994): “El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en Apoyo al Congreso o Parlamento y las Ventajas de la Auditoría Superior de la Federación propuesta para México” en VV.AA.: *El Poder Legislativo en la Actualidad*. Cámara de Diputados-UNAM.
- ❖ General Accounting Office: *Introducción a la GAO*. GAO. Washington. E.U.A.
- ❖ General Accounting Office: *Performance and Accountability Report*. GAO-01-626 SP. Washington. E.U.A.
- ❖ Guerrero Amparán, Juan Pablo. (1995): “La Evaluación de las Políticas Públicas: Enfoques Teóricos y Realidades en Nueve Países Desarrollados”, en *Gestión y Política Pública*. Vol. IV, núm. 1. Centro de Investigación y Docencia Económicas. CIDE. México.
- ❖ Hardin, Charles M. (1974): *Presidential Power and Accountability*. University of Chicago Press.
- ❖ Held, David. (1992): *Modelos de Democracia*. Alianza Editorial.
- ❖ International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2001): *XVII International Congress of Supreme Audit Institutions*. Seúl, Corea.
- ❖ Ley de Fiscalización Superior de la Federación.
- ❖ Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- ❖ Niskanen, William A. (1971): *Bureaucracy and Representative Government*. University of Chicago Press.
- ❖ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (1999): *Decimosexto Congreso Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. INTOSAI. Montevideo, Uruguay.
- ❖ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2000): *Las Reglas del Juego Cambiaron: La Lucha contra el Soborno y la Corrupción*. OCDE.
- ❖ Orregón Larraín, Claudio. (2001): “Gobernabilidad y Lucha contra la Corrupción”, en Carrillo Flores, Fernando. *Democracia en Déficit. Gobernabilidad y Desarrollo en América Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo. Washington.
- ❖ Plan Estratégico INTOSAI (2005-2010).