

88
2 Gen.



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LOS ORGANOS DE CONTROL EN EL SECTOR PUBLICO

Seminario de Investigación Administrativa

Que en opción al grado de:

LICENCIADO EN ADMINISTRACION

P r e s e n t a :

MANUEL ESPINOSA PALACIOS

Director del Seminario: LIC. EUGENIO SISTO VELASCO

1985



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

I N D I C E

PRESENTACION

CAPITULO	1	LA FUNCION DE CONTROL
1.1		CONCEPTOS Y DEFINICIONES
1.2		REQUISITOS PARA UN CONTROL EFECTIVO
1.3		EL PROCESO DE CONTROL
1.4		INSTRUMENTOS DE CONTROL
CAPITULO	2	CLASES DE CONTROL
2.1		SEGUN EL MOMENTO DE SU APLICACION
2.1.1		CONTROL PREVIO
2.1.2		CONTROL CONCOMITANTE
2.1.3		CONTROL POSTERIOR
2.2		SEGUN QUIEN LO APLICA
2.2.1		CONTROL INTERNO
2.2.2		CONTROL EXTERNO
2.3		SEGUN SU NATURALEZA
2.3.1		CONTROL FINANCIERO
2.3.2		CONTROL ADMINISTRATIVO
2.3.3		CONTROL DE GESTION

CAPITULO 3 ORGANOS DE FISCALIZACION Y CONTROL

3.1 COMENTARIOS GENERALES

3.2 LA CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA

3.2.1 ANTECEDENTES

3.2.2 OBJETIVOS

3.2.3 ATRIBUCIONES

3.3 LA SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA
FEDERACION

3.3.1 ANTECEDENTES

3.3.2 MARCO DE ACTUACION

3.3.3 OBJETIVOS

3.3.4 ATRIBUCIONES

3.4 LAS CONTRALORIAS INTERNAS

3.4.1 MARCO DE ACTUACION

3.4.2 OBJETIVOS

3.4.3 ATRIBUCIONES

3.4.4 ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO

3.4.5 FORMUALCION DE INFORMES

CAPITULO 4 ANALISIS Y EVALUACION DEL SISTEMA DE FISCALIZACION

- 4.1 MATRIZ DE ANALISIS COMPARATIVO
- 4.2 RELACION ENTRE LA SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION Y LAS CONTRALORIAS INTERNAS
- 4.3 EVALUACION OPERATIVA

CONCLUSIONES

LIMITACIONES Y RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFIA

P R E S E N T A C I O N

P R E S E N T A C I O N

Aún cuando el Control como fase del Proceso Administrativo se podría - decir que siempre ha sido empleado en la gestión pública, es a partir - de 1983 cuando adquiere una relevancia inusitada en México, y no por - que en si mismo carezca de la importancia otorgada, sino primordialmen - te en razón de la profunda crisis económica que sumió al País en el pe - ríodo 81-82, como consecuencia, entre otras causas, del desorden, dis - pendio y deshonestidad en el manejo de los fondos públicos.

Una de las Tesis Políticas más difundida del actual Gobierno es la "Re - novación Moral de la Sociedad", cuya vigencia está respaldada por pro - fundas modificaciones a nuestro marco Jurídico. En esta Tesis se en - cuentran todas las acciones que el Gobierno Federal habrá de emplear - y todos los mecanismos que deberá instrumentar para inhibir, prevenir, detectar y sancionar en su caso, los actos de deshonestidad, desorden - e ineficiencia, que en el manejo de los fondos públicos pudieran reali - zar los responsables de éste.

Es en este contexto donde se modifica la Ley Orgánica de la Administra - ción Pública Federal para crear la Secretaría de la Contraloría Gene - ral de la Federación y se prevé el establecimiento de órganos internos de control, en la totalidad de las Dependencias y Entidades Gubernamen - tales, para coadyuvar en esta empresa. Es este el tema que trataré de desarrollar en el presente trabajo.

Iniciaré dicho estudio con el análisis del marco teórico de la función de control.

Me referiré a las etapas en la función de control así como a sus dife - rentes clases, cuyos términos se manejan a veces con demasiada liber - tad, buscando establecer claramente sus definiciones, su aplicación, - sus coincidencias y diferencias; enfocando este examen a su relación - con el manejo de ellos en los Organos de Control.

A continuación paso el análisis de los Organos de Fiscalización y control en el sector gubernamental: Contaduría Mayor de Hacienda, Secretaría de la Contraloría General de la Federación y Contralorías Internas de Dependencias y Entidades de la Administración Pública; comentando, -- en términos muy generales sobre éstas últimas su perfil, objetivos, -- atribuciones y procedimientos en el desarrollo de sus actividades, así como los informes que formulan.

La última parte del trabajo consiste en la evaluación personal de la - organización e interrelación de los Organos de Control analizados, pre - cisando limitaciones y aspectos susceptibles de perfeccionarse y plan - teando algunas recomendaciones sobre el particular.

C A P I T U L O 1

LA FUNCION DE CONTROL

En la conversación cotidiana, el término Control se emplea frecuentemente para expresar el dominio que una persona ejerce sobre otra.

En nuestro vocabulario habitual, la palabra "Control" es sinónimo de verificación, inspección, comprobación.

Es un galicismo derivado de la expresión francesa "Contra-role" que significa contra-registro, empleada antiguamente para designar al doble registro utilizado en la expedición de documentos originales y copias en la Administración de Justicia.

En el vocabulario inglés, la palabra Control viene a expresar lo equivalente a "Guía, impulso correctivo", o sea que no solamente corresponde a una operación de comprobación, sino que también expresa un resultado, al señalar que una actividad no se salga del camino que se le ha asignado.

El sentido que interesa darle al Control es la medición del rendimiento obtenido, en función a las condiciones necesarias para lograr un fin u objetivo.

El Control, como última fase del Proceso Administrativo, no se daría si previamente no son cumplidas las demás: Planeación, Organización, Integración y Dirección.

El iniciador del concepto "Control" en la administración, Henry Fayol, decía en 1916 "..., el examen de los resultados. El Control es *vigilar* para que todas las acciones y operaciones en todo momento se efectúen de acuerdo con el plan adoptado con las órdenes dadas y con los principios establecidos. El Control compara, discute y critica, tiende a estimular la planificación, a simplificar y fortalecer la organización, a aumentar la eficiencia de la Dirección y a facilitar la *coor*

dinación". (1)

Esta concepción centra su atención en la importancia de la vigilancia las actividades, teniendo como marco referencial los planes previamente establecidos y las políticas e instrucciones dictadas por los Titulares. Además, establece la necesidad de señalar errores u omisiones cometidos, a fin de tomar las medidas correctivas y de requerirse se apliquen las *sanciones* a quienes no hayan cumplido cabalmente con su responsabilidad.

Henry Fayol ha tenido muchos seguidores, anotando a continuación algunas definiciones y conceptos más relevantes.

Koont y O'Donnell señala "... El Control implica la medición de la realización de los acontecimientos contra los normas de los planes y la corrección de desviaciones para asegurar el logro de los objetivos de acuerdo con lo planeado" (2)

Agustín Reyes Ponce lo define así: "...El Control consiste en el establecimiento de sistemas que nos permitan medir los resultados actuales y pasados en relación con los esperados, con el fin de saber si se ha obtenido lo que se esperaba, corregir, mejorar y formular nuevos planes" (3)

George R. Therry anota: "El Control se puede definir como el proceso para determinar lo que se está llevando a cabo, valorizándolo y si es necesario, aplicando medidas correctivas de manera que la ejecución se lleve a cabo de acuerdo con lo planeado" (4)

Richar M. Lynch dice del Control "... se supone que debe comparar el funcionamiento real con los planes de operación y las normas estable-

(1) Henry Fayol.- *Administración Industrial y General*.

(2) Koontz y O'Donnell.- *Curso de Administración Moderna*.- P-709

(3) Agustín Reyes Ponce.- *Principios de Admón. de Empresas*.- P-13

(4) George R. Therry.- *Principios de Administración*.- P-620

cidas y reportar e interpretar los resultados de las operaciones a todos los niveles de la Administración". (5)

Alford, Bangs y Hagemann, definen al Control como "... la técnica de poner en marcha planes, dando órdenes y observando, inspeccionando y registrando los progresos a manera que se mantenga una comparación entre lo planeado y los resultados reales". (6)

La concepción del control como función preponderante de inspección estricta y correctiva, es calificada por Mary Parker Follet como contraproducente, por los temores que despertaban entre los empleados dichas acciones; y refuerza su opinión al explicar que si uno de los propósitos básicos del control es suministrar la información necesaria a quienes deben tomar decisiones estratégicas u operativas, los datos se obtendrán más fácilmente en un ambiente de cooperación y concordia, que en uno de temor.

Aún cuando considero adecuado el criterio de Mary Parker Follet en lo concerniente a la necesidad de promover la cooperación y armonía en las áreas operativas para obtener la información veraz, confiable y oportuna, es innegable que la función de control no sería completa ni efectiva si sólo capta información, la analiza y produce a su vez informes; sin plantear correctivos que en ocasiones y de ameritarlo el caso, podrían originar sanciones.

"La vida se controla no tanto por razón de ciertos impulsos o necesidades, sino por las relaciones que tienen esos impulsos o necesidades entre sí". (7)

(5) Richard M Linch. *Contabilidad para la Gerencia*.- P-22

(6) L.P. Alford, John R. Bangs y George E. Hagemann.- *Manual de la Producción*.- P-99

(7) Mary Parker Follet.- *Individualism in a Planned Society*.- Citada por Wilbur Jiménez Castro en su *Introducción al Estudio de la Teoría Administrativa*.- P-371

Este criterio postula que "... para que exista un Control efectivo es necesario que haya conocimiento de los objetivos sociales y una unidad cooperativa de todos los esfuerzos para obtener por su medio una labor coordinada que facilite y permita el intercambio de informaciones y el análisis de lo hecho". (8)

Por otra parte, es innegable que entre mejor programación, organización y coordinación exista en cualquier empresa o institución, mejores son los medios de Control que cada integrante de la misma pueda ejercer sobre sus propias actividades y más adecuado es también el control recíproco entre todo el personal.

"Si el control se conceptúa como un proceso o mecanismo informativo y comprobatorio de los planes y decisiones formulados y tomados por la Dirección en sus distintos niveles y también en los propios cargos operativos, entonces se puede establecer un adecuado sistema que suministre los datos que se requieren para juzgar las realizaciones y para introducir los factores correctivos que las futuras ejecuciones demanden". (9)

Este concepto de la función de control permite además el establecimiento de normas de auto evaluación, sin que ello impida la libertad de ejecución, sino que, contrariamente, promueva la iniciativa de actuación dentro de ciertas reglas generales; constituyendo un proceso indispensable en todas las fases de labores y en todos los niveles jerárquicos y funcionales. Esta presencia constituye el punto de relación efectiva entre lo planeado y lo ejecutado.

Correspondió a Mary Parker Follett -Señala Wilburg Jiménez Castro- postular el carácter cambiante de toda organización y requerir por tanto, de un control no estático a fin de evitar, según expresa, "... error - que se comete con frecuencia al creer que el mundo se detiene mientras

(8) Wilburg Jiménez Castro.- *Introducción al Estudio de la Teoría Administrativa.* - P-371

(9) *Ibidem.*

estamos dedicados a hacer determinado ajuste. Y no es así, la realidad siempre cambia y debemos mantenernos al tanto de los cambios; y - al mantenerse al día con los cambios en la realidad, provoca, así mismo, cambios". (10)

El mismo autor sintetiza este enfoque a la función de Control - - - -
"... es una actividad continua y presente en todas las otras fases ad ministrativas; su vieja concepción negativa de vigilancia y de temor- ha sido superada por otra de suministro de información, establecimien- to de metas, comprobación de planes formulados y decisiones tomadas, - a fin de que cada cual conozca sus responsabilidades, pueda autoeva- luar sus realizaciones y tomar la indispensable acción corectiva". - (11)

Por último se puede establecer que independientemente de las diferen- tes corrientes conceptuales sobre la función de control, ésta como -- las otras que conforman el *Proceso Administrativo*, no debe considerar- se como un fin en si mismo, ni entenderse sólo con propósitos disci- plinarios. Debe considerarse como un instrumento orientado a indivi- dualizar y a insertar en el momento y al nivel justo de la estructura orgánica, las intervenciones de carácter técnico que sean necesarias, para reencauzar las eventuales desviaciones en la operación con res- pecto a las medidas fijadas y poder mantener el curso normal de la -- misma.

(10) *Wilburg Jiménez Castro.- Introducción al Estudio de la Teoría Ad- ministrativa.- P-372*

(11) *Ibidem.- P-382*

1.2 REQUISITOS PARA UN CONTROL EFECTIVO

Es muy común no considerar que los sistemas de control deben diseñarse "... tanto para la persona como para las tareas específicas a las cuales se pretende que sirvan. Aunque el proceso básico y los fundamentos de control son de naturaleza universal, el sistema real requiere una elaboración especial." (12)

Para que un sistema de control sea efectivo, necesariamente se deben tomar en cuenta ciertos requisitos.

- . El Control debe basarse en *objetivos* o estándares conocidos, para poder actuar de manera correctiva cuando sea necesario.
- . Las técnicas y sistemas de Control son *Eficientes* cuando logran detectar las variaciones entre lo planeado y lo realizado, así como sus causas, con un mínimo de costo o de consecuencias imprevistas "... El costo de obtener los datos, debe ser inferior a los costos evitados por la acción correctiva que facilita el Control..." (13)
- . La *responsabilidad* del ejercicio del control, especialmente en la toma de decisiones estratégicas, es del *Director* encargado de la ejecución de los planes.
- . El Control debe tener *proyección*, lo cual significa que sirve para *futuras* actuaciones, con base en los hechos pasados y presentes. "La tarea de control es detectar las desviaciones potenciales o reales de los planes con suficiente anticipación para permitir una acción correctiva efectiva..." (14)

(12) Koontz y O'Donnel.- Curso de Administración Moderna.- P-728

(13) R. Fischer.- La Práctica del Control de Gestión.- P-16

(14) Koontz y O'Donnel.- Elementos de Administración.- P-126

- . Se deben establecer *medios directos* de información y análisis, - garantizando la calidad de las labores realizadas por el personal. Entre mayor calidad en el trabajo, menor es la necesidad - de emplear controles indirectos.

- . En la medida en que los controles correspondan y proyecten hacia los puntos de la *estructura orgánica* donde descansa la responsabilidad operativa, la aplicación de medidas correctivas se facilitará. "... toda cifra y todo informe usados con propósitos de control, deben ser expresados en términos de la estructura de la Organización". (15)

- . Para que el control sea efectivo, debe ser adecuado a las necesidades de la entidad, a sus responsabilidades operativas y a la - capacidad, sensibilidad y ubicación de las personas que en él intervienen.

- . El establecimiento de estándares confiables, junto con el principio de comparación, aplicable a través de metas o normas prede-terminadas, sirven al control para satisfacer los planes y objetivos. Hace las comparaciones con una *norma* fijada previamente, permite conocer lo que se ha logrado y también analizar las causas de las diferencias.

- . El Control requiere concentrar su atención en los *factores críticos* que permitan juzgar la realización adecuada de determinado - plan.

- . El Director de una entidad, según Frederick W. Taylor, - - - - - "... solamente debe recibir informes condensados, concisos, inva-riablemente de carácter comparativo, cubriendo sin embargo todos los elementos que afecta..." Más eficientes serán los resulta--dos del control en la medida que los Administradores se concen--tren en los casos *excepcionales*.

- . La *acción* es otro requisito importante del Control, ya que sólo se justifica si se ejercita para corregir desviaciones en relación con lo planeado.
- . El sistema de Control debe someterse a *revisiones* periódicas a efecto de evaluar su calidad y vigencia e introducir, en su caso, los ajustes necesarios para que siga siendo útil.

1.3 EL PROCESO DE CONTROL

El Control, desde un punto de vista administrativo, consiste en el conjunto de acciones que se llevan a cabo con el propósito de que las actividades encomendadas a una entidad, organismo o empresa se realicen de conformidad con los planes previamente establecidos.

La secuencia en que estas acciones son aplicadas, constituye el Proceso de Control.

. Definición de los Estándares o Parámetros de Control

Los parámetros que de hecho corresponden a la relación constante meta/objetivo son los elementos que permiten al sistema de control determinar si las actividades de la entidad la están conduciendo o no, en dirección a la situación deseada. La fijación de los parámetros ocurre durante la fase de planeación, conjugándose en este punto con el Control.

En ocasiones los resultados de las actividades que se pretenden controlar, son intangibles, dificultando la fijación de parámetros o estándares ya que su evaluación puede verse afectada con criterios subjetivos. Es por ello, que la fijación de éstos requiere de la mayor atención, de un conocimiento profundo de las actividades de la entidad y de una gran experiencia ya que de otro modo, afectaría no sólo el buen funcionamiento del sistema de control sino también la propia consecución de los propósitos previstos, puesto que si las metas y objetivos fijados son irreales, las actividades pueden orientarse en dirección opuesta a la deseada por la institución.

. Medición de los Resultados

Todo sistema de control debe contar con medios para verificar el resultado de cada actividad. La verificación normalmente debe expresarse en forma cuantitativa, o sea, que "... se puede contar el número de unida-

des similares, cuyo total permite apreciar la eficiencia relativa de una unidad conocida." (16)

Cuando ésto no es posible, se procura efectuarla en forma subjetiva, aunque su valor sea relativo, ya que la medición puede verse deformada por quien lo hace. "... hay muchos resultados intangibles en una empresa cuyos datos no pueden obtenerse directamente; y, sin datos estadísticos concretos, el control no podría ser eficaz..." (17)

Habrán pues actividades con resultados intangibles, que aunque sea difícil su medición, por la importancia que revisten deben estar bajo control.

La medición puede tener dos enfoques: respecto a programas completos y referente a la productividad en unidades específicas. La primera es de alcance más amplio, abarcando el proceso general de la entidad y empleando el logro de objetivos como elementos de medición. Por otra parte para evaluar los resultados de una unidad operativa específica se emplean normalmente mediciones detalladas y precisas, debido a que es más fácil medir la producción que el desempeño.

"El trabajo que es sumamente repetitivo, que requiere poco criterio, que se mueve con un ritmo más o menos constante y que es completamente objetivo, puede generalmente ser medido con bastante exactitud. En contraste, el trabajo de naturaleza creativa, que se realiza en forma irregular y que varía considerablemente en su presentación, es difícil de medir." (18)

Sintetizando, se puede establecer que esta etapa del proceso de control, consiste en determinar lo que se ha logrado. Proporciona la información objetiva que posteriormente se compara con el estándar.

(16) George R. Terry. *p Principios de Administración.* - P-625

(17) *Ibidem*

(18) *Ibidem*

Para llevar a cabo estas acciones en forma adecuada, deben cumplirse los siguientes aspectos:

1. Es importante medir los resultados, pero también analizarlos.
 2. Realizar las mediciones, en los diferentes niveles de autoridad.
 3. Seleccionar unidades de medida para evaluar las actividades -- presentes y futuras.
 4. La técnica de medición a unidades orgánicas, pueden considerarse representativas en la medición que se aplica a un grupo.
- . Comparación de los Resultados con los Parámetros.

Esta fase consiste en comparar los resultados obtenidos, contra aquellos que se pretendían alcanzar. Por la naturaleza misma de incertidumbre que tiene la planeación, es raro que haya coincidencia entre lo previsto y lo real, siendo por ello de importancia establecer la ejecución del plan. Por tal motivo, es conveniente la aplicación de criterios adecuados, ya que mientras algunas desviaciones relativamente pequeñas son aprobadas dentro del funcionamiento de alguna actividad, en otros casos, una ligera desviación puede traer consecuencias graves.

"... El funcionario a cargo del Control debe, en consecuencia, analizar, evaluar y juzgar los resultados como parte definida del proceso de Control." (19)

Es importante señalar que la comparación debe efectuarse como base al principio de excepción, ya que el control administrativo se facilita al fijar la atención sobre las variaciones importantes de los resultados operados.

(19) *Ibidem.*

. Definición y Ejecución de las Correcciones.

Una vez verificada la desviación, establecida su causa y evaluada su -- importancia o gravedad, se hace necesario analizar las posibles soluciones y seleccionar aquellas que parezcan más adecuadas.

Las soluciones así encontradas deben traducirse en instrucciones claras para que se encarguen de ejecutarlas, con un grado de detalle adecuado y tomando en cuenta los niveles jerárquicos.

Este último paso en el proceso de control, puede considerarse como el - hecho de hacer cumplir las correcciones; viendo que las operaciones --- sean acordes con lo previsto, o bien, que sean revisadas y en su caso - irreales.

Siempre que se detectaran variaciones importantes, se requerirá, no sólo de acciones inmediatas y enérgicas, sino comprobar que se apliquen.

Un control efectivo, no puede tolerar demoras innecesarias, excusas, -- ajustes interminables o excepciones excesivas.

A pesar de lo anterior la acción preventiva es preferible a la acción - correctiva. Esta etapa del proceso de control no debe implicar necesariamente la búsqueda de problemas para corregirlos, sino el descubri--- miento de la verdadera causa de la dificultad, haciendo lo posible para eliminar el origen de la variación, logrando con este procedimiento mayor grado de cooperación y ayuda, consiguiendo una actitud favorable de los integrantes de la Organización, hacia el Control.

Los pasos básicos del proceso de control, una vez establecidos los es-- tándares u objetivos, son: recopilar los datos durante el funcionamien-- to, compararlos con los estándares y si el funcionamiento no correspon-- de al estándar, informar oportunamente para la toma de medidas correctivas.

Un ejemplo muy ilustrativo de lo anterior es el que presenta Josph A. -

Litterer relativo a la temperatura que debe tener una casa con calefacción. "... Esta aplicación elemental de control empieza cuando la temperatura en la casa baja a un nivel inferior al deseado... En el termostato, un dispositivo indicador de la temperatura detecta la temperatura baja y hace que se cierre el circuito; se enciende así el calentador, - se calienta la casa y aumenta la temperatura. El termostato detecta -- cuando la temperatura de la casa llega a un máximo, ...y abre el circuto haciendo que el calentador deje de funcionar y evitando, así, que la casa se caliente más. Cuando la temperatura baja... la secuencia se repite." (20)

En este ejemplo se puede identificar claramente todos los elementos básicos del ciclo de control: existe una etapa de recopilación de datos - que realiza el "sensor, después viene la comparación o verificación de la información captada, contra los estándares preestablecidos a través de un "discriminador" y en caso que de la comparación se detecten variaciones, se toman las medidas correctivas a través de la unidad "Toma de Decisiones". La acción correctiva es posible gracias a la realimenta--ción que se produce, complementando el circuito de control.

"La ilustración del termostato es un *circuito de control cerrado*. En - otras palabras, el rendimiento actual proporciona información que se - emplea para controlar el funcionamiento futuro pasando por un circuito -- de retroalimentación mediante un sensor, discriminador y toma de deci--siones y luego pasa a ser actividad. Lo contrario a este sistema son - los *circuitos abiertos*. En este caso, las actividades pueden cambiar - de acuerdo con un plan o programa, pero no existe forma de evaluar el - funcionamiento actual para modificar los futuros." (21)

El ejemplo claro de un *circuito de control abierto* -señala el mismo - - autor- corresponde a la lavadora automática de ropa, ya que funciona durante un tiempo predeterminado y su objetivo es precisamente lavar la -

(20) Joseph A. Litterer.- *Análisis de las Organizaciones*.- P-497

(21) *Ibidem*.- P-499

ropa. Sin embargo, al finalizar este lapso deja de operar, esté o no -
limpia la ropa o inclusive aún cuando ni siquiera ésta hubiese sido in-
troducida. En este caso, hace falta el *sensor* y el *discriminador* sien-
do proporcionados por un elemento externo: el ama de casa.

"En un circuito cerrado, el sensor, el discriminador y la toma de deci-
siones son todos parte de un mismo sistema. En un circuito abierto fal-
ta uno o más elementos y por tanto, la retroalimentación no es posi- --
ble." (22)

1.4 INSTRUMENTOS DE CONTROL

En el inciso anterior se analizó el proceso de control en un aspecto - eminentemente conceptual. Ahora trataré de explicar en forma somera y enunciativa los instrumentos -mecanismos o técnicas les llaman algunos autores- que se pueden emplear para desarrollar el proceso de control.

Wilburg Jiménez Castro los resume en tres grupos: "1) informes, 2) análisis de lo realizado como complemento de los primeros, y 3) acción co rrectiva" (23)

George R. Terry inclusive los inserta directamente en las etapas que - él considera, conforman el proceso de control y caso similar aún cuando con otro enfoque, es el tratamiento que le dá R. Fisher (24) y finalmente, Koontz y O'Donnell los considera como "mecanismos de control no presupuestal tradicionales" (25)

A pesar de las aparentes discrepancias, se puede establecer que las di ferencias son de forma y de presentación, por lo cual para efectos de este trabajo se utilizará la clasificación que hace Wilburg Jiménez -- Castro.

. Informes Administrativos

Estos instrumentos, mecanismos o técnicas, pueden considerarse íntimamente ligados a la fase de *Medición del funcionamiento* en el proceso - de Control.

Desde el punto de vista de la forma, puede haber informes verbales o - escritos, cuya aplicación varía según la magnitud de la entidad o la - actividad analizada. Mientras que para un Gerente de Ventas es importante cambiar impresiones verbales con sus vendedores periódicamente,-

[23] Wilburg Jiménez Castro.- *Introducción al Estudio de la Teoría Administrativa.*- P-376

[24] R. Fischer.- *La Práctica del Control de Gestión.*- P-23 y 24

[25] Koontz y O'Donnell.- *Las Bases de la Administración.*- P-375

no sólo para saber como van las cosas, sino para ofrecer sugerencias y dictar medidas de apoyo; para efectos estadísticos, forzosamente los informes deberán ser escritos.

Hay también informes rutinarios, como los que produce en forma constante contabilidad o personal y hay otros variables, esporádicos y en forma de gráficas que reflejan objetiva y muy claramente las tendencias y variaciones.

Sin embargo, los informes deben cumplir con ciertas características para que sean efectivos.

- 1.- Deben ser sencillos y concretos. Dado que los informes normalmente sirven para la toma de decisiones, estratégicas y operativas que corresponden a los niveles directivos, es recomendable presentar una síntesis de los principales hechos y conclusiones.
- 2.- Deben ser oportunos pero sin demérito de su calidad y exactitud.
- 3.- Deben ofrecer comparaciones con parámetros más que con datos cronológicos y, de acuerdo a las conclusiones presentadas, incluir su gerencias para la acción correctiva.
- 4.- De ser posible, presentar gráficas, cuadros de resumen y otro tipo de información estadística, que faciliten la visualización de los datos ofrecidos y que hagan atractivo el informe.

. Análisis de Resultados o Realizaciones

Este instrumento o técnica, puede realizarse a través de la comparación con las metas o estándares o a través de observaciones personales.

La comparación de lo realizado con lo programado deberá efectuarse lo más cerca posible del lugar de trabajo, puesto que facilita la revisión.

sión y permite detectar lo que requiera corrección. El enfoque que se debe dar a dicha comparación, será principalmente hacia las excepciones.

"Los análisis -dice Wilburg Jiménez Castro- siempre representan un costo mayor que los informes y máxime cuando ellos tratan de conocer aspectos cuantitativos, tal como sucede con las llamadas técnicas de --- *Control de Calidad* que requieren estándares muy variados" (26)

En la practica no hay que olvidar que el mejor control desde luego es el directo, ir al área revisada y tomar nota de lo que se hace.

No hay que perder de vista que a pesar de los mecanismos que ayudan a la consecución de los objetivos que plantean los organismo, el problema del control, es aún medir las actividades de los seres humanos; pero el control directo también ofrece limitaciones ya que absorbe un -- tiempo excesivo, restándolo para otras actividades igualmente esenciales, o bién, por evitar el excesivo empleo de tiempo, puede hacerse a la ligera con resultados todavía peores.

Otro medio que se emplea para realizar esta actividad, es que cada mando se reserve personalmente los controles más importantes; despertar - en el personal la responsabilidad acerca de la evaluación de las propias labores.

También se pueden crear "... unidades centrales normativas que operan- do horizontalmente en la empresa o institución como es todos mayores - pueden llevar a cabo el establecimiento y supervisión técnica de los - estándares, tanto desde el punto de vista de su terminación como de su operatividad." (27)

Este mismo autor abunda sobre la idea anterior y se remite nuevamente a lo expresado por Mary Parker Follett "... significa más y más corre-

(26) *Wilburg Jiménez Castro.- Introducción al Estudio de la Teoría Ad- ministrativa.- P-378*

(27) *Ibidem.- P-378*

lación de muchos factores, más que la implantación de determinado método. El secreto es que el control nazca de la interacción o interrelación de las partes en un todo. A ello debe tender un moderno sistema. Por eso la importancia de la coordinación como medio de control."

Señala además que por medio del contacto constante y directo, de la coordinación entre labores de política y de planificación, reciprocidad de todos los factores y la idea clara que el control es ininterrumpido, se puede lograr un sistema armónico de trabajo que facilite el autocontrol.

. Acción Correctiva

Mientras que algunos criterios consideran a esta técnica o instrumento de control como el punto donde se conjugan las otras funciones administrativas, otros la consideran como la razón de ser de todo el proceso de control y seguramente sin que sea la etapa más importante en este proceso, se estima que el control no queda limitado a conocer los resultados y comprobar el grado en que se han dejado de cumplir las previsiones, sino que también analiza las causas del incumplimiento y busca la acción adecuada para lograr el fin propuesto.

Así pues, las acciones correctivas que se propongan y apliquen deberán ser acordes con las causas que originaron la desviación.

A continuación se presenta un cuadro con las principales causas de variación y las medidas correctivas que puedan aplicarse.

CAUSAS DE VARIACION

CORRECCIONES

. No se cumplen los presupuestos en que se basa el plan.

. Ajustes internos o externos de los factores que lo requieren para adecuar las acciones a la satisfacción de las metas, o bien; a la revisión y cambio de éstas.

- . Los supuestos de orden interno - fueron insuficientes o inadecuados.
- . Falló el personal. Alguien no cumplió con sus obligaciones.
- . Insuficiencia de medios materiales de cualquier tipo.
- . La estructura de la empresa o - Institución no resultó adecuada a las exigencias del plan.
- . Revisión de las técnicas y - enfoques, directrices y transferencia del personal.
- . Adiestramiento adecuado de - personal. Mejoramiento de - las motivaciones en el personal, sanciones, cambios, etc.
- . Modificar el plan o eliminar dichas insuficiencias.
- . Reorganización.

C A P I T U L O 2

CLASES DE CONTROL

2.1 SEGUN EL MOMENTO DE SU APLICACION

El momento más oportuno para la aplicación del control, debe fijarse -- en función de los objetivos y propósitos del mismo.

Una operación administrativa o una transacción financiera, tiene su origen por una idea, por una necesidad o una rutina; se desarrolla, y termina perfeccionándose. En este proceso, el control puede aplicarse antes de su perfeccionamiento, en cuyo caso, se está ante el control previo, "a priori", preventivo etc.; o bién, su aplicación sucede una vez que la operación se ha completado y entonces se habla de un control -- "a posteriori" o correctivo.

Sin embargo, cuando el control se aplica no sólo a una acción aislada, -- como en el planteamiento anterior, sino que es ejercido sobre alguna actividad genérica, o bien, sobre la totalidad de las que realiza cualquier entidad, se puede señalar que además del control preventivo -- constituido por normas, políticas y procedimientos-, y del posterior -- a través de las auditorías-, interviene también el concomitante.

Así pues, puede haber mecanismos de control aplicados durante la ejecución misma de las actividades, verificando a través de revisiones y supervisión, que éstas se desarrollan de acuerdo a las disposiciones establecidas, dando lugar al control concomitante llamado también control actual o control durante.

Los diferentes tipos de control no necesariamente se contraponen, sino que en determinadas condiciones pueden ser complementarios.

La decisión de emplear un tipo aislado de control o una combinación de ellos, está en función del carácter del sistema que se desea controlar y del nivel de complejidad que convenga introducir en los mecanismos de control.

2.1.1 CONTROL PREVIO

Para explicar y justificar este tipo de control, habrá que partir de -- la idea que el control debe ejercerse con anterioridad a la acción, a -- fin de prevenir que se contravengan las normas establecidas, así como -- para encauzar las actividades por los medios más convenientes.

La aplicación de este tipo de control es responsabilidad exclusiva de -- las Dependencias y Entidades del sector público y forman parte integral de sus propios sistemas de control interno. Por tal motivo, el control previo siempre es interno, razón por la cual el titular es responsable de asegurarse que esté constituido dentro del sistema administrativo. -- Así mismo debe ser desarrollado por los propios servidores públicos res-- ponsables del trámite ordinario de las operaciones, sin que deban crear se unidades especiales para tal fin, ya que causaría demoras y obstáculos en el flujo de las operaciones y su costo podría resultar mayor que el beneficio derivado del control aplicado.

Al control previo se le ha dado una doble acepción.

a).- Aquélla que lo considera como el examen individual de las operaciones antes de su realización o bién como el conjunto de mecanismos- y procedimientos que deban establecer las Dependencias y Entidades Públicas, para analizar las operaciones que hayan proyectado realizar, antes de su autorización o de que ésta surta efectos.

Esta forma de control induce y canaliza la acción y en cierto modo resta la iniciativa, ya que fiscaliza previamente las autorizaciones, con lo cual hay poca participación del personal, generándose en él un sentido de autorestricción. Por otro lado, le resta dinamismo a las operaciones, al tener ellas que pasar todas las aprobaciones por el control de la persona que lo ejerza, salvo que ese control previo sea obligatorio únicamente para los trámites fuera de rutina, o que se aplique el -- principio de excepción.

Hay que apuntar como ventaja, que el control previo especialmente en erogaciones, asegura que no se quebranten las normas de administración financiera, lo cual en determinadas circunstancias puede ser de mucha importancia para el buen éxito de la Dependencia o Entidad. Además, como control efectuado para la verificación de las actividades administrativas, goza del derecho de voto y, por consiguiente puede ser de enorme eficacia.

A pesar de ello, este control ejerce una acción de freno sobre la administración, precisa de un personal considerable y además hace difusos los límites de la responsabilidad.

b).- El otro enfoque que se le puede asignar al control previo, es el establecimiento de normas, políticas y procedimientos que tiendan a prevenir que sucedan situaciones negativas, eliminando acciones indeseadas, evitando la posibilidad que surjan o se lleven a cabo.

"... En una empresa comercial se evita que los ejecutivos jóvenes hagan gastos excesivos, restringiendo la cantidad de dinero de que pueden disponer..." (28)

Este tipo de control, aún cuando su carácter sigue siendo interno, su aplicación se lleva a cabo directamente por los órganos internos de control, verificando y comprobando selectivamente que las operaciones realizadas cumplan con las normas establecidas; o sea que el control previo se constituye precisamente de esas disposiciones legales y normativas establecidas para evitar la aparición de situaciones negativas o inhibir su recurrencia.

Considero que ambos enfoques son válidos y en cierto momento pueden interactuar, complementándose mutuamente.

Algunos criterios señalan que los gastos tienen lugar durante ciertas-

(28) Joseph A. Litterer.- Análisis de las Organizaciones.- P-496.

fases o etapas, o sea, que el control *a priori* será eficaz si intervienen durante la fase en que no se han contraído obligaciones legales externas.

Por consiguiente, estiman que un mero control de las disposiciones o un control de las órdenes de pago no será demasiado eficaz, sino que es necesaria una fiscalización preventiva para asegurar que el presupuesto va a ser correctamente ejercido. La fiscalización preventiva de los gastos públicos puede hacerse tanto en el momento de su aprobación, como en el momento anterior al pago. Se considera que la fiscalización preventiva más eficaz es la que se ejerce en el momento de acordar un gasto.

2.1.2 CONTROL CONCOMITANTE

A esta forma de control, como ya se señaló, también se le conoce en los términos de: *control durante, actual, operativo, etc.*

Partiendo de la base que el control es la función administrativa que verifica la concordancia de los hechos con los planes establecidos, para que sea eficaz debe basarse en el presente, en las medidas correctivas que tiendan a solucionar los problemas.

"El Control tiene como objeto cerciorarse de que los hechos vayan de acuerdo con los planes establecidos. Si es así, el control debe estar forzosamente relacionado con el presente. Dicho de otro modo, el control rige para todo lo que sucede en la actualidad. El Control tiende a detectar las deficiencias en las operaciones para tomar medidas correctivas en un momento determinado. De modo que el control se debe ejercer no en lo que haya ocurrido en el pasado, sino en lo que está ocurriendo en el presente. (29)

El Control concomitante pues, se ocupa de ajustar el desempeño de una función necesaria para lograr un objetivo y normalmente estos "ajustes" deben darse por los propios responsables de la actividad, para evitar -

(29) Burt K. Skanlan.- *Principios de la Dirección y Conducta Organizacional*. - P-524

que sean impuestos por instancias exteriores. Un ejemplo sería:

"... hacer girar el volante de un automóvil cuando éste derrapa -- ligeramente", o bien, "... retirar un poco el pie del acelerador - cuando se llega a una velocidad superior a la segura"... (30)

El control concomitante brinda también la oportunidad de evaluar y ajustar los parámetros del sistema para las operaciones futuras.

En este tipo de control, el área revisada se somete a un examen después de concluidas determinadas actividades. En caso de aprobación, se permite la actividad siguiente, pero si hubiera necesidad de alguna rectificación, el proceso se interrumpe hasta que se subsanen las irregularidades.

Es el caso típico del control de calidad. Una pieza de la línea se somete periódicamente a una revisión, la que se realiza de acuerdo a las normas y especificaciones preestablecidas y se determina si puede reincorporarse a la línea de producción, si se repara o acondiciona, o bien si en definitiva se desecha.

2.1.3 CONTROL POSTERIOR

Llamado también *control correctivo, post control o evaluación*, es la acción de verificar si las cosas finalmente salieron como se esperaba. Esta revisión se efectúa después de realizadas las operaciones y por lo tanto se está en posibilidad de recopilar toda la información acerca -- del resultado obtenido y efectuar un diagnóstico más cercano; aún cuando cabe señalar la imposibilidad de corregir algo que ya está hecho.

Este tipo de control al igual que el *Concomitante*, se basa en un buen sistema de normas, pero fundamentalmente en la comprensión que el personal operativo tenga sobre ellas. Permite un mayor dinamismo en la ejecución y fortalece el espíritu de grupo, al promover en cada uno de sus miembros, un sentido de auto control sobre sus propias actuaciones.

(30) Joseph A. Litterer.- *Análisis de las Organizaciones*.- P-496

Así pues, el *control posterior* sólo se aplica después de concluída toda la operación y la información obtenida que servirá para la acción correctiva, sólo se utilizará en el futuro, cuando se inicie la planeación de un nuevo ciclo de actividades; independientemente de aquellas observaciones de gran relevancia o gravedad que requieran la aplicación de medidas correctivas inmediatas.

Por lo anterior, se puede establecer que:

El Control *correctivo o "a posteriori"* consiste en el examen posterior de las operaciones financieras y administrativas de una dependencia o entidad y se ejerce por medio de la auditoría gubernamental, sea ésta interna o externa, ya que constituye el instrumento de control -- posterior más eficaz, destinado a evaluar la organización, la contabilidad, las finanzas y todos los otros aspectos operativos de una determinada dependencia o entidad.

2.2 SEGUN QUIEN LO APLICA

2.2.1 EL CONTROL INTERNO

El Control es una expresión utilizada con el objeto de describir todas las medidas adoptadas por los titulares y administradores en general, para dirigir y verificar las operaciones que se realizan en sus dependencias y entidades. A pesar que no existe un sistema definido en forma separada, con sus propias políticas, normas, manuales, etc.; los procedimientos y procesos de control interno están incluidos en todos los demás sistemas administrativos.

En principio, habrá que diferenciar la función de control como parte integrante del *Proceso Administrativo* y el control interno como un mecanismo integrado por varios sistemas de control, procedimientos o disposiciones etc., que servirán precisamente para que los responsables de la administración cumplan con la función de control.

El control como función, es parte integrante a todos los actos y procesos administrativos de una entidad, es decir, que no puede concebirse por separado. El vocablo *Control* se usa con una amplia gama de sentidos y aplicaciones, por tal motivo el término *Control Interno* se emplea para dar énfasis a su naturaleza propia dentro de la entidad y la responsabilidad principal de su titular por su funcionamiento efectivo. Puede adaptarse a cualquier actividad operativa y toma sentido concreto, únicamente cuando se asocia con una situación operacional específica.

2.2.1.1 CONCEPTOS Y DEFINICIONES DE CONTROL INTERNO

Inicialmente, al concepto de control interno se le daba un sentido eminentemente financiero, puesto que fue definido y desarrollado por la profesión de Contadores Públicos, asignándole finalidades primordial-

mente de protección de activos, prevención de fraudes y exactitud en -- registros contables.

George E. Bennet señala que ... " un sistema de control interno puede de finirse como la coordinación del sistema de contabilidad y de los procedimientos de la oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, comprueba continuamente el trabajo de otro empleado o empleados, hasta determinado punto que pueda implicar la posibilidad de fraude". (31)

Por su parte Victor H. Stempf, anota ... " El sistema interno de comprobación y control puede explicarse como la distribución apropiada de funciones del personal, de tal manera que el trabajo de cada empleado puede coordinarse y comprobarse independientemente del trabajo de otros empleados". (32)

Aún recientemente el C.P. Gonzalo Vivanco F. ha definido el Control Interno como ... "El plan de organización, el conjunto de métodos y procedimientos que en forma coordinada, homogénea y sistemática sirven a la entidad para salvaguardar sus activos y verificar que la información interna que produce la misma, es precisa, confiable y oportuna y que además se ha apegado a las normas, procedimientos, manuales y métodos previstos para tal fin". (33)

La orientación financiera del control interno, generalmente incluye aspectos sobre los sistemas de autorización, aprobación, división de labores, registros e informes contables de las operaciones, a la custodia y controles físicos sobre los recursos materiales y financieros de la entidad.

[31] George E. Bennett, *Fraud, Its Control Through Account*; P-15, citada por Wilburg Jiménez Castro en su obra *Introducción al Estudio de la Teoría Administrativa*. - P-382

[32] Victor H. Stempf. *La Influencia del Sistema Interno de Comprobación en Procedimientos de Auditoría*; citado por J. Gómez Morán en su obra *El Control Interno en los Negocios*. - P-16

[33] Gonzalo Vivanco F. - *El Control Interno*; P-1 Conferencia presentada en la reunión de Contralores Internos del Sector D.D.F. en el I.N.A.P. Mayo 1983.

Con el desarrollo de la profesión de Administración de Empresas, se ha modificado el concepto de este término, ampliando su enfoque hacia el ámbito de la eficiencia y productividad, así como al cumplimiento de los planes de la entidad.

El Instituto Americano de Contadores, incluyó desde 1948 esta variante en la definición que presenta a través de su Comité de Procedimientos. "El sistema de control interno es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que adopta la administración de una entidad - para ayudar al logro del objetivo administrativo de asegurar, en cuanto sea posible, la conducción ordenada y eficiente, incluyendo la adherencia a las políticas administrativas, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la corrección de los registros contables y la preparación oportuna de información financiera confiable." (34)

Uno de los primeros autores nacionales que contempla este enfoque, es el C.P. Joaquín Gómez Morfín, definiendo el control interno como: - - - "... un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de una empresa, pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa." (35)

El Maestro y Lic. Eugenio Sisto Velasco, va más allá al establecer que el control interno "Es el conjunto de medidas tomadas en la planeación organización e integración de un organismo social, para cerciorarse de que se haga un uso adecuado de la autoridad delegada y que se opere de acuerdo con los planes trazados, evitando hasta donde sea posible el desperdicio, los errores, los fraudes y la ineficiencia; es decir, promoviendo mayor productividad." (36)

(34) Federación Internacional de Contadores; Boletín 6; Estudio y Evaluación del -- Sistema de Contabilidad y los Controles Internos relativos, con respecto a una Auditoría. P-6

(35) Joaquín Gómez Morfín, El Control Interno en los Negocios P-17 (el subrayado es del alumno)

(36) Eugenio Sisto Velasco, Tesis Profesional; El Control Interno, Instrumento del Administrador de Empresas. P-28

Finalmente, la definición aprobada y presentada como recomendación en el VIII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadores Superiores, en la Ciudad de Madrid, España, el año de 1974 es la siguiente: "El control interno de una entidad y organismo comprende el plan de organización y el conjunto de medios para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia en las operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados."

Esta última definición la considero muy completa y actual, además que refleja, a mi modo de ver, los objetivos generales de los órganos internos de control, como se podrá concluir posteriormente.

2.2.1.2 FINALIDAD DEL CONTROL INTERNO

Una vez definido el marco conceptual del control interno, se puede establecer que su finalidad consiste principalmente en:

- . Promover la eficiencia y productividad, estableciendo una adecuada división del trabajo que permita salvaguardar los recursos de las entidades, contra los errores y fraudes.
- . Obtener información tanto financiera como administrativa, veraz, confiable y oportuna.
- . Vigilar y fomentar el cumplimiento de los planes y programas de la entidad.
- . Estimular y verificar la adhesión de las operaciones de la entidad a las disposiciones, políticas, procedimientos, etc. tanto internas como externas, que conforman el marco normativo.

2.2.1.3 ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO

Un Sistema de Control Interno adecuado, en una entidad pública, debe -
contener los siguientes elementos básicos:

- . Un *plan de organización* que prevea la separación apropiada de -
funciones.
- . *Métodos y procedimientos* de autorización y registro que posibi-
liten el control financiero y administrativo sobre los recursos,
obligaciones, ingresos, gastos y patrimonio; así como sobre los
proyectos y ejecuciones de obras públicas y/o servicios.
- . *Empleo de prácticas sanas* en el desarrollo de las actividades y
funciones de cada área operativa.
- . Asignación de *personal* idóneo para el cumplimiento de sus atri-
buciones y responsabilidades.
- . Un efectivo sistema de *supervisión* para la verificación y com-
probación del debido cumplimiento, por parte del personal, de -
las políticas y procedimientos establecidos.

2.2.1.4 PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO

Constituyen los postulados establecidos por cada entidad que uniforman
los métodos, procedimientos y acciones, permitiendo, a través de su --
aplicación, organizar y mantener un sólido sistema de control interno-
administrativo y financiero; facilitando además llevar a cabo su eva--
luación e identificar el grado de responsabilidad de los servidores en
los diferentes niveles de la dependencia o entidad pública.

Es conveniente señalar que los principios de control interno, en reali

dad con criterios que pueden modificarse de acuerdo a las necesidades de cada organismo facultado para ello, dependiendo su implementación, de las políticas, normas y naturaleza del sistema; por lo tanto, a continuación se enuncian las más representativas, mismas que se derivan del Curso de *Orientación al Sistema Integrado de Administración Financiera y Control*, impartido por la Contraloría General de la República de Ecuador.

1.- Asignación de responsabilidades, su alcance y limitación.

Deberán formularse instrucciones escritas y adecuadas que contemplen los aspectos importantes de las funciones de cada puesto, así como las responsabilidades y atribuciones de los servidores públicos que los desempeñan. Cualquier modificación deberá ser expresamente autorizada.

2.- Separación de funciones de carácter incompatible.

Las funciones de tramitación, autorización, pago, contabilización de operaciones y de custodia de recursos, deben separarse dentro del plan de organización de la entidad; sin que esto implique necesariamente la creación de nuevas unidades operativas.

3.- Ninguna persona deberá responsabilizarse por una transacción completa.

Una sola persona puede cometer errores u omisiones. Cuando son varias, aumenta la probabilidad de detectarlos oportunamente.

4.- Selección de personal capacitado.

En la selección de servidores públicos, debe exigirse que cumplan con el perfil del puesto y que cuenten con la capacidad técnica, experiencia profesional requerida y honestidad comprobada, verificando además, que no exista impedimento legal para su desempeño.

5.- Pruebas continuas de exactitud.

Con el objeto de garantizar la corrección de las operaciones, así -

como de su contabilización, se deberán realizar en forma constante arquéos, conciliaciones, verificaciones físicas, etc.

6.- Rotación de personal en actividades similares.

Los cambios periódicos a los servidores públicos con funciones similares de custodia, administración y contabilización de recursos materiales y financieros, permite su capacitación para cumplir --- otro tipo de funciones, disminuye el riesgo de encubrimiento de -- errores o fraudes y, se evita el tener que adiestrar constantemente al nuevo personal.

7.- Afianzar en forma suficiente al personal que maneje y custodie recursos materiales o financieros.

8.- Instrucciones por escrito.

Los procedimientos de autorización que aseguren el control previo y el registro oportuno de las operaciones financiera y administrativas, deben establecerse por escrito.

9.- Utilización de formatos prenumerados.

Debe establecer el uso permanente de formatos prenumerados e impresos, así como el control sobre su emisión, custodia y manejo. Cuando algún formato sea inutilizado, el juego completo del documento deberá ser cancelado y archivado en su secuencia numérica.

10.- Limitación en el manejo de efectivo.

Utilizar desembolso en efectivo exclusivamente para necesidades urgentes e importes reducidos, por medio de fondos fijos de caja, -- previamente establecidos, de acuerdo a los requerimientos mínimos de cada entidad.

11.- Sistema Contable adecuado.

Se deberá establecer un sistema único de contabilidad e información financiera que integre sin excepción las operaciones financie

ras tanto patrimoniales como presupuestales. Así mismo se incluirán los recursos materiales y financieros que pertenezcan a terceros, de tal suerte que ningún derecho u obligación queden excluidos de los registros e informes contables.

12.- Depósito inmediato y por su totalidad de los ingresos recibidos.

Los ingresos normalmente deberán ser revisados, registrados y depositados en su totalidad, dentro de las veinticuatro horas siguientes a su recepción.

Evitar que el efectivo proveniente de los ingresos directos, se emplee para pago de gastos, cambio de cheques personales o de cualquier otro tipo.

13.- Uso mínimo de cuentas bancarias.

Las entidades del sector público que reciban directamente y en efectivo su presupuesto, pueden contar con cuentas corrientes bancarias, a nombre de ellas, limitando su número a las estrictamente necesarias.

14.- Uso de equipos mecánicos y/o electrónicos.

Las dependencias y entidades que tengan volúmenes importantes de operaciones, deben contar con equipos que faciliten su control y proporcionen elementos de seguridad. Su adquisición estará de acuerdo a las necesidades y posibilidades del organismo.

2.2.2 CONTROL EXTERNO

El control externo es aquél que se ejerce a través de instancias ajenas a las dependencias y entidades del sector público.

Los órganos superiores de fiscalización y control son: La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, dependiente del Poder Ejecutivo; y la Contaduría Mayor de Hacienda, máxima instancia de fiscaliza---

ción, que depende del Poder Legislativo.

Principalmente, el control que ejerce la Secretaría de la Contraloría General de la Federación es a través de auditorías externas, ya sea con tratando despachos de contadores públicos independientes o realizadas directamente por dicha Dependencia a través de revisiones especiales.

Independientemente de estas acciones, la Contaduría Mayor de Hacienda, revisa la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal, verificando que las Dependencias y Entidades ejercieron los recursos presupuestales autorizados cumpliendo con las disposiciones legales establecidas y con apego estricto a sus presupuestos, -- programas y proyectos aprobados. En caso necesario, también tiene facultades para realizar revisiones directas en dichas Dependencias.

Ambas instancias superiores esta previsto que actúen en forma coordinada, incrementando substancialmente la función de fiscalización y control en el sector público.

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, además de contar entre sus atribuciones el determinar la legalidad en el proceso del gasto público, también efectúa un análisis verificador de la gestión, a través de la medición de rendimientos obtenidos en la ejecución de los programas, con metas y objetivos preestablecidos, para lo cual evalúa el costo y los niveles de productividad con que fueron utilizados los recursos autorizados a las unidades ejecutoras.

El control externo tiende pues, a lograr la regularidad y corrección de la administración del patrimonio del Estado y evalúa los resultados obtenidos, con los planes y objetivos preestablecidos, a fin de mejorar la eficiencia administrativa.

Por lo tanto, se puede definir al control externo como la acción sistemática y continua que realizan los órganos superiores de fiscalización y control, a través de la adopción de principios y promoción de normas-

y procedimientos de carácter general, recomendando e imponiendo la --- obligación de su aplicación en las entidades sujetas a su control, ten dientes a establecer y/o perfeccionar los sistemas y unidades de con-- trol interno con la finalidad de obtener eficiencia en su funcionamien to.

Por las características y objetivos del control externo, se puede de-- cir que éste será siempre "*a posteriori*". Así mismo, es importante se ñalar que sus acciones se complementan con las que a su vez, llevan a - cabo los órganos internos de control.

2.3 SEGUN SU NATURALEZA

2.3.1 CONTROL FINANCIERO

Cuando el control se aplica fundamentalmente a las operaciones financieras (ingresos o gastos), cuando se orienta a la evaluación presupuestal, o bien cuando se examina la contabilidad y los estados financieros y resultados, se está hablando de un *Control Financiero*. Este puede ser previo, concomitante o posterior y, dependiendo de quién lo ejerce, puede ser interno o externo.

La contabilidad y sus registros, tanto patrimoniales como presupuestales constituyen finalmente el objeto del examen para ejercer el control financiero. Si no hay contabilidad, si no hay registros patrimoniales y presupuestales que conforman la historia de las transacciones, la comparación entre lo previsto y lo realizado, es casi imposible de realizar.

Por tanto, se puede decir que el control financiero está integrado por el control contable y el control presupuestal.

Aún cuando considero que actualmente en la práctica, el aspecto contable y el presupuestal se manejan en forma separada y en ocasiones se ubican hasta en posiciones y actitudes totalmente opuestas, dicha situación es inadmisibles, ya que el presupuesto, como instrumento de control debe integrarse definitivamente a la contabilidad y ésta debe dejar de tener exclusivamente el carácter patrimonial y contemplar también el aspecto presupuestal.

No se puede entender a la contabilidad gubernamental aislada, proporcionando solamente información histórica y generalmente inoportuna. Se debe pensar en un Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental que contemple, entre otras cuestiones importantes, la vinculación de las operaciones patrimoniales y las presupuestales; es decir, que las acciones del Estado a través de programas y proyectos, se reflejen y sean plenas-

mente identificables en el patrimonio de cada entidad y que el logro de metas y objetivos previstos, sean captados e informados oportunamente a través de la misma contabilidad.

Sin embargo, y exclusivamente para fines de este trabajo, presentará por separado lo referente al control contable y al presupuestal.

2.3.1.1 CONTROL CONTABLE

La Contabilidad es un sistema que forma parte de la organización financiera y comprende el proceso de las operaciones patrimoniales y presupuestales del Estado y Entidades Públicas, expresadas en términos monetarios, desde su registro inicial en libros, hasta el informe sobre ellas en interpretación y consolidación; comprendiendo además, los documentos, registros y archivos de las transacciones.

Su finalidad es establecer, operar y mantener en las dependencias y entidades públicas, un sistema único de información que integre las operaciones financieras tanto patrimoniales como de presupuesto.

En este sentido, la contabilidad por sí misma es un mecanismo de control, puesto que previamente al registro de cada operación, compara las normas con la realidad, procediendo solamente si hay coincidencia.

El examen de la contabilidad y sus registros, contribuyen pues al aspecto medular en la aplicación del control financiero.

En otras palabras, sin contabilidad, casi no sería posible aplicar un control financiero en una entidad pública.

"El Control Contable representa un plan de organización y un conjunto de métodos y procedimientos cuyo objeto fundamental es proteger al acti

vo de la empresa y la confiabilidad de los estados financieros..." (37)

En el Control contable, de carácter interno, se pueden emplear las tres formas de control según el momento de su aplicación.

El control previo, constituido por las disposiciones y políticas que sobre el particular haya emitido el Titular de la entidad, o las instancias normativas, además de los mecanismos e instrumentos que deberán estar implícitos en los manuales de procedimientos.

El control concomitante, ejercido a través de verificaciones permanentes a las diferentes fases de una transacción, comprobando no solamente que las operaciones realizadas se apeguen a la norma, sino que cuenten con los requisitos de propiedad, legalidad y veracidad. Estas comprobaciones deberán darse de manera automática en todo el proceso de revisión, autorización y pago a través del personal operativo y selectivamente, por medio del órgano interno de control.

El control posterior, corresponde a las revisiones que internamente se lleven a cabo, sobre los estados financieros, para verificar la exactitud y corrección de los registros, así como de la razonabilidad en los saldos reflejados; constituyéndose así, la auditoría interna.

"La auditoría financiera consiste en el análisis de las transacciones, operaciones y registros financieros, cerciorándose de que se realicen adecuadamente, con el fin de determinar si la información financiera se presenta de manera confiable, oportuna y útil para la toma de decisiones. (38)

(37) Instituto Americano de Contadores Públicos, Comité de Procedimientos de Auditoría; Boletín No. 33 P-28

(38) Gonzalo Vivanco F; El Control Interno P-14 Conferencia presentada con motivo de la reunión de Contralores Internos del Sector D.D.F. en el I.N.A.P. Mayo 1983.

2.3.1.2 CONTROL PRESUPUESTAL

Hasta la fecha, el de mayor arraigo administrativo, es el que se refiere a la autorización previa del gasto y su fiscalización posterior, enfocando su acción exclusivamente al punto de vista financiero y de justificación de la legalidad del gasto. Estos mecanismos son vigentes -- cuando el presupuesto tiene como objetivo fundamental el de mantener un nivel de gasto previamente establecido; sin embargo, cuando los presupuestos están íntimamente ligados a la planeación del desarrollo económico y social, el enfoque referido es parcial y ofrece pocos elementos para analizar los avances programáticos en relación a las metas fijadas.

Es por ello que en una presupuestación programática, el control debe -- ser considerado en su acepción más completa, es decir, como una fase -- del *proceso administrativo* que encuentra su razón última en la generación de alternativas correctivas que mantengan estabilizado el sistema, por lo tanto, el control debe ser capaz de proporcionar oportunamente -- información sobre variaciones, que sirvan para replantear la acción.

El control presupuestal se aplica en los diferentes niveles decisorios, pudiéndose identificar en el sector público, los siguientes: el estratégico, el sectorial y el institucional.

El control estratégico, mide la congruencia de objetivos y políticas -- con el contexto y, la de planes, programas y metas, con esos objetivos -- y políticas generales.

El control sectorial, revisa que las decisiones correspondan a los planes, programas y metas, verificando la necesidad de su replanteamiento o modificación.

El control institucional, define la consistencia de las acciones en relación a las órdenes expedidas y determina las variaciones de los resultados con lo previsto.

Dada la importancia que reviste este aspecto, a continuación se exponen algunas consideraciones basadas fundamentalmente en el trabajo presentado por Angel R. Gorostiaga en la Cd. de Bogotá, Colombia, con motivo -- del VIII Seminario Interamericano de Presupuesto.

CONTROL INSTITUCIONAL

En este ámbito se miden las acciones realizadas en términos físicos y financieros, generándose gran parte de los datos que servirán de base en el proceso de control.

Una vez cuantificadas las acciones, a través de las Unidades de Contabilidad, Presupuesto o Estadística, encargados de traducir los hechos en cifras e información accesible a la organización, se procede a su comparación con los parámetros establecidos a fin de determinar las coincidencias o desvíos.

De no presentarse desvíos, el proceso de control concluye sin suscitarse averiguaciones y aclaraciones.

En caso de determinarse diferencias, éstas deberán ser analizadas para precisar si las causas corresponden a deficiencias en la operación o si son producto de una utilización inadecuada de recursos. Si es así, el mismo mecanismo institucional de control debe contar con alternativas de solución que agilicen su aplicación. Si las desviaciones fueron originadas en el entorno, la solución deberá darse a otro nivel de decisión.

CONTROL SECTORIAL

Los desvíos cuyas causas correspondan a las presentadas en el párrafo anterior, se pasan a esta instancia, ya que la Institucional no tiene el poder o facultad de corregirlos.

"Los problemas típicos con que suele enfrentarse este subsistema son:

- . Inadecuada programación (falta de realismo de las metas, fallas en los datos estadísticos que sirvieron de base, mal cálculo de costos, etc.)
- . Problemas financieros, como la variación en la percepción de recursos.
- . Restricciones administrativas, (inadecuada delegación, falta de liderazgo, desequilibrio en la estructura de la organización, inapropia asignación de funciones, etc.)

Las soluciones a este nivel no pueden ser automáticas, requieren una -- apreciación de la situación que contemple creativamente las alternati-- vas viables y las evalúe, teniendo en consideración sus costos y benefi cios totales". (39)

La solución a los problemas que se presentan en este nivel podrá darse empleando las siguientes medidas:

- . Reprogramación que subsane la falla detectada en el programa ori ginal.
- . Replanteamiento en la utilización de los recursos financieros y aplicación de acciones para regularizar su afluencia.
- . Reestructuración de la organización y racionalización de procedi mientos administrativos.

CONTROL ESTRATEGICO

En la instancia del Control Sectorial, al igual que en la Institucional, pueden presentarse problemas que superen su capacidad de decisión, de -- biendo ser turnado hacia la instancia globalizadora.

Esta problemática aparece básicamente cuando se presentan situaciones --

(39) Angel R. Gorostiaga (O.E.A.).- VIII Seminario Interamericano de Presupuesto. Bogotá, Colombia. 1979.

sobre política y objetivos inadecuados, frente a cambios repentinos en el entorno.

"La supervisión de los organismos está condicionada por su capacidad de adaptación al medio ambiente que los rodea. Este contexto es el que posibilita la obtención de recursos humanos, materiales, financieros y -- tecnológicos; el que determina el tipo de servicios que deben presentar se, o bienes que deben producirse; el que en definitiva acepta o rechaza al gobierno juzgándolo en las urnas, en la prensa, en los movimien--tos de opinión, etc. "... (40)

... "el análisis de las causas de las diferencias y de sus posibles correcciones, es más que en ningún otro, comprensivo de toda clase de factores y, muy especialmente, de los referentes al entorno.

Las soluciones exigirán mayor grado de creatividad e imaginación y se deberá atender cuidadosamente al hecho de que sus efectos serán más lentos que en ninguna otra parte. Cambiar políticas y objetivos es enfrentarse a inercias de orientación básica antes implantadas, por lo que su operatividad demorará sensiblemente en ponerse en marcha." (41)

Consecuentemente, el Control Presupuestal opera gradualmente de acuerdo a las instancias decisorias en que aplica:

- . Al formularse el presupuesto para determinar si se ajusta a los objetivos y políticas que son definidos por el nivel superior - (*control estratégico*) (Dependencia globalizadora)
- . Al ejecutarse para comprobar si las órdenes emitidas responden a lo presupuestado, determinando en su caso, si hay necesidad de reprogramar (*control sectorial*) (Dependencia Coordinadora de -- Sector).
- . Evaluando si las acciones responden a las órdenes y si los re--sultados obtenidos concuerdan con lo previsto, a fin de adoptar, de ser necesario, las medidas correctivas con antelación (*Control institucional*) (Entidad o Unidad Administrativa responsa--ble).

(40) *Ibidem*

(41) *Ibidem*

2.3.2 CONTROL ADMINISTRATIVO

Otro de los aspectos implícitos en el control interno, lo constituye - el control administrativo.

Este se orienta fundamentalmente al examen y evaluación de los procesos de decisión referidos al grado de eficiencia, eficacia y productividad. Es por ello que tiene que ver con la estructura orgánica, los procedimientos y registros, las políticas y los objetivos generales.

"El control administrativo representa un plan de organización y un conjunto de métodos y procedimientos cuyo objeto fundamental es incrementar la eficiencia en las operaciones y el cumplimiento con las políticas gerenciales, además de influir tan sólo indirectamente en los estados financieros. Dicho programa incluye el control del análisis estadístico, del estudio de tiempos y movimientos, de informes acerca del rendimiento de personal, de programas de capacitación para el personal y del control de calidad. (42)

Independientemente de la definición anterior, estimo importante señalar que desde un punto de vista global se podría decir que este control contempla el análisis del resultado final de la gestión administrativa; sin embargo, su acepción más común lo identifica con el ámbito de acción de la auditoría operacional y es con esta apreciación como se considerará.

La auditoría operacional..." se refiere al examen metódico, ordenado y constructivo de las áreas de operación del sector gubernamental, mediante el análisis de la estructura organizacional, sistemas de información y los procedimientos de ejecución, para determinar el grado de eficiencia con que se logra la productividad de los recursos humanos, financieros y materiales asignados a cada unidad administrativa. (43)

(42) Instituto Americano de Contadores Públicos; Comité de Procedimientos de Auditoría.- Boletín 33 Pag. 27

(43) CP y M.A. Gonzalo Vivanco F.- El Control Interno; P-15. Conferencia presentada en la reunión para Contralores Internos del Sector --- D.D.F. I.N.A.P. 1983

El Maestro y Lic. Eugenio Sisto Velasco, en su tesis profesional señala que el alcance de la auditoría administrativa debe cubrir los siguientes aspectos:

- . Verificar que los *objetivos* se hayan establecido claramente y que su divulgación haya sido conveniente.
- . Evaluar las *políticas* en vigor y revisar que se observen.
- . Revisar que en la *estructura orgánica* estén definidas adecuadamente las funciones, autoridad y responsabilidad de cada puesto, verificando que su interrelación sea la adecuada y que no se violen los principios administrativos.
Además, analizar las cargas de trabajo y las áreas de supervisión asignadas a cada responsable, determinando, en su caso, zonas de conflicto y fallas en la comunicación.
- . Determinar que los *procedimientos* definidos sean congruentes con el contexto general de la organización establecida, si se han contemplado en ellos los mecanismos de control adecuados, si facilitan la coordinación entre los diferentes responsables operativos y comprobar que en su medida, estén orientadas a la obtención de resultados eficientes.
- . Determinar que a través de una *operación* eficiente se logre mejorar la productividad existente y evaluar sus resultados.
- . Analizar los *costos y gastos* de acuerdo a las áreas operativas y tomando como base los estándares establecidos, así como de las tendencias observadas.
- . Evaluar la naturaleza, número, calidad, oportunidad y amplitud de los *informes*.

"De todos estos aspectos, una vez examinados y determinadas las posi---

bles fallas, deberá sugerirse la forma de evitarlas y cerciorarse que se ponen en práctica tales recomendaciones" (44)

2.3.3. EL CONTROL DE GESTION

Ya se han planteado las diferentes opciones del término Control. El -- enfoque castellano lo define como "Verificación, examen", o sea que a través de su aplicación se puede constatar la desviación existente entre la realidad y lo propuesto, poniendo en marcha el proceso que corrige.

"El Control en el sentido de *Verificación-examen* ejerce directamente un "papel penal" e indirectamente un "papel correctivo". Se ve enseguida que este control *a posteriori*, no favorece la productividad como lo haría, un control que permitiera una corrección inmediata o casi automática..." (45)

El término anglosajón CONTROL, posee un significado totalmente diferente. Se puede traducir por *Maestría, habilidad*; así pues contar con *autocontrol*, es conservarse dueño de *si mismo*. Otro significado podría ser *Gula, impulso correctivo*; idea de guiado y de corrección inmediata, o sea, que el Control "es un esfuerzo disciplinado para optimizar un -- plan". (46)

Este enfoque anglosajón es el que orienta a este planteamiento, ya que el Control de gestión se aplica precisamente a la actuación de los directivos, o sea de los que toman decisiones.

(44) Lic. Eugenio Sisto Velasco.- Tesis Profesional.- P-94

(45) J.P. Simeray.- Principios y Aplicación del Control de Gestión.- P-18

(46) Fco. Blanco Illescas.- El Control Integrado de Gestión.- P-61

"La búsqueda de una mayor eficacia en las empresas, lleva así a la necesidad de convertir a los mandos en responsables de su servicio y, -- por consiguiente a delegar en los mismos el Control". (47)

Antes de definir el control de gestión es necesario aclarar qué es *gestión*. Al respecto, R. Fischer señala "La gestión tiene por función -- elegir (decidir) los objetivos y vigilar su realización. Existe *gestión* cuando existe toma de decisiones". (48)

Por su parte J.P. Simeray considera que si gobernar es conducir hacia un fin, a los objetivos de tipo político responde el gobierno, mientras que a los de tipo económico responde la gestión "... Al ser finalidad de una empresa de tipo económico, su "gobierno" es llamado *gestión*; debe asegurar su prosperidad, es decir su rentabilidad y su expansión". (49)

Así pues se puede decir que la *gestión* no es otra cosa que la función de decidir los mejores caminos a seguir para lograr los objetivos y alcanzar las metas previstas para una empresa u organismo.

La filosofía moderna de control de gestión presenta a la función de -- control como "el proceso mediante el cual los directivos se aseguran -- de la obtención de recursos y del empleo eficaz y eficiente de los mismos, en el cumplimiento de los objetivos de la empresa..." (50)

De ahí se desprenden tres ideas claves:

- . El proceso involucra a las personas que deciden y que obtienen re cursos a través del trabajo de otros.

(47) J.P. Simeray.- Principios y Aplicación del Control de Gestión.- P-13

(48) R. Fischer.- La Práctica del Control de Gestión.- P-30

(49) J.P. Simeray.- Principios y Aplicación del Control de Gestión.- P-20

(50) Francisco Blanco Illescas.- El Control Integrado de Gestión.-P-73

. El proceso se lleva a cabo en el contexto de los objetivos y metas fijadas en la *planeación estratégica*.

. La eficiencia y la eficacia son los criterios para medir los resultados y las acciones.

Otro enfoque utilizado para definir el control de gestión es "el conjunto de la información, contable, comercial, estadística, etc., puesto a la disposición de la dirección en forma permanente y destinado a facilitar la gestión y la toma de decisiones." (51)

Es fundamental un conjunto de información, basada en cifras. Otro aspecto es vigilar si la realidad coincide con lo previsto y de no ser así, analizar e interpretar las desviaciones o variaciones.

El Control de gestión en el sector público, aún cuando el objetivo global de sus actividades se orienta más a la satisfacción de las necesidades de la población, o en la producción de bienes y servicios básicos y/o prioritarios, que la obtención de utilidades, rentabilidad o expansión; es aplicado en forma similar que a las empresas privadas, ya que se estima de capital importancia el conocer o determinar el grado de eficiencia con que son administrados los recursos que le son asignados.

"Aunque el propósito de una empresa educativa o gubernamental no es el de sostener utilidades monetarias, cualquier administrador responsable debe tener alguna forma de saber cuánto ha costado el logro de sus objetivos en términos de recursos. Por tanto, en todas las formas de empresa, el control sobre el desempeño total es probable que sea de orden financiero". (52)

El Control de gestión cubre dos aspectos; los planes y los programas. - Su diferencia, de acuerdo al enfoque que en la práctica se le da en el-

{ 51 } R. Fischer.- *La Práctica del Control de Gestión*.- P-30

{ 52 } Koontz y O'Donnell.- *Las Bases de la Administración*.- P-388

Sector Gubernamental, se refiere al período de tiempo que cubren; puesto que mientras los planes son a largo plazo, los programas normalmente corresponden a corto plazo.

Según se considera uno u otro período de tiempo, las actividades de gestión se diferencian claramente.

. De las políticas a largo plazo surgen las inversiones y su financiamiento, los estudios socio-económicos, la investigación tecnológica, la formación de ejecutivos, etc., "... decisiones mayores -- que comprometen al porvenir de la empresa..." (53)

. De las actividades a corto plazo, se derivan las adquisiciones de materias primas, la contratación de personal, la producción, el mantenimiento de equipos, las ventas, etc. "... decisiones menores que aseguren la realización de los objetivos del programa." (54)

El control de gestión a largo plazo se ejercerá:

a) Sobre la realización de las etapas del plan de inversiones y de financiamiento. En principio este control no reviste mayor problema y las desviaciones son fáciles de detectar, disponiéndose de suficiente tiempo para remediarlas.

b) Sobre el resultado global de los programas a corto plazo, obtenido por cada uno de los centros ejecutores, por medio de un control de operación que asegure la cohesión entre gestión a corto y largo plazo.

c) Sobre la validez permanente de las decisiones tomadas en un momento determinado. Es ésta (a juicio del autor) la actividad primordial del control de gestión a largo plazo; conservar un valor actual de las decisiones mayores que rigen la vida de la empresa.

(53) J.P. Simeray.- Principios y Aplicación del Control de Gestión.-
P-20

(54) IBIDEM

"... Si la gestión tiene por finalidad al definir la trayectoria ideal, resulta por ello mismo necesario el asegurar periódicamente que la trayectoria escogida siga siendo la más acertada a pesar de que las circunstancias hayan evolucionado, o por consiguiente una nueva trayectoria rectificada que constituya el óptimo actual en función del futuro actual probable." (55)

El control de gestión a corto plazo, también conocido como de operación o de explotación, se aplica al funcionamiento de una unidad operativa autónoma, cuya actividad se enmarca en un programa que establece objetivos para un lapso determinado.

La realización correcta de un programa de gestión a corto plazo, requiere no sólo que los objetivos de actividad se logren (Producción y ventas), sino además, que las previsiones de ingresos y gastos hayan sido observados de tal modo que el resultado financiero logrado coincida con el previsto.

"Siendo, por tanto, la finalidad de la explotación, no la producción y la venta (cifra de negocios), sino la rentabilidad (resultado de la cuenta de explotación), el control de explotación (o de gestión en un sentido amplio) concernirá en último término al campo del *valor*." (56)

Para que el control de gestión cumpla adecuadamente con su cometido, debe cubrir los siguientes requisitos.

- . Debe comparar constantemente los resultados reales obtenidos con los previstos, establecer las variaciones y proporcionar suficiente información a los mandos para que tomen las decisiones necesarias, modifiquen las acciones en sus diferentes procesos de administración, con el fin de acercar la trayectoria de la empresa hacia sus objetivos.

(55) *IBIDEM*.- P-22

(56) *IBIDEM*.- P-23

- . Se requiere establecer esos objetivos previamente y proyectarlos - hacia el futuro o bien sobre un presente inmediato, considerando - que éstas son las únicas etapas en las que se puede conseguir una-
rectificación.
- . La labor de control, no debe convertirse en una actuación política ni permitir que el responsable intervenga en las cuestiones de de-
talle que afectan al subordinado.
- . El Control debe basarse en la confianza. Su implantación partirá-
de la premura que las personas encargadas de ejercitarlo, cuentan-
con las cualidades que exigen las funciones que se les han asigna-
do.

"Un control de gestión bien implantado, con sus índices, cuadros - de mando y mecánica de la información definida y funcionando, per-
mite llegar a uno de los ideales más actuales en la moderna direc-
ción de la empresa: LA DIRECCION POR EXCEPCION." (57)

El control de gestión tiene como finalidades las siguientes:

- . CONTROLAR LA MARCHA DE LA OPERACION, FUNDAMENTALMENTE EN EL ASPEC-
TO ECONOMICO, CON RELACION A OBJETIVOS PREESTABLECIDOS.

El establecimiento de los objetivos generales, cuando menos a mediano -
plazo -dice Giovanni B. Massa- constituye la tarea más importante para-
el titular o responsable y también la más difícil. Así mismo la formu-
lación del presupuesto anual y su congruencia con el plan mediano y lar-
go plazo, son elementos que van conformando el control de gestión.

- . RESPONSABILIZAR A LOS DIFERENTES NIVELES DE DECISION, DE LA DEFINI-
CION DE SUS OBJETIVOS PARTICULARES Y EL LOGRO DE LOS MISMOS.

Una acción que responsabilice a los diferentes niveles decisorios, es -
un medio muy eficaz para mejorar, en un sentido amplio, la eficiencia -

(57) R. Fischer.- La Práctica del Control de Gestión.- P-31

de un organismo, pudiéndose poner en práctica con solo hacerles participar en la formulación de los programas de sus respectivas áreas y -- dándoles información sobre el avance de los mismos, aunque ésta sólo - esté referida a las actividades en que toman parte.

. ESTIMULAR LA REPROGRAMACION INSTITUCIONAL A MEDIANO Y LARGO PLAZO

Ya se ha dicho que el control sólo puede llevarse a cabo cuando hay un modelo de referencia, es decir un programa. Sin embargo, este programa sólo puede cubrir un determinado período que en ocasiones no coincide con el ciclo temporal de la actividad sustantiva de la entidad, derivándose de ahí la necesidad de mirar al futuro, de que las decisiones abarquen un período más amplio; en suma, un estímulo a la programación a mediano y largo plazo.

. DISEÑO DE UN MODELO DINAMICO DE GESTION A CORTO PLAZO

Los análisis de las desviaciones entre el presupuesto y lo real, constituyen una de las fases esenciales del control de gestión y en efecto, este análisis debe permitir establecer las causas y las responsabilidades de las desviaciones; aún cuando en ocasiones las causas son ubicadas en el exterior y consecuentemente fuera del control de las instancias donde sucedieron.

Verificando periódicamente la vigencia del presupuesto a intervalos de tres o cuatro meses, el titular puede disponer en cualquier momento de la información necesaria sobre la marcha del ejercicio en curso y en su caso, modificar el presupuesto adaptándolo a las condiciones imperantes.

. RACIONALIZAR LAS ESTRUCTURAS DE ORGANIZACION

Al introducir nuevas técnicas de control, deben modificarse las estructuras orgánicas de la entidad.

- a) Definir claramente las funciones, competencia y responsabilidad - de cada puesto, de tal manera que permita después de analizar las causas de las desviaciones y eventualmente, establecer las responsabilidades.

- b) Otorgar a los responsables de cada área operativa la autoridad y - responsabilidad necesaria para que independientemente de formular programas, fijar objetivos y presentar alternativas de ejecución, también interpreten los resultados derivados de sus propias decisiones y adopten medidas de corrección.

"La definición de las funciones, la competencia y la responsabilidad de cada puesto es, por otra parte, un componente necesario de análisis de los métodos de trabajo o normas de actuación, que deben dar al presupuesto el carácter de racionalidad económica ..." (58)

. RACIONALIZACION EN LOS PROCEDIMIENTOS DE EJECUCION

Siendo el presupuesto un instrumento práctico de la programación y que - al programar se definen objetivos y se elijen las alternativas de ejecución más adecuadas, los responsables de las áreas ejecutoras tratarán de establecer claramente las finalidades de su trabajo y a elegir de las diversas alternativas posibles, las más convenientes; constituyendo una -- excelente ocasión para analizar detenidamente los procedimientos utilizados.

C A P I T U L O 3

ORGANOS DE CONTROL Y FISCALIZACION

En algunos países se han establecido desde hace varios años las Contralorías Generales, como Órganos auxiliares de apoyo al Poder Legislativo y en otros, aún cuando son los menos, priva el criterio que el organismo controlador se ubique en el ámbito del Ejecutivo.

Algunas de las actividades cuya competencia institucional corresponde a esas entidades fiscalizadoras superiores y que lógicamente varían de -- acuerdo al Estado o Nación de que se trate, son: evaluar el sistema de -- contabilidad del Gobierno; examinar los Estados Financieros de las De -- dependencias y Entidades del Sector Público; fiscalizar en forma preventi -- va el uso de los bienes propiedad del Estado así como evaluar y regis -- trar los recursos naturales dentro del Patrimonio Nacional; verificar -- la eficiencia y buen manejo del control interno en la Administración Pú -- blica; actuar como consejeros financieros del Gobierno; servir de agen -- tes de la soberanía del pueblo para fiscalizar la Administración Públi -- ca; intervenir en las licitaciones y adquisiciones del sector público; -- ayudar en la coordinación de las labores que realiza el Estado, etc.

Asimismo, estos Organos Superiores de Control han venido propiciando -- una modernización muy conveniente de los sistemas y procedimientos pre -- supuestales públicos, recomendando o exigiendo, en algunos casos, que -- las dependencias y entidades del Estado implanten el presupuesto por -- programa, en lugar del presupuesto fiscal tradicional que constituye un -- balance de ingresos y egresos con poca información. Lo anterior para -- controlar efectivamente lo realizado en comparación con lo previsto.

Se ha dado también importancia a la fiscalización jurídico-financiera -- en la ejecución de los planes de desarrollo socio económico. Como bue -- na parte de esos programas son ejecutados por organismos descentraliza -- dos, se han establecido normas adecuadas para su control. No obstante, -- se reconoce que el control sobre dichos organismos debe permitirles man -- tener una administración financiera, ágil, sin pretender establecer un -- solo régimen de control para todos; sino que puedan existir diferentes --

regímenes y sistemas que coordinadamente satisfagan los fines del Estado y lo hagan con eficiencia y oportunidad.

Uno de los aspectos más debatidos es el criterio que aún prevalece sobre la aplicación del control previo, en lugar del control posterior -- que pareciera más conveniente en la mayoría de los casos, en vista de las desventajas que se le apuntan al primer criterio cuando se centralizan en el organismo superior de control:

- a) Por el gran volumen de las operaciones financieras que se deben revisar, esta acción puede ser superficial y rutinaria.
- b) Las Dependencias y Entidades, revisan previamente esas transacciones, duplicándose por lo tanto este control previo.
- c) Debe reforzarse la autoridad de las Dependencias y Entidades pues deben ser ellas las responsables de la ejecución de los programas.
- d) Es necesario hacer más expedito y de menor costo los trámites públicos. No obstante, el control previo significa papeleo innecesario, creándose en ocasiones cuellos de botella en la entidad fiscalizadora que provoca demoras en los pagos y origina, con frecuencia, el aumento en el costo de los materiales y servicios originalmente cotizados.

Pero en síntesis, lo discutible no es si debe o no realizarse el control previo, sino cómo y dónde se realice; concluyéndose como lo más recomendable que se lleve a cabo en los mismos ámbitos de operación.

Cuando el control se ejerce *a posteriori* en la fiscalización de ciertos actos de la Administración Central o Descentralizada del Gobierno, es necesario que haya un efectivo y enérgico sistema de sanciones. Esto constituye un fin y un medio de perfeccionamiento para los servidores públicos, especialmente si dicho control obedece a programas, manuales, adiestramiento previo, etc. y no sólo a razones de temor.

En México, la fiscalización y control gubernamental se realiza a través de dos entidades superiores: la Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente del Poder Legislativo, y la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, como Dependencia del Poder Ejecutivo.

La primera es considerada como la instancia suprema de fiscalización, -- ya que constituye el órgano de vigilancia de la Cámara de Diputados, la que a su vez representa la voluntad popular, esencia de nuestra forma de gobierno. Por lo tanto la Contaduría Mayor de Hacienda se convierte en el instrumento con que cuenta, indirectamente, la ciudadanía para vigilar y controlar la actuación y desarrollo de la Administración Pública y sus servidores.

En cuanto a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, se le considera "... como una Dependencia de regulación integral que apoya al Ejecutivo para mejorar los sistemas y controles, y a los hombres y -- sus rutinas, con un mismo propósito: incrementar la eficiencia en el desarrollo de las acciones y la eficacia en los resultados." (59)

Ha sido necesario que esta Dependencia promueva con las diferentes entidades del Sector Público, la unión de esfuerzos para lograr la constitución de un Sistema Integrado de Control Gubernamental, destacando en este marco la naturaleza, funcionamiento y alcance de las Contralorías Internas de las Entidades.

(59) *Secretaría de la Contraloría General de la Federación.- Marco de Actuación de las Contralorías Internas de las Entidades de la Administración Pública Federal.- P-2*

3.2 LA CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA

3.2.1 ANTECEDENTES

La Contaduría Mayor de Hacienda, tiene su origen en los Tribunales de Cuenta que funcionaron en España.

En 1453 las Cortes españolas celebradas en Madrid dieron ordenanzas a la Contaduría Mayor, reformándose por los Reyes Católicos en las Cortes de Madrigal en 1470. Posteriormente fueron dictándose disposiciones diversas por otros monarcas, hasta que Felipe V estableció el Tribunal de la Contaduría, subsistiendo, aunque con reformas, hasta 1726. En ese tiempo, México, por ser colonia española asumió la misma figura de este tribunal, el cual tenía asignadas, entre otras, las siguientes facultades:

- a) Requerir la presentación de cuentas y calificarlas
- b) Decidir sobre la liberación de responsabilidades
- c) Conocer de las apelaciones presentadas.
- d) Examinar y comprobar la cuenta general formulada por la Dirección de Contabilidad.
- e) Expresar conformidad a las diferencias determinadas en la cuenta general.
- f) Exigir de todas las Dependencias del Estado, los informes, estados o documentos de apoyo, para llevar a cabo el examen de la cuenta.
- g) Emitir la certificación de resultados del examen y presentarla al Gobierno.

Ya en el México independiente se determina la necesidad de crear un órgano autónomo de la Administración Pública que llevara a cabo funciones comprobatorias de la actividad económica nacional. Para ello, el 16 de noviembre de 1824 se expide el decreto de creación de la Contaduría Mayor de Hacienda, con la característica que planteaba la división de este Organismo en dos secciones: la de Hacienda y la de Crédito Público, a cargo cada una de ellas, de un Contador Mayor nombrado por la Cámara de Diputados, a cuya exclusiva inspección quedaba sujeta la Contaduría.

A partir de esa fecha, se han venido sucediendo modificaciones que ampliaron y adecuaron los objetivos, funciones y atribuciones de este órgano superior de fiscalización y que a continuación se enuncian, hasta llegar en 1978 a la expedición de la Ley Orgánica respectiva y aún vigente.

- . Mayo de 1826.- Se expide un decreto sobre la "Memoria del Ministro de Hacienda", o sea la exposición con que se acompañaba la Cuenta General de Gastos que anualmente debía presentarse al Congreso. Igualmente en el Reglamento se señala al Contador Mayor de Hacienda como el único capacitado para examinar, por sí mismo, los presupuestos generales de gastos, formulando observaciones y reclamaciones para exigir los reintegros por responsabilidades en que hubiesen incurrido los manejadores de fondos.
- . Marzo/Abril de 1829.- Las modificaciones a la Ley, facultaron también al Contador Mayor de Hacienda para autorizar los cortes de caja mensuales de la Tesorería General de la Federación y para expedir los correspondientes finiquitos.
- . Octubre de 1830.- Se establece que los libros manejados por la Tesorería General de la Federación, fueran autorizados por el Contador Mayor de Hacienda.
- . Mayo de 1831.- Al expedirse el Reglamento de la citada Tesorería, no sólo se reconocieron al Contador Mayor de Hacienda las dos facultades señaladas anteriormente, sino que se le otorgó, además,

la de tomar cuenta y razón de las relaciones de todos los Contadores y Comisarios encargados de recaudar fondos.

- . Marzo de 1838.- La Ley del 14 de marzo estableció un Tribunal - de Cuentas integrado por los Contadores Mayores: de Hacienda, - de Crédito Público y, uno más nombrado por la Cámara de Diputados. Por su importancia, dicho Tribunal tenía la categoría de "Supremo" y estaba considerado como especial, teniendo entre -- otras facultades la de sancionar con multas y suspensiones de - empleos y de sueldos a los empleados morosos en el cumplimiento de sus deberes, así como la de nombrar auditores.
- . Noviembre de 1853.- El Tribunal de Cuentas se integra a la Contaduría Mayor de Hacienda, funcionando con ese carácter y con - su legislación especial hasta 1855 en que fue suprimido.
- . Mayo de 1896.- Se expide una nueva Ley Orgánica de la Contadu-- ría Mayor, ampliando sus facultades básicamente en lo referente a la toma de razón de los despachos civiles y militares, registro de las fianzas otorgadas por los manejadores de fondos y, - tratándose de funcionarios que disfrutaren de fuero constitucional, poner en conocimiento de la Cámara de Diputados las responsabilidades en que hubiesen incurrido.
- . Junio de 1904.- La Ley de esta fecha modifica a la anterior y - le confiere además, la facultad de revisión y glosa de la Cuenta Anual de la Beneficencia Pública, así como el estudio y examen previo al dictamen que rinde a la Comisión de Presupuesto, - por medio de estados comparativos donde se concentran las operaciones de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal.
- . Abril de 1917.- Con la promulgación de la Ley Orgánica del Distrito y Territorios Federales de esa fecha, las funciones de la

Contaduría Mayor de Hacienda fueron ampliadas, en vista que dicho ordenamiento disponía que las entidades de Gobierno a que - hace referencia, rindieran cuentas anuales a la Contaduría Ma-- yor, señalando igual obligación a los municipios, tanto del Dis trito como de los Territorios Federales.

- . Diciembre de 1936.- Se expide la Ley Orgánica de la Contaduría- que suple a la de junio de 1904 y que tuvo vigencia con varias- modificaciones hasta 1978.

- . Diciembre de 1978.- Es expedida una nueva Ley Orgánica de la -- Contaduría Mayor de Hacienda que, justo con la Ley Orgánica de- la Administración Pública Federal y la Ley de Presupuesto, Con- tabilidad y Gasto Público, respondieron a las necesidades y cir- cunstancias políticas, sociales y administrativas que se venían presentando en el país. Siguen aún vigentes y su repercusión - en la Administración Pública ha sido por demás importante.

Estos antecedentes reflejan la evolución de la Contaduría Mayor de Ha-- cienda en su búsqueda de mayor eficiencia y moralización de la Adminis- tración Pública, representando un papel muy importante en la organiza-- ción democrática del Gobierno que nos rige, a través de la oportuna re- visión de sus operaciones financieras.

3.2.2 OBJETIVOS

La Contaduría Mayor de Hacienda como lo señala el Artículo 1° de su Ley Orgánica "... es el Órgano técnico de la Cámara de Diputados que tiene- a su cargo la revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de - la del Departamento del Distrito Federal". Esto implica el llevar a ca- bo una amplia verificación y comprobación de las finanzas públicas, par- ticipando firmemente en la moralización de los Servidores Públicos y -- promoviendo su eficiencia a través del examen oportuno de las cuentas, - previniendo acciones deshonestas y, en su caso, haciendo efectivas las-

responsabilidades que resultaren a los administradores de los fondos -- públicos.

Dentro de los objetivos específicos de este Organo, se podrían anotar - los siguientes:

- . Comprobar la veracidad y exactitud de las operaciones realiza-- das por las diferentes Dependencias y Entidades que están com-- prendidas en la Cuenta Pública Federal y en la del Departamento del Distrito Federal.
- . Determinar si las transacciones se ajustaron a las disposicio-- nes legales aplicables en cada caso.
- . Revisar si las entidades lograron eficientemente los objetivos- y metas establecidas en los programas, subprogramas y proyectos autorizados.
- . Establecer, mediante auditorías, si en el manejo de los fondos- públicos se cometieron delitos o irregularidades, denunciando - los hechos ante las autoridades competentes.

Es conveniente señalar que para cumplir con estos objetivos es necesaa-- rio que exista una total vinculación entre las áreas responsables del - manejo y control presupuestal, con las de registro de las operaciones - y emisión de estados e informes contables. De no ser así, la informa-- ción que se produzca será inoportuna y poco confiable, provocando una - exhaustiva labor de revisión por parte de la Contaduría Mayor.

Además, es importante considerar para estos mismos efectos, la partici-- pación de la propia auditoría interna así como los dictámenes de los -- Auditores Externos.

3.2.3 ATRIBUCIONES

La Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda decretada y publicada el 29 de Diciembre de 1978 y vigente a la fecha, señala:

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

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

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

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

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

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

II.- Elaborar y rendir:

a). A la Comisión de Presupuestos y Cuenta de la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Vigilancia, el informe previo, --

dentro de los diez primeros días del mes de noviembre siguiente a la presentación de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del -- Departamento del Distrito Federal.

Este informe contendrá, enunciativamente, comentarios generales sobre:

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

2). Los resultados de la gestión financiera;

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

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

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

6). El análisis de las desviaciones presupuestales;

b). A la Cámara de Diputados el informe sobre el resultado de la - revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal, el cual remitirá-- por conducto de la Comisión de Vigilancia en los diez primeros días - del mes de septiembre del año siguiente al de su recepción.

Este informe contendrá, además, el señalamiento de las irregularida-- des que haya advertido en la realización de las actividades menciona-- das en este artículo;

III.- Fiscalizar los subsidios concedidos por el Gobierno Federal-- a los Estados, al Departamento del Distrito Federal, a los organismos

de la Administración Pública Paraestatal, a los Municipios, a las ingtituciones privadas, o a los particulares, cualesquiera que sean los fines de su destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado.

En el caso de los Municipios, la fiscalización de los subsidios se hará por conducto del Gobierno de la Entidad Federativa correspondiente;

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

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

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

VII.- Establecer coordinación en los términos de esta Ley, con la Secretaría de Programación y Presupuesto, a fin de uniformar las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y las normas de auditoría gubernamentales, y de archivo contable de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto públicos;

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

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

X.- Todas las demás que le correspondan de acuerdo con esta Ley, - su Reglamento y disposiciones que dicte la Cámara de Diputados.

3.3 LA SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION

3.3.1 ANTECEDENTES

Durante el siglo XVI aparece el *contralor* como personaje importante en la Casa Real de Inglaterra, puesto que posteriormente fué implantándose en departamentos y oficinas del Reino Unido.

En Estados Unidos de Norteamérica, los primeros indicios de la creación del puesto de Contralor se ubican en el año de 1778, dentro del Gobierno Federal incorporado al Ministerio de Hacienda y que venía a sustituir el título de *Tesorero de Cuentas*.

Los primeros antecedentes en España se localizan en la Ordenanza de Hospitales del 8 de abril de 1879 que señalaba "que el Contralor era el Jefe del Hospital Militar en la parte administrativa y estaba encargado de llevar todo el detalle y contabilidad, intervenir en las compras y gastos, extender las altas y bajas, tomar las cuentas y cargos de los distintos cuerpos de hospital"

En México, con motivo de la reestructuración Jurídico-Política plasmada en la promulgación de la Constitución del 5 de febrero de 1917, se hizo necesario reorganizar el sistema administrativo del país, decretándose consecuentemente en Diciembre de ese año la Ley Orgánica de Secretarías y Departamentos de Estado, dando origen al Departamento de Contraloría, asumiendo las funciones que tuvo hasta esa fecha la Dirección de Contabilidad y Glosa.

La Contraloría tuvo la característica de Departamento de Estado, funcionando en forma independiente de la Secretaría de Hacienda.

Su Ley Orgánica fue expedida el 19 de enero de 1918, despertando gran inquietud y hasta oposición, según se demuestra por el artículo del Ing. Alberto J. Pani, a la sazón Secretario de Comercio e Industria, -

publicado en el Diario Oficial de la Federación y en el que exponía sus puntos de vista sobre esa Dependencia recién creada. Por considerarlo de relevancia se extractan algunos párrafos:

"Todos sabemos que las cuentas del Tesoro Público han formado --- siempre en México UNA MADEJA DIFÍCIL DE DESENREDAR y que, en las raras ocasiones en que se ha creído poder DEVANAR esta madeja --- -presentando entonces dichas cuentas un aspecto de orden más ficticio que verdadero- no se ha logrado ejercer la acción penal correspondiente sobre los infractores de la ley, por FALTA DE EFICIENCIA O DE MORALIDAD ADMINISTRATIVA, esto es porque la referida acción penal, al descubrirse su aplicabilidad, hubiera ya prescrito o porque abortara ante la corrupción de las autoridades judiciales o su indebida supeditación al Ejecutivo para vergonzosas componendas políticas.

Y es natural que así pudiera suceder, dado nuestro ambiente y *peñ* versión endémica y dado también que los defectos creados de los -- sistemas oficiales de tramitación y contabilidad -anticuados, rutinarios e innecesariamente laboriosos- se han sumado, en las finanzas mexicanas, a los males ocasionados por un error fundamental de organización; el manejo de los fondos públicos, la administración de los bienes nacionales y la contabilidad y glosa relativas han estado concentrados en la Tesorería General de la Federación, dependiente de la Secretaría de Hacienda."

"Aunque la Ley del 23 de mayo de 1910 prescribió la separación de las funciones de contabilidad de las que corresponden propiamente a la Tesorería, creando la "DIRECCION DE CONTABILIDAD Y GLOSA", -dejó a ésta, sin embargo, dentro del engranaje de la misma Secretaría de Estado, y, por lo tanto, al Ministro de Hacienda -con el dinero en la mano derecha y los comprobantes justificativos de -- los gastos en la izquierda-, en posibilidad de ejercer cristianamente la caridad de aquélla, sin que ésta se percatara de ello.

Es por consiguiente, EL DEPARTAMENTO DE CONTRALORIA, con dependencia inmediata del Jefe del Poder Ejecutivo, el que ha venido ahora

a cortar el mal de raíz amputando la mano izquierda del omnipotente personaje político, árbitro y señor de las finanzas nacionales..."

"Los efectos de MORALIZACION DEL DEPARTAMENTO DE CONTRALORIA -además de los que producirá su divorcio de la Tesorería y su independencia de la Secretaría de Hacienda- podrían evidenciarse con solo recordar que entre sus facultades se cuentan:

1a. Las de exigir las responsabilidades civiles y penales en que incurran los funcionarios y empleados del Gobierno -de cualquier categoría que sean- en el manejo de fondos y bienes de la Nación, -debiendo definir y localizar dichas responsabilidades dentro de un plazo perentorio a fin de que no se aplace o se burle la acción penal respectiva.

2a. La de decidir sobre la validez de las fianzas o garantías que debe otorgar todo funcionario, empleado o agente del gobierno que maneje fondos o bienes de la Nación y hacer efectivas, en los casos que esto proceda las citadas fianzas y garantías, y

3a. La de impedir la celebración de contratos u obligaciones que impliquen gastos no amparados por partidas del presupuesto vigente o por saldos disponibles de dichas partidas".

Su misión como se puede ver a grandes rasgos, fue la de intervenir oportunamente para evitar: gastos injustificados o excesivos, fraudes contra el erario, convenios onerosos para la Nación, defectos técnicos de la contabilidad y del manejo de fondos. Para ello se establecieron los sistemas de contabilidad y glosa, de fiscalización y de control previo.

Sin embargo, las instrucciones relativas a la nueva forma en que se deberá llevar la contabilidad de la Hacienda Pública Federal se publican hasta octubre de 1926.

En cuanto a la fiscalización y vigilancia, estas actividades ya existían en legislaciones anteriores, sólo que la Contraloría ejerce una y otra, en forma sistematizada y estricta.

Respecto al control previo, se dispone no efectuar ningún pago sin autorización de la Contraloría, salvo aquéllas erogaciones definidas de antemano.

El 22 de Diciembre de 1932 se reforma la Ley Orgánica de Secretarías de Estado que databa de 1917, suprimiendo el Departamento de Contraloría y transfiriendo sus atribuciones nuevamente a la Secretaría de Hacienda, concentrándose la mayor parte de ellas en la Tesorería.

En la exposición de motivos, se exponen como razones para suprimirla, las siguientes:

- . Informes inoportunos e incompletos sobre el ejercicio fiscal
- . Estados Financieros extemporáneos
- . Intervención rigurosa en las Dependencias, entorpeciendo la prestación oportuna de servicios públicos.
- . Falta de efectividad en la campaña de moralización.
- . Aparente duplicidad de labores con el recién creado (1928) Departamento de Presupuesto
- . Costo considerable
- . Persistencia en la aplicación del control a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que el manejo de fondos por ésta, al igual que las demás dependencias, quedaban sujetas a la revisión que efectúa la Contaduría Mayor de Hacienda.

Lo anterior es comentado con toda amplitud en el trabajo publicado por el C. Mariano Pico Navarro, titulado "Antecedentes de la Contabilidad-Gubernamental en México", del cual por el interés que representa, se extracta lo siguiente:

"Salta a la vista la inconsecuencia de algunas de estas razones - (aunque otras contienen algo de verdad) que se presentan de modo adecuado para justificar una decisión que ya está tomada de antemano: la supresión de la Contraloría".

"Las leyes que crearon la Contraloría se expidieron con una precipitación que fue altamente perjudicial: primero, porque su redacción, muy imperfecta, no precisó ni los objetivos ni las atribuciones de la nueva dependencia y, segundo, porque no se estudió detenidamente qué parte de la legislación de 1910 era preciso derogar, lo cual ocasionó además de una duplicación de funciones, - choque de competencias y dispendio."

"Crear una organización tan compleja como la Contraloría requiere tiempo; no es posible que al echarla a andar funcione inmediatamente con máxima eficiencia..." "... Apenas empieza a ponerse en práctica la nutrida reglamentación cuando viene la ley de mayo de 1928 a complicar el mecanismo administrativo, como dice la exposición de motivos que se comenta, empero hay que destacar que lo absurdo del caso lo constituye el embrollo y gasto inútil resultantes como defecto de la Contraloría y no de la Ley posterior. En último caso, si se consideraba conveniente pasar al Departamento del Presupuesto las funciones de vigilancia, lo lógico habría sido derogar la parte relativa de la Ley Orgánica de la Contraloría".

"Esta no consigue implantar una moralidad absoluta; pero sí logra corregir muchos abusos. Si se hubiera creado la Contraloría en una época de orden, probablemente habría subsistido y se habría perfeccionado; pero apenas iniciado el período institucional el Gobierno estaba constituido por hombres de recia personalidad, -- forjados en las campañas cívicas o militares de la Revolución, poco acostumbrados a que se opusieran restricciones a su autoridad y mal dispuesto a someterse a la férrea disciplina que la Contraloría pretendía imponerles."

"Respecto a las razones de economía que se exponen, conviene acla

rar que la Contraloría crea funciones nuevas, que no figuran en le gislaciones anteriores y perfecciona algunas de las existentes, to das ellas de gran utilidad para la Nación. Esto significa forzosa mente un aumento en el gasto público, plenamente justificado por - el beneficio que el acertado desempeño de sus funciones reportaría con el tiempo a la colectividad..."

"Por último, la consideración final de que el control no desapare ce, puesto que continúa ejerciéndolo la Contaduría Mayor de Hacien da, resulta ilusoria, pues la glosa que practica dicha Contaduría no puede ser efectiva, dado el enorme volumen de papeles que atien de y, a mayor abundamiento, porque dicha glosa resultaba extempo-- ránea para los fines que perseguía la Contraloría."

Finalmente, el mismo autor señala que este proyecto fracasó por causas ajenas a si mismo y que la mejor prueba es que las ideas que sirvieron de fundamento a la Contraloría así como los métodos que ésta implantó, fueron acertados ya que siguieron vigentes.

3.3.2 MARCO DE ACTUACION

3.3.2.1 MARCO POLITICO

Un estado logra su legitimidad, en la medida en que permite que el sis tema político reconozca, capte, regule y articule las demandas socia--- les.

Uno de los medios que ha utilizado este Gobierno para cumplir con dicho precepto, ha sido la *Consulta Popular*. A través de estas reuniones fue ron planteadas diversas inquietudes referentes a la proble mática que en frenta la Administración Pública.

De entre esas inquietudes que corresponden al tema tratado, se podrían - señalar como relevantes las siguientes:

- . Inadecuada normatividad y control en el Sector Público, manifestándose como recomendable: modernizar y simplificar los ordenamientos jurídicos; consolidar el control interno y el Sistema Integrado de Contabilidad y sistematizar la Auditoría Gubernamental.
- . Crecimiento desproporcionado de los recursos humanos y financieros del sector paraestatal, recomendándose el establecimiento de medidas de control para disminuirlo, respetando aquéllo que resulte socialmente necesario.
- . Diversidad de esquemas de organización y de administración, así como complejidad de trámites, para lo cual se recomienda establecer sistemas comunes de administración, que ofrezcan consistencia y equilibrio entre la estructura orgánica y los recursos asignados.
- . Corrupción, incapacidad y falta de vocación en el servidor público, proponiéndose lo siguiente: adecuada selección de servidores públicos; política de remuneraciones, estímulos, ascensos, etc., basada en el mérito y que garantice estabilidad; revisión de leyes sobre responsabilidades y sanciones; etc.

Para satisfacer los planteamientos anteriores, la Administración Pública Federal tuvo que imprimir mayor dinamismo en sus acciones, instrumentando una serie de medidas a efecto que su actividad administrativa se realice en mejores condiciones de eficiencia y eficacia y que los servidores públicos realicen sus actividades con la mayor capacidad y honestidad, destacando en este contexto, la necesidad de fortalecer los instrumentos y mecanismos de control y evaluación del aparato público.

La figura de la Contraloría en la Administración Pública Federal constituye el medio a través del cual el ejecutivo formaliza el compromiso adquirido ante la sociedad para satisfacer los requerimientos planteados.

El Marco Político se conforma por tres elementos: vertientes de acción, principios rectores y compromiso social.

VERTIENTES DE ACCION

- . Modernización de los sistemas de control y evaluación de la Administración Pública Federal.
- . Prevención y combate a la corrupción de los servidores públicos entendida ésta no sólo como deshonestidad, sino como ineficiencia, negligencia o ineficacia.

PRINCIPIOS RECTORES

- . Eficiencia y eficacia
- . Convertir en acciones los objetivos y prioridades nacionales
- . Honestidad, capacidad y disciplina
- . Claridad y transparencia.
- . Realismo, combinar necesidad política con posibilidad técnica y financiera.
- . Simplificación Administrativa (Desburocratización)
- . Participación y responsabilidad compartida
- . Corresponsabilidad y compromiso
- . Desconcentración y descentralización de la actividad administrativa.
- . Sanciones.

COMPROMISO SOCIAL

- . La Contraloría, al convertirse en una respuesta al compromiso -- político de satisfacer demandas sociales, orienta sus acciones - al fortalecimiento del control en la Administración Pública Federal. Así pues, justificará su existencia en la medida en que su actuación coadyuve a mejorar la prestación de bienes y servicios, incremente la confianza de la ciudadanía en los servicios públicos y logre que la utilización de los recursos sirva para dar --

verdadero y cabal cumplimiento a los objetivos y prioridades nacionales.

3.3.2.2 MARCO ORGANICO FUNCIONAL

Con el propósito de cumplir con los postulados del Gobierno, se adecuaron las bases que sustentan el desarrollo de las acciones de la Administración Pública Federal, se modificó su Ley Orgánica y se promulgó la Ley de Planeación. Ambas acciones representan los elementos que permiten la viabilidad operativa a los postulados del Gobierno y encauzan su actividad hacia el cumplimiento de los objetivos nacionales.

En cuanto a las modificaciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, están orientadas fundamentalmente a promover mayor equilibrio y coordinación en las atribuciones de las Dependencias y Entidades y a establecer, con mayor precisión, las responsabilidades de las distintas instancias sectoriales decisorias.

Se fortalece pues, el esquema de organización y funcionamiento sectorial para que su desempeño refleje coherencia, evite dispendios y contradicciones y se incremente la eficacia en sus resultados.

A su vez, la Ley de Planeación institucionaliza el Sistema Nacional de Planeación Democrática, el cual viene a reforzar la descentralización sin romper con la congruencia del conjunto; precisa los planes, programas, estrategias, forma de participación y mecanismos que se deben emplear para lograr los fines; fija los lineamientos de acción del Gobierno Federal; establece las bases para normar los aspectos globales, sectoriales, institucionales y regionales; facilita la vigilancia de los recursos que se asignan y aplican y; formula el método para encauzar las acciones del Sector Público hacia los propósitos y estrategias del Plan Nacional de Desarrollo.

En el Artículo 32 Bis Fracción II, III, V, VIII y IX de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y en el Artículo 18 de la Ley de Planeación, se determina, la naturaleza de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; responsabilizándola de "... fortalecer la función de control y evaluación en las Dependencias y entidades y en -- los subsistemas y procesos que interactúan en el Sistema Nacional de -- Planeación Democrática, a través de sus diversos instrumentos, mecanismos y apoyos." (60)

Su actuación y participación se diferencia de las Dependencias de orientación y apoyo global (Secretaría de Programación y Presupuesto y Secretaría de Hacienda y Crédito Público) y coordinadoras sectoriales, en -- que éstas son normativas *directas* en la instrumentación, operación, control y evaluación del Sistema Nacional de Planeación Democrática y, --- otorgan apoyo y asistencia técnica a las Entidades para su mejor desempeño. Por su parte, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación realiza una labor *Concomitante*, "... "acompaña" a todo el proceso opinando previamente sobre las normas y lineamientos que expiden las globalizadoras y coordinadoras de sector; comprueba su observancia, --- aporta elementos de juicio para el control y seguimiento de los objetivos y prioridades nacionales, vigila la congruencia del ejercicio del - gasto público con respecto a los Presupuestos de Egresos y, en su caso, proporciona elementos suficientes para la aplicación de medidas correctivas.

Su naturaleza, por tanto, la ubica como una Dependencia de apoyo y de - vigilancia constructiva que no se involucra directamente en la opera--- ción." (61)

(60) *Secretaría de la Contraloría General de la Federación.- Marco de - Actuación de las Contraloría Internas de las Dependencias de la Administración Pública Federal.- P-19*

(61) *Ibidem.- P-20*

3.3.3 OBJETIVOS

Por lo expuesto en párrafos anteriores y de acuerdo a lo expresado por la misma Secretaría de la Contraloría General de la Federación, ésta es considerada como "... el Organó que sin involucrarse directamente en la operación, tiene la responsabilidad de fortalecer y hacer integral la función de control en la Administración Pública Federal a través de sus distintos instrumentos mecanismos y apoyos. Estos elementos, funcionando armónica y complementariamente, pretenden modernizar los sistemas, procedimientos y mecanismos de control y evaluación que interactúan en el aparato gubernamental, así como prevenir y combatir la corrupción de los servidores públicos para incrementar la eficiencia en el desarrollo de las acciones, y la eficacia en el logro de los objetivos y prioridades nacionales". (62)

De este concepto se desprenden los objetivos generales que la Dependencia pretende lograr.

- . Contribuir a la modernización de los sistemas, instrumentos y mecanismos de control y evaluación de la Administración Pública Federal.
- . Promover la racionalidad en el manejo y aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros del Sector Público en su conjunto.
- . Prevenir y combatir la corrupción en sus diversas manifestaciones promoviendo las acciones necesarias para evitar su recurrencia y, en su caso, aplicar las sanciones correspondientes.

(62) *Ibidem.* - P-15

3.3.4 ATRIBUCIONES

Como ya se ha comentado, con la creación de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación hubo necesidad de modificar la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, quedando establecidas en su Artículo 32 Bis las facultades asignadas a dicha Dependencia, de las --cuales se presentan a continuación las consideradas más representativas:

" I.- Planear, organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental, Inspeccionar el ejercicio del Gasto Público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos."

" II.- Expedir las normas que regulen el funcionamiento de los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal..."

" III.- Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización, así como asesorar y apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal."

" IV.- Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control."

" V.- Comprobar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio y fondos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal."

" VIII.- Inspeccionar y vigilar directamente o a través de los órganos de control que las dependencias y entidades de la Administración

Pública Federal cumplan con las normas y disposiciones en materia - de: sistemas de registro y contabilidad, contratación y pago de - - personal, contratación de servicios, obra pública, adquisiciones, - arrendamiento, conservación, uso, destino, afectación, enajenación- y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y - recursos materiales de la Administración Pública Federal."

" IX.- Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de - normas de contabilidad y de control, en materia de programación, -- presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y - financieros que elabore la Secretaría de Programación y Presupuesto, así como sobre los proyectos de normas..."

" XII.- Opinar sobre el nombramiento, y en su caso, solicitar la re moción de los titulares de las áreas de control de las dependencias y entidades."

" XIII.- Coordinarse con la Contaduría Mayor de Hacienda el estable cimiento de los procedimientos necesarios que permitan a ambos órga nos el cumplimiento de sus respectivas responsabilidades."

" XV.- Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que de-- ban presentar los servidores de la Administración Pública Federal y verificar y practicar las investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las leyes y reglamentos."

" XVII.- Conocer e investigar los actos, omisiones o conductas de - los servidores públicos para constituir responsabilidades adminis-- trativas, aplicar las sanciones que correspondan en los términos -- que las leyes señalen, y en su caso, hacer las denuncias correspon-- dientes ante el Ministerio Público prestándole para tal efecto la - colaboración que le fuere requerida."

3.4 LAS CONTRALORIAS INTERNAS

3.4.1 MARCO DE ACTUACION

Para fortalecer el control de las actividades que desarrolla la Administración Pública, se hace necesario realizar un esfuerzo que promueva la congruencia y efectividad en el funcionamiento de los sistemas de control que operan en el sector público.

El establecimiento institucional de la función de contraloría, viene a constituir precisamente ese medio que articula en forma integral y hace compatibles los instrumentos y procedimientos de control y evaluación que regulan la gestión pública federal.

Así pues, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación -- uniendo esfuerzos con las entidades del sector público, contribuye a -- que se constituya un Sistema Integrado de Control Gubernamental que tenga como finalidad ofrecer "... alta precisión técnica en sus indicadores, calidad y oportunidad en sus recomendaciones; posición política -- realista en cuanto a lo que es posible realizar; y mecanismos que eviten el desvío de los recursos, de la consecución de los objetivos y -- prioridades nacionales." (63)

De esta manera, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación define el concepto, objetivos y atribuciones de las Contralorías Internas de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal a fin de darle orden y congruencia a su actuación; dando cumplimiento a su vez a la facultad que tiene de "... expedir las normas y lineamientos para regular el funcionamiento de los Organos de Control --- Interno..." (64)

Dentro de la Administración Pública se distinguen dos ámbitos de actuación para los Organos Internos de Control: aquéllas que corresponden --

(63) *Secretaría de la Contraloría General de la Federación.- Marco de Actuación de las Contralorías Internas de las entidades de la Administración Pública Federal.- P-2*

(64) *Ibidem.- P-3*

a dependencias coordinadoras de sector (Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos) y las que actúan en las entidades coordinadas -- (Organismos Descentralizados, Empresas de Participación Estatal, Organos Desconcentrados, etc.)

Aún cuando su interrelación se analizará en capítulo siguiente, es importante señalar que las primeras no son normativas con respecto de las segundas, ni realizarán supervisiones ni auditorías directas a las mismas. Su relación se establece en términos de apoyo y asesoría para el mejor desempeño de las funciones de aquellas, siendo esto explicable, ya que no se pretende jerarquizar la función integrada de control, ni confundirla con los esquemas de funcionamiento sectorial que tienen sus propósitos y características propias.

Las Contralorías Internas son órganos de apoyo que dependen directamente del titular de la Dependencia o Entidad, realizando sus funciones con apego estricto a las disposiciones, normas y lineamientos que expide la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Estos órganos, sin involucrarse directamente en las operaciones, tienen la responsabilidad de organizar y coordinar el Sistema Integrado de Control de la Dependencia o Entidad, con el propósito de que oportuna y sistemáticamente se contemplen los aspectos más representativos y relevantes de la forma en que son aplicadas y observadas, por las áreas responsables, las disposiciones, políticas, planes, normas, programas, presupuestos, procedimientos y demás instrumentos de control y evaluación.

A través del análisis permanente del Sistema Integrado de Control, el titular dispondrá de mayores elementos para incrementar la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de sus atribuciones, y en su caso, dictar las medidas correctivas procedentes.

3.4.2 OBJETIVOS

Es obvio que los objetivos de las Contralorías Internas deberán estar, -

en términos generales, en concordancia con los de la Secretaría de la -
Contraloría General de la Federación.

- . Promover la eficiencia y eficacia en las operaciones de la Enti-
dad o Dependencia, estimulando las acciones que los titulares to-
men para lograr el adecuado cumplimiento de los programas.
- . Promover la racionalidad en la determinación, manejo y aplica---
ción de los recursos humanos, materiales y financieros.
- . Contribuir a la actualización de los procedimientos de control, -
promoviendo su integración, congruencia y homogeneidad.
- . Establecer los mecanismos y procedimientos para vigilar el es---
tricto cumplimiento de la normatividad vigente.
- . Prevenir y combatir la corrupción en sus diversas manifestacio--
nes promoviendo las acciones necesarias para evitar su recurren-
cia.
- . Contribuir a mantener la congruencia y equilibrio de esquemas de
organización.

Para el cumplimiento de estos objetivos, las acciones de los órganos in-
ternos de control deberán llevarse a cabo en un ámbito de neutralidad, -
para que puedan ofrecer la certeza que sus funciones de control y super-
visión se desarrollen imparcial y objetivamente. Así mismo, contarán -
con la independencia funcional adecuada, o sea, que no debe formar par-
te de ningún otro órgano constitutivo de cualquier Entidad o Dependencia,
ubicados en el nivel inmediato inferior del titular y abstenerse -
de realizar funciones operativas.

3.4.3 ATRIBUCIONES

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, como ya se --

anotó, es la instancia normativa en cuanto a las atribuciones de los órganos internos de control, tanto de Dependencias como de Entidades. -- Por ello, y tomando en cuenta que las atribuciones varían tratándose de Contralorías Internas de Dependencias Coordinadoras de Sector y de Entidades Sectorizadas, la citada Dependencia emitió dos publicaciones referidas a cada clase de órgano interno de control, de las cuales se tomarán los conceptos respectivos.

3.4.3.1 ATRIBUCIONES DE CONTRALORIAS INTERNAS EN DEPENDENCIAS

" A las Contralorías Internas de las Dependencias de la Administración Pública Federal, corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- 1.- Organizar, instrumentar y coordinar el Sistema Integrado de Control de la Dependencia, que permita apoyar al Titular para vigilar que las disposiciones, políticas, planes, programas, presupuestos, normas, lineamientos, órganos, procedimientos y demás instrumentos de control y evaluación se apliquen y utilicen eficiente y eficazmente por las áreas de la Dependencia, atendiendo a las políticas del Titular y de acuerdo a las normas y lineamientos que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.
- 2.- Expedir las normas y lineamientos que en concordancia y complementariamente a las que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, regulen el funcionamiento del Sistema Integrado de Control a que se refiere la fracción anterior. La Contraloría Interna, discrecionalmente, podrá requerir a las áreas competentes de la Dependencia, la emisión e instrumentación de normas complementarias que aseguren el eficaz funcionamiento del sistema referido.
- 3.- Vigilar y comprobar el cumplimiento, por parte de las áreas de la Dependencia, de las obligaciones derivadas de las disposiciones, normas y lineamientos en materia de planeación; programa---

ción; presupuestación; información; estadística; contabilidad; organización y procedimientos; ingresos; financiamiento; inversión; deuda; administración de recursos humanos, materiales y financieros; patrimonio y fondos y valores, propiedad o al cuidado de la Dependencia.

- 4.- Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de -- disposiciones, políticas, normas y lineamientos que, para dar cumplimiento a las obligaciones a que se refiere la fracción anterior, deban expedir de acuerdo con sus atribuciones, las áreas competentes de la Dependencia. La Contraloría Interna, discrecionalmente, podrá requerir la expedición de normas adicionales para coadyuvar a mejorar el desarrollo de las atribuciones de las áreas competentes.
- 5.- Proporcionar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, los elementos necesarios para coadyuvar a que ésta expida las bases y normas para la realización de supervisiones y auditorías en la Dependencia y en las Entidades Coordinadas que se encuentren adscritas al Sector. La Contraloría Interna opinará, a solicitud de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, sobre el contenido y desarrollo de los programas anuales de auditoría de las entidades coordinadas -- adscritas al sector.
- 6.- Formular, con base en los resultados de las supervisiones y -- auditorías que realice, las observaciones y recomendaciones necesarias a las áreas de la Dependencia, tendientes a incrementar la eficiencia y eficacia de sus acciones. La Contraloría Interna establecerá un seguimiento de la aplicación de dichas recomendaciones.
- 7.- Apoyar y asesorar, de acuerdo con sus atribuciones, a las demás áreas de la Dependencia, así como a los Órganos de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y a los -

Contralores Internos o equivalentes de las Entidades Coordinadas adscritas al Sector de la Dependencia, para el mejor desempeño de sus funciones.

- 8.- Informar al Titular de la Dependencia, de acuerdo con las políticas que éste establezca, sobre los resultados que proporcione el Sistema Integrado de Control a que se refiere la Fracción 1, así como de la evaluación de las áreas de la Dependencia que hayan sido objeto de supervisión y fiscalización, proporcionando información a las autoridades competentes, si así fuere requerido, sobre el resultado de tales intervenciones. La Contraloría Interna podrá opinar sobre los informes de evaluación que integren y presenten al mismo Titular, las áreas competentes.
- 9.- Proporcionar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, la información y elementos que ésta requiera para el desempeño de sus atribuciones.
- 10.- Atender las quejas que presenten los particulares con motivo de acuerdos, convenios o contratos que celebren con las distintas áreas de la Dependencia.
- 11.- Constituir las responsabilidades administrativas y aplicar las sanciones que correspondan de acuerdo con los términos que las leyes respectivas señalen y con las normas y lineamientos que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación cuando incurran en responsabilidad los servidores públicos de la Dependencia y Entidades Coordinadas adscritas al Sector. -- Tratándose de los servidores públicos de las entidades coordinadas adscritas al sector, la Contraloría Interna de la Dependencia se apoyará en las Contralorías Internas o equivalentes de las entidades referidas, las cuales realizarán las investigaciones necesarias, integrarán los expedientes respectivos y los -- turnarán a ésta para que constituya las responsabilidades y sanciones correspondientes.

En los actos, omisiones y conductas de los servidores públicos -- que impliquen responsabilidad penal, la Contraloría Interna de la Dependencia invariablemente deberá hacerlo del conocimiento de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación la cual, en coordinación con el Titular de la Dependencia, determinará las acciones a seguir." (65)

3.4.3.2 ATRIBUCIONES DE CONTRALORIAS INTERNAS EN ENTIDADES

DE CONTROL

- "1.- Promover el establecimiento de políticas y el desarrollo de -- cedimientos para la reglamentación y control de quehacer opera tivo.
- 2.- Comprobar la existencia de mecanismos e instrumentos de control en las áreas, sistemas y procesos de la entidad, particularmente en aquéllos que resulten prioritarios y estratégicos para el cumplimiento de sus objetivos.
- 3.- Integrar dentro de la gestión operativa, los instrumentos y mecanismos de control que a través de indicadores, permitan conocer por excepción las desviaciones a los estándares establecidos sobre el desarrollo de las principales actividades de la entidad.
- 4.- Recopilar, integrar y analizar la información relevante de las áreas, sistemas y procesos operativos de la entidad, a fin de vigilar la efectividad de los controles, el adecuado uso de los recursos y su congruencia con los objetivos institucionales de la entidad.

(65) *Secretaría de la Contraloría General de la Federación.- Marco de Actuación de las Contralorías Internas de las Dependencias de la Administración Pública Federal.- P-32.*

- 5.- Vigilar que el seguimiento de los programas prioritarios de la entidad, permita la identificación e interpretación de posibles desviaciones, para la oportuna adopción de medidas correctivas.
- 6.- Participar en la toma de decisiones sobre aquellos aspectos relevantes de la operación de la entidad, como algunas modificaciones al presupuesto, desarrollo de los programas prioritarios, políticas, establecimiento de programas, obra pública, adquisiciones, conservación de bienes muebles e inmuebles, adecuación de la estructura orgánico-funcional; así como opinar sobre el contenido de los principales convenios, concursos, contratos y todas aquellas transacciones significativas que representen ingresos o egresos para la entidad.
- 7.- Vigilar que las adecuaciones y los ajustes a la estructura orgánico-funcional contribuyan a mejorar la operación general de la entidad.
- 8.- Verificar que el manejo y aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros de la entidad, se cumpla bajo criterios de racionalidad y austeridad.
- 9.- Identificar y verificar que los principales informes económicos, financieros, presupuestales, contables y estadísticos que debenturnar las áreas competentes de la entidad a las dependencias normativas y coordinadoras de sector, contengan los datos y elementos necesarios de acuerdo a las normas y lineamientos establecidos, así como que se envíen dentro de los plazos señalados.
- 10.- Expedir las normas y lineamientos que en concordancia y complementariamente a las que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, regulen el funcionamiento del Sistema Integrado de Control de la Entidad. La Contraloría Interna, discrecionalmente podrá requerir a las áreas competentes de la entidad, la emisión e instrumentación de normas complementarias que aseguren el eficaz funcionamiento del sistema referido.

- 11.- Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de disposiciones, políticas, normas y lineamientos en materia de control que, para dar cumplimiento a las obligaciones derivadas de las disposiciones emitidas por las dependencias normativas y -- coordinadoras de sector, deben de expedir, de acuerdo con sus - atribuciones, las áreas competentes de la entidad.
- 12.- Asesorar, apoyar y coordinarse de acuerdo a sus atribuciones, - con las demás áreas de la entidad, así como acompañar correspondientemente a los órganos de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, para el mejor desempeño de las funciones que en materia de control y evaluación realizan.
- 13.- Informar al Titular de la entidad, de acuerdo con las políticas que éste establezca, sobre los resultados que proporcione el -- Sistema de Control de la Entidad y sobre la evaluación de las - áreas que hayan sido objeto de supervisión y fiscalización, así como opinar sobre los informes de evaluación que integren y presenten al mismo, las áreas competentes.
- 14.- Proporcionar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y a la Dependencia Coordinadora de Sector, la información y elementos que éstas requieran para el desempeño de sus - atribuciones, bajo las políticas y normas establecidas."

DE SUPERVISION Y AUDITORIA

- "15.- Elaborar y desarrollar bajo un concepto de integralidad los programas y anuales de control y auditoría que requiera la entidad, con base en los programas mínimos que establezca la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.
- 16.- Vigilar y comprobar el cumplimiento por parte de las áreas de la entidad, de las obligaciones derivadas de las disposiciones, normas y lineamientos en materia de planeación, programación --

presupuestación, información, estadística, contabilidad, organización, y procedimientos, ingresos, financiamiento, inversión, - deuda, administración de recursos humanos, materiales y financieros, patrimonio, y fondos y valores, de la propiedad o al cuidado de la entidad.

- 17.- Formular, con base en los resultados de las supervisiones y auditorías que realice, las observaciones y recomendaciones necesarias a las áreas de la entidad, tendientes a incrementar la eficiencia en las acciones y la eficacia en el logro de los objetivos.
- 18.- Establecer el seguimiento de la aplicación de las observaciones y recomendaciones, producto de los resultados de las supervisiones y auditorías practicadas a las áreas de la entidad.
- 19.- Tener acceso a la contabilidad, archivos y demás registros y documentos de la entidad, que contengan información sobre las actividades relevantes de la misma, de acuerdo a las políticas fijadas para tal efecto por el Titular."

DE QUEJAS Y DENUNCIAS

- "20.- Atender las quejas que presenten los particulares con motivo de acuerdos, convenios o contratos que celebren con las distintas áreas de la entidad.
- 21.- Realizar las investigaciones referentes a los casos en que los Servidores Públicos de las entidades incurran en responsabilidades; integrar los expedientes respectivos y turnarlos a las Contralorías Internas de las Coordinadoras de Sector, para que éstas procedan a constituir los pliegos de responsabilidad y apliquen las sanciones correspondientes, de conformidad con la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos y con las normas y lineamientos que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

22.- Analizar las causas y los mecanismos utilizados en los casos en que se hayan cometido ilícitos, así como comprobar la forma en que funcionan los controles establecidos, con el fin de evitar y prevenir su recurrencia." (66)

Como se puede ver, las atribuciones asignadas a las Contralorías Internas reflejan la orientación eminentemente preventiva y de excepción, hacia donde se desean encauzar sus acciones, pero sin descuidar el aspecto correctivo, cuando se señala el interés de darle un sentido de integralidad a las revisiones, buscando incrementar la eficiencia y eficacia en la operación y contar con elementos de juicio que permitan mayor objetividad en el planteamiento de observaciones y recomendaciones.

Así mismo, le otorga la característica de ser una instancia cercana a la ciudadanía, donde ésta puede plantear sus inconformidades en contra de Servidores Públicos por el incumplimiento en el ejercicio de sus funciones.

3.4.4 ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO

La Contraloría Interna promueve y vigila el desarrollo de las actividades necesarias para dar cumplimiento a las estrategias de operación, -- llevando a cabo sus acciones esencialmente a través de tres grandes --- áreas: Control, Auditoría y Responsabilidades.

El área de Control básicamente contempla la organización e instrumentación del Sistema Integrado de Control de las Dependencias o Entidades, -- expide las normas que lo regulan y coordina y vigila su operación; revisa los sistemas y procedimientos operativos verificando que los mecanis

(66) Secretaría de la Contraloría General de la Federación.- Marco de - Actuación de las Contralorías Internas de las Entidades de la Administración Pública Federal.- P-7

mos de control, en ellos implícitos, sean suficientes y adecuados; realiza la supervisión y vigilancia sobre los programas operativos coordinadamente con los responsables de los mismos, etc.

En lo referente al área de Auditoría, ésta se encargará de dirigir y -- coordinar las auditorías y revisiones contempladas en el Programa Anual respectivo; verificar tanto la correcta utilización de los recursos --- asignados, como el logro de las metas establecidas en sus programas; -- comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales y la oportunidad en la presentación de la información financiera.

Por último, en el área de Responsabilidades se instrumentarán los ele-- mentos para una mejor aplicación y cumplimiento de la Ley Federal de -- Responsabilidades de los Servidores Públicos y, en caso de requerirse, -- integrarán los expedientes respectivos que sirvan de base para el finca miento de responsabilidades o la presentación de denuncias ante las au-- toridades competentes.

Como ya se ha señalado, hay dos clases de Contralorías Internas, las de Dependencias Coordinadoras de Sector y las de Entidades Coordinadas, ya sean Organismos Descentralizados, Organos Desconcentrados, Empresas, Pú blicas o de Participación Estatal, Fideicomisos, etc.

La relación entre ellas, no es de dependencia jerárquica, ya que en lí nea de autoridad, las Contralorías Internas dependen de los titulares - de cada Entidad. Por otro lado, las normas de actuación, tanto legales como orgánico-funcionales, son emitidas por la Secretaría de la Contra- loría General de la Federación; sin embargo, a las Contralorías Inter-- nas de Dependencias les corresponde determinar, en coordinación con las de Entidades agrupadas en su Sector, los lineamientos específicos para- instrumentar la normatividad que expida al respecto la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, con objeto de adecuarlas a las -- particularidades propias del ámbito de su actuación y para obtener el - efecto previsto.

La estructura orgánica de las Contralorías Internas dependerá de las características de la Dependencia o Entidad de que se trate, ya que las primeras, por su carácter de Coordinadoras Sectoriales (SECRETARIAS DE ESTADO), tienen un ámbito mayor; aún cuando hay Entidades que por su tamaño y "peso" presupuestal, en ocasiones cuentan con estructuras más -- complejas que las Dependencias (PEMEX, IMSS, CFE, CONASUPO, ETC.), siendo relevante su participación en la Administración Pública Federal.

(Cuadro 1 y 2)

Del análisis de las atribuciones asignadas a las Contralorías Internas, según el Marco de Actuación que para éstas emitió la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, se pueden establecer de una manera simplificada, las funciones siguientes:

- " . Verificar el cumplimiento de la norma
- . Evaluar la norma misma y
- . Evaluar los resultados de operación " (67)

La norma, entendida como "... el conjunto de disposiciones jurídica y - administrativas, externas e internas que regulan las operaciones de una Dependencia o Entidad." (68)

Una vez conocida la estructura y establecidas las funciones, se deberá-determinar la estrategia en las acciones a realizar.

Es lógico que no se puedan desarrollar en toda su amplitud cada una de las funciones, por lo tanto, al establecer su universo de trabajo, las Contralorías Internas deberán aplicar el criterio de *relevancia y selectividad* para determinar las actividades, tanto sustantivas como de apoyo, que se someterán a revisión.

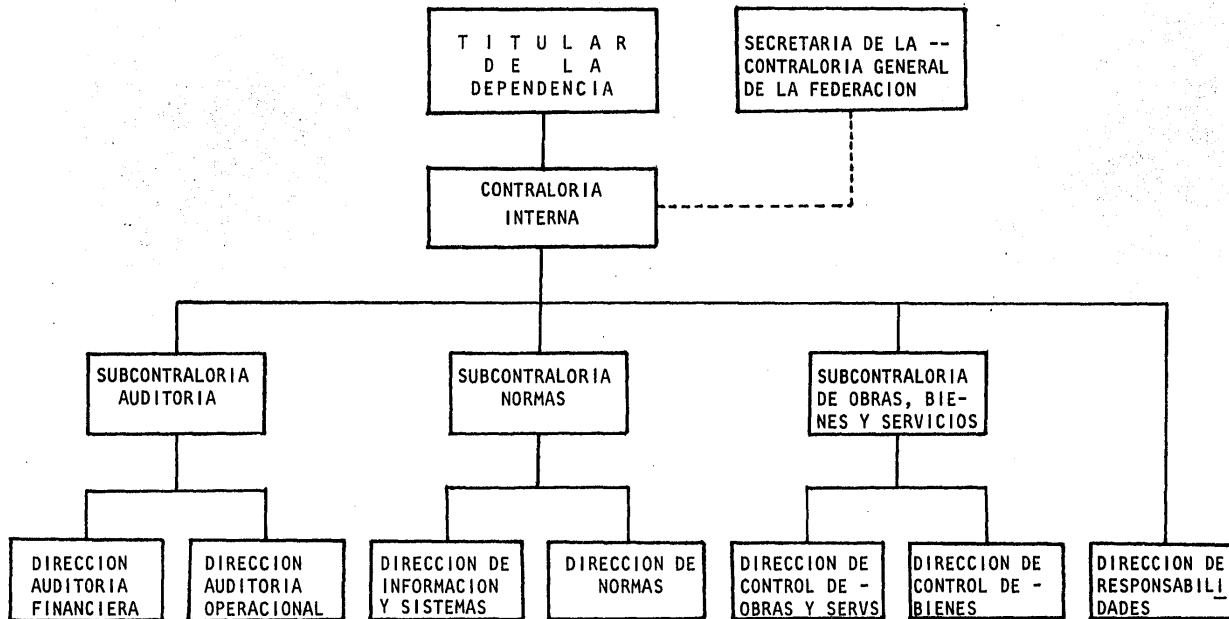
Este criterio se aplica en la forma siguiente:

En cuanto a los programas sustantivos, por su prioridad, oportunidad y-

(67) C.P. Antonio Ortega Medina.- Ciclo de Conferencia sobre Control -- Gubernamental.- Contralorías Internas.- P-8

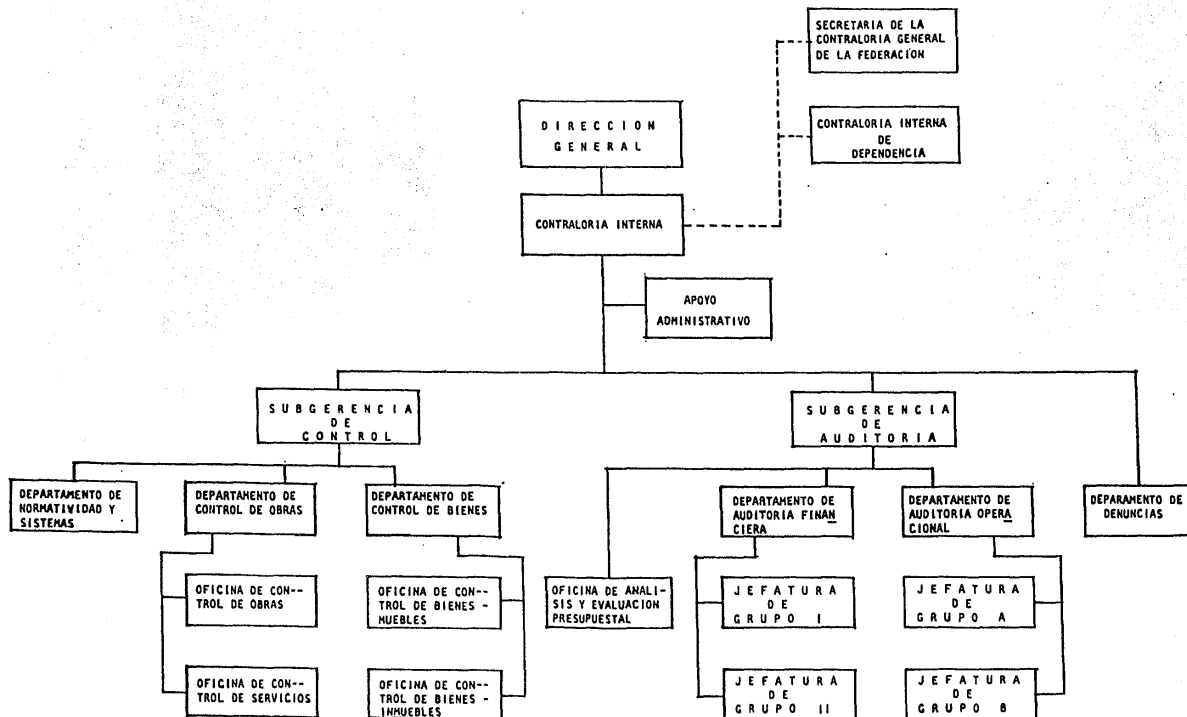
(68) Ibidem.- P-9

ORGANIGRAMA DE LA CONTRALORIA INTERNA EN UNA DEPENDENCIA



CUADRO No. 1

CONTRALORIA INTERNA DE ENTIDAD
ORGANIGRAMA



CUADRO No. 2

peso específico que tengan en el contexto de bienes y servicios. Por lo que hace a los programas de apoyo, referidos éstos fundamentalmente al suministro y utilización de los recursos humanos, materiales y financieros, se decidirán en función a su efecto, oportunidad y peso presupuestal que se les considere para el cumplimiento de las actividades -- sustantivas.

Otro elemento necesario para determinar el alcance de la revisión, es el grado de desarrollo institucional de la Dependencia o Entidad, para lo cual será necesario formular un diagnóstico que permita conocer el grado de avance: de la infraestructura organizacional (Objetivos, políticas, programas, etc.), de sistemas y procedimientos; así como los recursos con que se cuenta para este aspecto.

En caso que el diagnóstico refleje un alto grado de desarrollo, institucional, el alcance de la revisión se enfocará a verificar que los sistemas de información existentes permitan a los responsables de los programas (tanto sustantivos como de apoyo), detectar las desviaciones oportunamente, establecer y analizar las causas que las originaron y tomar de decisiones para corregirlas.

De no ser satisfactorio el grado de desarrollo, la selección y extensión de las pruebas aplicadas en la revisión serán más amplias y su propósito se orientará a detectar la ausencia u obsolescencia de esa infraestructura organizacional y el impacto que esto tiene en el desarrollo eficiente de las actividades sustantivas, a fin de formular recomendaciones sobre los aspectos claves y así comprometer a las áreas responsables a crear dicha infraestructura.

"En esta medida se coadyuvará a promover la modernización de los sistemas de control y evaluación y con ello el logro de los objetivos institucionales." (69)

(69) *Ibidem.*- P-18

Es importante señalar que si las Contralorías Internas no respaldan sus acciones con información relevante y oportuna y con recomendaciones que efectivamente promuevan el mejoramiento operativo y administrativo de las Dependencias y Entidades, no estarán cumpliendo con sus objetivos.

3.4.5 FORMULACION DE INFORMES

Dada la dualidad de relación que tienen las Contralorías Internas, tanto de tipo lineal como funcional, con el Titular de la Dependencia y -- con la Secretaría de la Contraloría General de la Federación respectivamente, y por consecuencia la necesidad de informar a dichas instancias, es innegable que uno de los aspectos más importantes en las atribuciones que aquéllas tienen encomendadas, lo constituye la información que deben formular.

Para que la información cumpla cabalmente su función, debe contar con algunas características, cuyas apreciaciones se derivan de lo expuesto por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y que por la importancia que revisten, me permito anotar a continuación:

" La información es un elemento vital para la toma de decisiones; éstas son tan buenas como la información en que se apoyan. La falta de información provoca que las resoluciones sólo puedan basarse en conjeturas, y corren el riesgo de resultar contraproducentes."

" La información es, a la vez, elemento y resultado primordial de control. Para ejercerlos es preciso saber qué ocurre y para evaluar lo actuado, es necesario conocer qué resultó de la acción. Todo el proceso de control se basa en información."

" La información es también indispensable para elaborar y para realizar los procesos de planeación. El plan y los programas son -- información."

" Para que la información sea útil, debe ser exacta (la exactitud - no es una virtud sino una condición, un deber), también debe ser relevante (decir lo trascendental, considerar la importancia relativa después de comparar lo presupuestado y lo planeado contra -- lo efectivamente ejercido y realizado, de ello resulta lo relevante), simultáneamente, la información debe ser oportuna (tan cercana a los hechos a que se refieren como sea posible), finalmente, - la información debe ser "Interpretativa" (debe valorar las situaciones, y sus posibles efectos. De no ser así, no resulta útil - como guía de las decisiones). Sin la interpretación no hay información, cuando mucho habrá datos." (70)

Así pues, en los reportes que se presenten al Titular de la Entidad o - Dependencia, deben destacar la oportunidad de los datos, la objetividad en sus planteamientos y la relevancia en las observaciones y recomendaciones propuestas. El enfoque que se debe dar a esta información, básicamente será para señalar a las instancias decisorias las desviaciones detectadas entre lo efectivamente realizado y lo previsto y que de alguna manera afectan la eficiencia y eficacia operativa, siendo común para estos efectos el uso de indicadores de gestión.

Por lo que respecta a la información que se debe proporcionar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, su objetivo será aportar elementos de juicio que permitan no sólo conocer el grado de eficiencia y control con que operan las Dependencias o Entidades de que se trate, sino que también pueda realizar una evaluación respecto al desempeño de las Contralorías Internas. Para ello, la instancia normativa superior ha diseñado el Sistema de Información Periódica, con el fin de elevar la calidad de la información y que ésta constituya una herramienta que facilite la oportuna y adecuada toma de decisiones.

Cabe señalar que los reportes que conforman el mencionado sistema, deben ser presentados simultáneamente al Titular de la Dependencia o Enti

(70) Secretaría de la Contraloría General de la Federación.- Curso -- Sistema de Información Periódica.- P-2

dad y a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; por lo tanto, su objetividad, claridad y exactitud, son determinantes para las acciones subsecuentes que de ellos se deriven.

El Sistema de Información Periódica que instituyó la Secretaría de la Contraloría General de la Federación para las Contralorías Internas, está conformado de los siguientes reportes: Resumen del Programa --- Anual de Auditoría, Programa Anual de Auditoría Detallado, Reporte de Observaciones Relevantes y Reporte de Seguimiento de Medidas Correctivas.

Los responsables de los órganos internos de control deberán cumplir oportunamente en la presentación de estos reportes, verificando que su elaboración siga los siguientes lineamientos:

- . Evitar la duplicidad en la formulación de reportes, aprovechando la misma información para las diferentes instancias de autoridad, tanto la directa-lineal como la funcional.
- . Simplificar y agilizar la preparación de la información.
- . Mejorar la calidad de los reportes, aplicando un criterio selectivo de los resultados y presentando comentarios relevantes que efectivamente respalden las decisiones que pueda tomar el Titular.
- . Plantear recomendaciones objetivas que realmente contribuyan a promover la eficiencia en la Administración de la Dependencia o Entidad.
- . Promover la aplicación oportuna de las recomendaciones propuestas.
- . Presentar con oportunidad la información requerida con el objeto de no restarle vigencia a su contenido.

1.- RESUMEN DEL PROGRAMA ANUAL DE AUDITORIA

Este reporte tiene una doble finalidad: de programar y de controlar.

Respecto a la programación permite presentar una visión global de las auditorías que se programen en un año, estableciendo el orden en el --- planteamiento de las revisiones, acorde con las Bases Generales del Programa Anual de Auditoría.

En relación al control, su utilización permite llevar un seguimiento -- preciso referente al avance que se tenga a una fecha determinada.

Este reporte debe formularse y presentarse en los primeros 15 días hábiles de cada año, conteniendo entre sus datos más importantes los siguientes: (Cuadro No. 3)

- . Nombre de la Dependencia o Entidad
- . Número del registro presupuestal, asignado por la Secretaría de Programación y Presupuesto.
- . Clave del Programa, señalando expresamente cuando tenga carácter prioritario.
- . Nombre genérico de la clave que le corresponda a cada visión.
- . Período de realización estimado en semanas (renglón 1) y el avance real de la revisión (renglón 2).
- . Número de las semanas de iniciación y terminación, tanto estimadas como reales y el total de semanas revisión, también con dichas características.
- . Total semanas hombre, resultado de multiplicar las semanas estimadas o reales, por el número de auditores que intervinieron.
- . Fuerza de trabajo, o sea el número de personas con el que se cuentan para realizar el trabajo, al momento de programar. Para estos efectos se debe considerar como personal "técnico" - al que participa directamente en la revisión, y como "administrativo".

. Total anual de semanas.

2.- PROGRAMA ANUAL DE AUDITORIA DETALLADO.

Este documento ofrece información analítica sobre las características - de las revisiones a realizar y su problemática principal; siendo su objetivo primordial el que se conozcan las auditorías que se llevarán a - cabo en las Dependencias o Entidades, su contenido, su alcance, áreas o aspectos a revisar y el período de su realización.

Igual que en el caso anterior este reporte se elaborará anualmente en - los primeros 15 días del ejercicio, conjuntamente con el Resumen del -- Programa Anual (Cuadro No. 4)

Además de algunos datos que contiene el reporte anterior y que le son - similares, el Programa Anual de Auditoría Detallado señala:

- . Descripción de las auditorías a efectuar, especificando su al - cance, así como las áreas y aspectos a revisar.
- . Se indicarán los objetivos establecidos para cada revisión, - cuidando que aquellos sean congruentes con la descripción del trabajo a realizar y con su relación con la Dependencia o En - tidad.

3.- REPORTE DE OBSERVACIONES RELEVANTES

Su objetivo primordial es el de ofrecer información relevante sobre los resultados obtenidos en cada auditoría.

La acción de informar los resultados, constituye la fase más importante en los trabajos de auditoría y permite asegurar que la esencia de su --

PROGRAMA ANUAL DE AUDITORIA DETALLADO

No. de _____ de _____

Dependencia o Entidad _____

No. de Registro S.P.P. _____

FECHA		
_____	_____	_____
DI	ME	AN

No. PRO- C.E. DE REVISOR	CLAVE DEL PROGRAMA	DESCRIPCION DE LA REVISION	OBJETIVOS ESTABLECIDOS	N. DE LA SEMANA		TOTAL	TOTAL
				DE INICIO	DE TERMINACION	SEMANAS REVISOR	SEMANAS NOMBRE
<p align="center">NOMBRE Y FIRMA DEL TITULAR DEL ORGANO INTERNO DE CONTROL</p>				<p align="center">TOTAL ANUAL DE SEMANAS</p>			

SUBSECRETARIA B

OCC-02

CUADRO No. 4

contenido, sea atendida oportunamente y de manera adecuada, tanto por el Titular de la Dependencia o Entidad, como por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

La presentación de las observaciones relevantes deberá cumplir con los siguientes aspectos:

- . Que las deficiencias detectadas sean definidas con toda claridad, mostrando su relación con la muestra seleccionada y con el alcance de la revisión.
- . Que se indiquen invariablemente las causas que provocaron tales deficiencias.
- . Que se señalen los efectos causados por las deficiencias y sus posibles repercusiones.

Complementariamente a las observaciones relevantes, en el reporte se presentarán las recomendaciones para solventar las deficiencias expuestas, debiendo ser orientadas a corregir la causa que las provoca, atendiendo no sólo el aspecto correctivo, sino enfatizando en el preventivo.

Además, el reporte deberá contemplar los siguientes lineamientos:

- . La información deberá ser seleccionada de acuerdo a la importancia relativa de la situación y/o a su posible impacto en los recursos de la Dependencia o Entidad.
- . Es conveniente adoptar un criterio de selectividad con el propósito de que los usuarios de esta información dirijan su atención a los aspectos de más relevancia, permitiendo hacer más útil la información y reducir considerablemente el volumen de documentación.
- . Los responsables de los órganos internos de control deberán -

realizar un análisis profundo de los resultados cada revisión propiciando la obtención de información objetiva. Al identificar y sintetizar las observaciones que merezcan la atención del Titular de la Dependencia o Entidad, se requerirá de un enfoque crítico pero positivo y que en términos generales se oriente a promover la eficiencia.

- . En los casos de revisiones terminada en un mismo período, relativas a cuentas, operaciones o conceptos similares, se hace necesario presentar en forma resumida los resultados más importantes, consolidando la información y logrando con ello mayor utilidad en su presentación a las instancias decisorias, ya que proporciona una visión integral de los aspectos más relevantes en su conjunto.

Para que el criterio de relevancia, que deben tener los reportes, sea verdaderamente objetivo, es necesario que las observaciones planteadas sean ponderadas de acuerdo a determinadas características, facilitando la identificación y selección de sus aspectos relevantes.

Es por ello, que la Secretaría de la Contraloría General de la Federación ha establecido una clasificación a la cual deberán apegarse las observaciones relevantes que se presenten en este reporte (Cuadro No. 5)

- " A.- Observaciones que, siendo o no susceptibles de cuantificación, *afecten áreas prioritarias o críticas de la propia Dependencia o Entidad*, en relación a programas sustantivos, principales recursos manejados o actividades expuestas a mayores riesgos.
- B.- Situaciones que impliquen *deficiencias importantes cuantificables* en relación a la magnitud de los recursos controlados por la unidad, área, operación o cuenta examinada.
- C.- Observaciones que impliquen *incumplimiento de metas*, pro-

REPORTE DE OBSERVACIONES RELEVANTES

Hoja ____ de ____

Dependencia o Entidad: _____

No. de Registro S.P.P. _____

EMISIÓN

DI. ME. AÑO

Nº PROCESO	FECHA DE EMISIÓN DE LA REVISTA	OBSERVACION	CRITERIOS	CLAVE DEL PROGRAMA	REVISTA	OBSERVACIONES RELEVANTES	RECOMENDACIONES DE SOLUCIÓN	FECHA DE APROBACIÓN
	DI. ME. AÑO	Nº						DI. ME. AÑO
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> NOMBRE Y FIRMA DEL TITULAR DEL ÓRGANO INTERNO DE CONTROL </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> CANCELADA SI EN PROCESO SI SIN OBSERVACIONES SI </div>								

SUBSECRETARIA "B"

DGC-013

CUADRO No. 5

gramas u objetivos, o referentes a *desviaciones significativas en el ejercicio presupuestal.*

- D.- *Observaciones referidas a normas, políticas y procedimientos insuficientes, obsoletos o deficientes, así como el exceso de dicha normatividad.*
- E.- *Observaciones referidas a la necesidad de efectuar reestructuraciones parciales o totales, en la dependencia o entidad.*
- F.- *Existencia de indicios que revistan gravedad en relación a irregularidades o desviaciones en el manejo de los recursos y situaciones comprobadas, que impliquen responsabilidades de servidores públicos." (71)*

4.- REPORTE DE SEGUIMIENTO DE MEDIDAS CORRECTIVAS

La finalidad de este documento, es contar con información que permita conocer el grado de cumplimiento de las recomendaciones planteadas, para solventar las observaciones reportadas.

Este reporte es importante, ya que la sola presentación de los reportes de resultados obtenidos en una auditoría, no solucionan las situaciones observadas; es necesaria una acción permanente de convencimiento hacia las áreas sustantivas y de apoyo, sobre la conveniencia y utilidad de instrumentar y aplicar las recomendaciones propuestas para mejorar su operación.

Verificando en forma constante y sistemática la aplicación oportuna de las medidas correctivas propuestas, permitirá a los órganos internos de control convertirse en promotores de eficiencia.

(71) *Secretaría de la Contraloría General de la Federación.- Curso Sistema de Información Periódica.- P-28*

Con la formulación de este reporte se pretende:

- . Comprometer a los responsables del área operativa correspondiente, en la atención oportuna de las recomendaciones y en su caso, programar acciones que aseguren su cumplimiento.
- . Analizar las ventajas y beneficios obtenidos como consecuencia de la aplicación de recomendaciones, verificando en su caso la instrumentación de normas, políticas y procedimientos etc., que en forma paralela se hubiesen establecido.
- . Establecer mecanismos que permitan controlar adecuadamente la aplicación de las sugerencias; y de hacerse necesario, supervisar el desarrollo de las actividades que se hubiesen decidido para aplicar la recomendación.

Este reporte deberá enviarse por el órgano interno de control a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, dentro de los diez primeros días hábiles siguientes a la terminación del trimestre que corresponda. Aparte de los datos que son generales, el reporte en cuestión (Cuadro No. 6) contiene información adicional que por su importancia a continuación se anota.

- . Número progresivo de la observación que le fue asignado previamente en el Reporte de Observaciones Relevantes.
- . Fecha en que originalmente se acordó la implantación de las recomendaciones presentadas.
- . Fecha real en que la recomendación quedó totalmente implantada.
- . Situación que guardan las observaciones y recomendaciones --- planteadas, como consecuencia de las acciones llevadas a cabo, o de las necesidades de operación:

Observaciones y/o recomendaciones replanteadas

REPORTE DE SEGUIMIENTO DE MEDIDAS CORRECTIVAS

Hoja ___ de ___

Dependencia o Entidad: _____

No. de Registro S.P.P. [] [] [] [] [] [] [] [] [] []

Trimestre

I II III IV

Nº DE PROGRAMA DE REVISIÓN	FECHA DE TERMINACIÓN DE LA REVISIÓN			OBSERVACIONES	FECHA DE IMPLANTACIÓN PROGRAMADA			FECHA REAL DE IMPLANTACIÓN			ACCIONES TOMADAS PARA LA IMPLANTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES O EN SU CASO REPLANTAMIENTO DE OBSERVACIONES	COMENTARIOS SOBRE RECOMENDACIONES EN PROCESO DE IMPLANTACIÓN O EN SU CASO REPLANTAMIENTO DE RECOMENDACIONES
	DÍA	MES	AÑO		Nº	DÍA	MES	AÑO	DÍA	MES		
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> NOMBRE Y FIRMA DEL TITULAR DEL ORGANISMO INTERNO DE CONTROL: _____ </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> OBSERVACIONES Y/O RECOMENDACIONES REPLANTADAS - 94 OBSERVACIONES RELLEVANTES DERIVADAS DEL SEGUIMIENTO - 95 MEDIDAS CORRECTIVAS EN PROCESO DE IMPLANTACIÓN - 96 MEDIDAS CORRECTIVAS NO IMPLANTADAS - 97 </div>												

SECRETARÍA "B"

CUADRO No. 6

DGC-015

Observaciones relevantes derivadas del seguimiento
Medidas correctivas en proceso de implantación
Medidas correctivas no implantadas

- . Acciones tomadas para la implantación de las recomendaciones o, en su caso, replanteamiento de observaciones.
- . Comentarios sobre las recomendaciones en proceso de implantación.

C A P I T U L O 4

ANALISIS Y EVALUACION DEL
SISTEMA DE FISCALIZACION
Y CONTROL

4.1 ANALISIS COMPARATIVO

CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA

OBJETIVOS

- . Comprobar la veracidad y exactitud de las operaciones realizadas por las diferentes Dependencias y Entidades comprendidas en la Cuenta Pública Federal que la del Departamento -- del Distrito Federal
- . Determinar si las transacciones se ajustaron a las disposiciones legales aplicables en cada caso.
- . Revisar si las entidades lograron eficientemente los objetivos y metas establecidas en los programas, subprogramas y proyectos autorizados.
- . Establecer, mediante auditorías si en el manejo de los fondos públicos se cometieron delitos o irregularidades, denunciando los hechos ante las autoridades competentes.

SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION

- . Constituir a la modernización de los sistemas, instrumentos y mecanismos de control y evaluación de la Administración Pública Federal.
- . Promover la racionalidad en el manejo y aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros del Sector Público en su conjunto.

COMENTARIOS

Se puede apreciar que los objetivos generales de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, aún cuando no son idénticos a los de la Contaduría Mayor de Hacienda, su objetivo último es el de promover la eficiencia en el proceso operativo y de control, que permita al Sector Gubernamental en su totalidad, presentar resultados positivos reflejados en la Cuenta Pública, coadyuvando con la Contaduría Mayor de Hacienda al cumplimiento pleno de sus atribuciones.

CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA

SECRETARIA DE LA CONTRALORIA
GENERAL DE LA FEDERACION

COMENTARIOS

ATRIBUCIONES

DE VERIFICACION

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

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

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

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

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

DE INFORMACION

II. A la Comisión de Presupuesto y Cuenta de la Cámara de Diputados, por Conducto de la Comisión de Vigilancia, el informe previo, dentro de los diez primeros días del mes de noviembre siguiente a la presentación de la Cuenta

I. Planear, organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental Inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos;

III. Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización, así como asesorar y, apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

V. Comprobar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio y fondos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal;

XIV. Informar anualmente al Titular del Ejecutivo Federal sobre el resultado de la evaluación de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal que haya sido objeto de fiscalización e informar a las autoridades competentes,

En tanto que a la Contaduría Mayor de Hacienda se le ha encomendado la verificación de la Cuenta Pública en su aspecto normativo referido principalmente a la ejecución de los programas y al ejercicio del presupuesto, o sea, que lleva a cabo el control posterior de las operaciones que realizan las dependencias y entidades del sector gubernamental; a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación se le responsabiliza de instrumentar el sistema de control y evaluación gubernamental, así como de vigilar su cumplimiento a través de los respectivos órganos internos de control, de la Administración Pública Federal.

La información que presenta la Contaduría Mayor de Hacienda refleja el resultado del manejo programático/presupuestal de los recursos federales asignados a las dependencias y entidades gubernamentales considera-

pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal.

Este informe contendrá, enunciativamente, comentarios generales sobre:

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

2). Los resultados de la gestión financiera;

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

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

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

6). El análisis de las desviaciones presupuestales;

b). A la Cámara de Diputados el informe sobre el resultado de la revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal, el cual remitirá por conducto de la Comisión de Vigilancia en los días

si así fuere requerida, el resultado de tales intervenciones.

das en la Cuenta Pública; mientras que la Secretaría de la Contraloría General de la Federación informa al Titular del Poder Ejecutivo lo referente a la evaluación realizada a las dependencias y entidades que hubiesen sido seleccionadas para este fin.

La primera se puede decir que corresponde a la información resultante del control externo y a posteriori -- que el Poder Legislativo ejerce sobre el Poder Ejecutivo; mientras que la naturaleza de la segunda información corresponde a la aplicación del control de tipo interno con un enfoque preventivo y concomitante.

primeros días del mes de septiembre del año siguiente al de su recepción.

Este informe contendrá, además, el señalamiento de las irregularidades que haya advertido en la realización de las actividades mencionadas en este artículo.

DE FISCALIZACION

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

En el caso de los Municipios, la fiscalización de los subsidios se hará por conducto del Gobierno de la Entidad Federativa correspondiente;

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

V. Ordenar visitas, inspecciones, practicar auditorías, solicitar informes, revisar libros, documentos, inspeccionar obras para comprobar si las inversiones y gastos autorizados a las entidades, se han aplicado eficientemente al logro de los objetivos y metas de los programas y subprogramas aprobados y en general, realizar las investigaciones

VII. Realizar, por sí o a solicitud de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, de Programación y Presupuesto o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal con el objeto de promover la eficiencia en sus operaciones y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas;

VIII. Inspeccionar y vigilar directamente o a través de los órganos de control que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal cumplan con las normas y disposiciones en materia de: sistemas de registro y contabilidad, contratación de servicios, obra pública, adquisiciones, arrendamientos, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la Administración Pública Federal;

X. Designar a los auditores externos de las entidades y normar y controlar su actividad;

XI. Proponer la designación de comisionados o sus equivalentes en los órganos de vigilancia en los consejos o juntas de

Esta actividad de fiscalización y comprobación es realizada por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación en diversas formas; directamente, a través de los órganos internos de control en Dependencias y Entidades, utilizando los servicios de contadores públicos independientes, o bien por medio de Comisarios en las Consejos de Administración o Juntas de Gobierno; mientras que la Contaduría Mayor de Hacienda la desarrolla sólo en forma directa y selectiva, aún cuando se apoya en los informes y dictámenes que producen los auditores externos y en general las demás instancias de control. Además sus atribuciones comprenden la fiscalización a los municipios, instituciones privadas o particulares, sobreros fondos recibidos por concepto de subsidios del Gobierno Federal.

El objetivo en ambos casos es común sólo que con variantes en cuanto a procedimientos y medios utilizados para su logro, diferentes destinos y fines informativos y, diferencias en la amplitud de sus alcances.

nes necesarias para el cabal cumplimiento de sus atribuciones;

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

DE COORDINACION

VII. Establecer coordinación en los términos de esta Ley, con la Secretaría de Programación y Presupuesto, a fin de uniformar las normas, procedimientos y métodos y sistemas de contabilidad y las normas de auditoría gubernamentales, y de archivo contable de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto públicos;

de gobierno y administración de las entidades de la Administración Pública Parastatal;

XII. Opinar sobre el nombramiento, y en su caso, solicitar la remoción de los titulares de las áreas de control de las dependencias y entidades. Tanto en este caso, como en las personas propuestas o designadas deberán reunir los requisitos que establezca la Secretaría;

XIII. Coordinarse con la Contaduría Mayor de Hacienda para el establecimiento de los procedimientos necesarios que permitan a ambos órganos el cumplimiento de sus respectivas responsabilidades;

En las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda, sólo se hace mención a la coordinación establecida con la Secretaría de Programación y Presupuesto, debido a que su Ley Orgánica data de 1978, fecha en que aún no era creada la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

En la actualidad, la coordinación de ésta no sólo se da con la Contaduría Mayor de Hacienda, sino con aquellas dependencias que tienen funciones normativas y globalizadoras como la Secretaría de Programación y Presupuesto y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La coordinación de la Contaduría Mayor de Hacienda con la Secretaría de la Contraloría General de la Federación se establece en forma muy genérica.

DE NORMATIVIDAD

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

II. Expedir las normas que regulen el funcionamiento de los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal. La Secretaría discrecionalmente, podrá requerir de las dependencias-competentes, la instrumentación de normas-complementarias para el ejercicio de facultades que aseguren el control;

IV. Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control;

VI. Sugerir normas a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros en relación con el control y fiscalización de las entidades bancarias y de otro tipo que formen parte de la Administración Pública Federal;

IX. Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros que elabore la Secretaría de Programación y Presupuesto, así como sobre los proyectos de normas en materia de contratación de deuda y de manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Independientemente de su función de fiscalización, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación tiene carácter normativo, puesto que no solo regula el funcionamiento de los órganos y procedimientos de control en la Administración Pública Federal, sino que cuenta con la facultad de opinar, previamente a su expedición, con respecto a la normatividad relativa a los aspectos programáticos, de presupuestos y de control de recursos que expide la Secretaría de Programación y Presupuesto, participando además en la normatividad referente a la fiscalización de las entidades bancarias y financieras gubernamentales.

Por contra, la Contaduría Mayor de Hacienda es un organismo exclusivamente de fiscalización y solo expide normas internas para el desempeño de su función sustantiva.

DE RESPONSABILIDADES Y SANCIONES

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

XVII. Conocer e investigar los actos, omisiones o conductas de los servidores públicos.

A diferencia de la Contaduría Mayor de Hacienda que sólo promueve el --

cos para constituir responsabilidades administrativas, aplicar las sanciones que correspondan en los términos que las leyes señalen, y en su caso, hacer las denuncias correspondientes ante el Ministerio Público prestándole para tal efecto la colaboración que le fuere requerida;

XVIII. Vigilar el cumplimiento de las normas internas de la Secretaría, constituir las responsabilidades administrativas de su personal aplicándole las sanciones que correspondan y hacer al efecto las denuncias a que hubiere lugar, y

XV. Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que deban presentar los servidores de la Administración Pública Federal y verificar y practicar las investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las leyes y reglamentos;

XVI. Atender las quejas que presenten los particulares con motivo de acuerdos, convenios y contratos que celebren con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, de acuerdo con las normas que se emitan;

fincamiento de responsabilidades derivadas de la revisión de la Cuenta Pública, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación de hecho es la responsable de verificar la observancia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y de aplicar las sanciones por faltas administrativas que lo ameriten o en caso de proceder, denunciar ante el Poder Judicial los ilícitos que se determinen a través de las auditorías practicadas o como consecuencia de las quejas y denuncias que presente la ciudadanía.

4.2 RELACION ENTRE LA SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION Y LAS CONTRALORIAS INTERNAS.

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, es la instancia que establece y mantiene actualizado el marco normativo que regula el funcionamiento de las Contralorías Internas en Dependencias y Entidades.

Las Contralorías Internas de las Coordinadoras Sectoriales, son las responsables de determinar los lineamientos para la instrumentación del marco normativo de referencia, atendiendo a las características y naturaleza de las Entidades adscritas al Sector y coordinadamente con sus respectivos órganos internos de control.

Las Contralorías Internas de las Entidades Coordinadas, una vez instrumentado el marco normativo, serán responsables de vigilar su estricta observancia y de establecer los procedimientos para obtener la información que permita operar eficientemente el Sistema Integrado de Control en su Entidad.

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación tiene una relación directa con las Contralorías Internas de Dependencias y Entidades, en todo lo concerniente al desarrollo de sus funciones. Así mismo, es el conducto oficial para concertar acciones con las Dependencias de Apoyo Global y Normativas cuando se requiera de normas adicionales, de modificar lineamientos o de instrumentar nuevos procedimientos que sean requeridos para mejorar la función de control en la Administración Pública Federal.

Las Contralorías Internas de Dependencias se relacionan con las de Entidades en forma participativa y complementaria, sin representar una dependencia jerárquica. Así mismo intercambian información necesaria para el desarrollo de sus actividades.

Las Contralorías Internas de Dependencias deberán tener una visión integral de las funciones de todo el Sector, a través de las áreas sustantivas y de apoyo de las propias Dependencias, sin constituirse como intermediario en la comunicación con las Entidades Coordinadas. - - - - - Además, no deberán intervenir directamente en las áreas sustantivas de dichas Entidades, relacionándose sólo a través de las instancias sustantivas o de apoyo a la propia Dependencia y con las Contralorías Internas. De requerirse su intervención directa, lo acordará previamente con la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Para establecer con mayor claridad la relación entre la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y las Contralorías Internas en Dependencias y Entidades, y basándome en las publicaciones que sobre el particular ha emitido aquella Dependencia, será necesario describir las acciones que corresponden efectuar a cada una.

SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION

- . Establecer y mantener actualizado el marco de actuación dentro del cual las Contralorías Internas deberán desarrollar sus acciones e incluir mecanismos para su conducción y orientación.
- . Opinar ante la Secretaría de Programación y Presupuesto acerca de la estructura orgánica, funciones, atribuciones y asignación de recursos de las Contralorías Internas.
- . Hacer compatibles los programas de trabajo que presentan tanto las Contralorías Internas de Dependencias, como las de Entidades.
- . Determinar aquellos aspectos prioritarios que deberán ser objeto de vigilancia y fiscalización en los Programas de Control y Auditoría.

- . Determinar las bases generales y los programas básicos de cont y auditoría a que deberán sujetarse las Contralorías Internas, mando en consideración, para los programas anuales de las Enti des, la opinión de los organos de control de las Dependencias Coordinadoras.
- . Solicitar a las Contralorías Internas de Dependencias y Entidad información sobre los avances y resultados obtenidos en el desa rrollo de sus respectivos programas de trabajo, debiendo además las primeras, presentar comentarios respecto a la forma en que las Contralorías Internas de Entidades Coordinadas se están dese peñando.
- . Establecer los procedimientos para que las Contralorías Internas lleven a cabo la recepción, trámite y en su caso, resolución de las quejas y denuncias que presente la ciudadanía contra actos, omisiones o conductas de los servidores públicos que impliquen -- responsabilidades.
- . Establecer grupos de trabajo con los titulares de ambas Contralo rías Internas, cuando se trate de definir o evaluar acciones que sean de competencia concurrente y que requieran de acciones con-- juntas.

CONTRALORIAS INTERNAS DE DEPENDENCIAS

- . Determinar, coordinadamente con las Contralorías Internas de Enti dades, los lineamientos para instrumentar la aplicación de las -- normas expedidas por la Secretaría de la Contraloría General de - la Federación, así como los mecanismos para el seguimiento de los resultados, acordes con las características particulares de cada- una.
- . Emitir opinión y proponer mecanismos a la Secretaría de la Contra loría General de la Federación, en lo relativo a:

- Actualizar el Marco Normativo
- Consolidar los Programas de Trabajo de las Contralorías Internas en las Entidades Coordinadas.
- Modificar las atribuciones y estructura orgánica de las Contralorías Internas en Entidades Coordinadas.
- Solicitar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación incorpore a los programas básicos de control y auditoría que deban desarrollar las Contralorías Internas de Entidades, - aquellos aspectos que a su juicio deben integrarse a estos organismos internos de control.
- Solicitar a las Contralorías Internas de Entidades previo acuerdo de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, la realización de supervisiones o auditorías específicas, no contempladas en los programas de trabajo respectivos.
- Requerir a las Contralorías Internas de las Entidades, la investigación de actos u omisiones de los Servidores Públicos adscritos a la misma.

CONTRALORIAS INTERNAS DE ENTIDADES COORDINADAS

- . Establecer conjuntamente con sus similares en las Dependencias -- Coordinadoras de Sector, los lineamientos para aplicar las normas que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, tomando en cuenta las características particulares de la Entidad.
- . Proponer a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, modificaciones a la estructura orgánica o a las atribuciones, originalmente autorizadas, así como ajustes que se deseen realizar sobre los programas de trabajo; informando simultáneamente de ello a la Contraloría Interna de la Dependencia Coordinadora.
- . Informar simultáneamente tanto a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación como a la Contraloría Interna de la Dependencia, sobre los avances al programa de control y auditoría;-

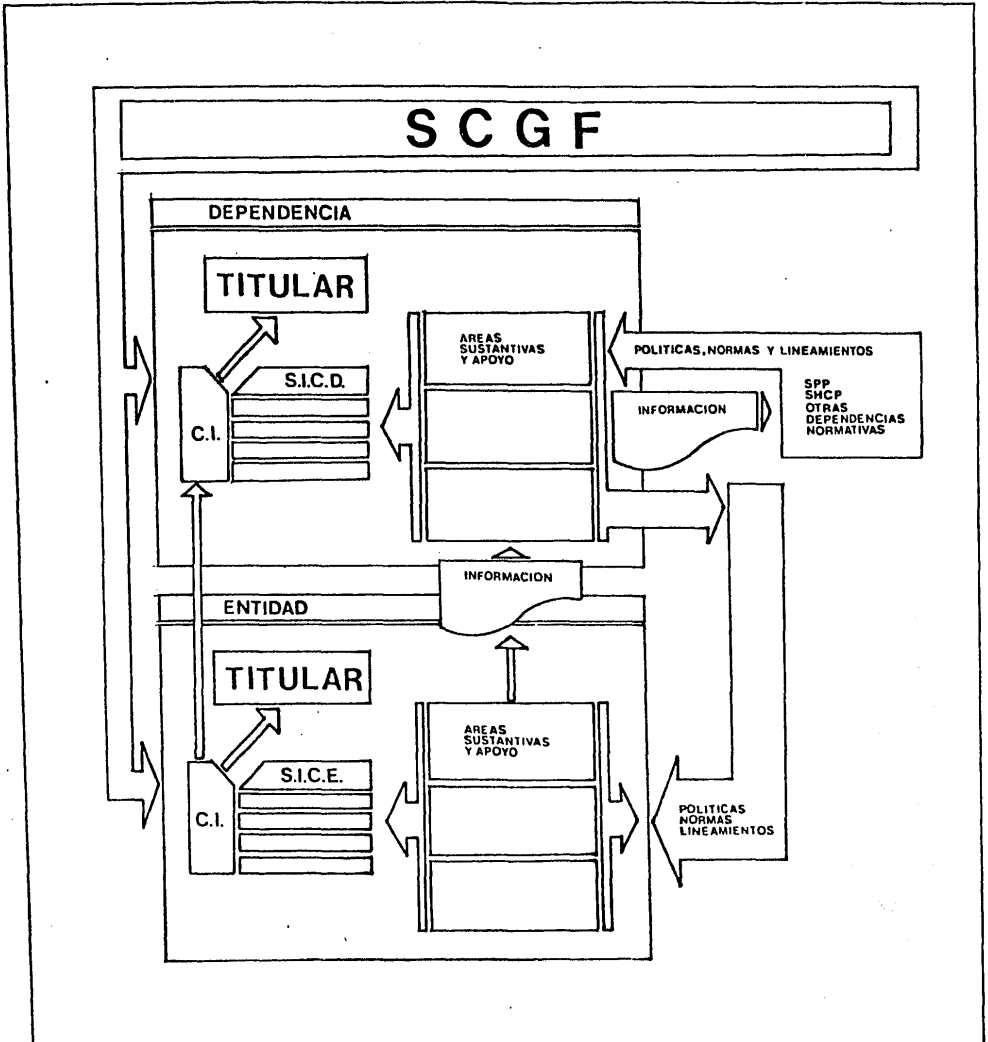
así como del comportamiento en los aspectos prioritarios sujetos a vigilancia y fiscalización permanente.

- . Llevar a cabo las investigaciones sobre actos u omisiones de los Servidores Públicos adscritos a las Entidades, que pudiesen implicar alguna responsabilidad, informando a la Contraloría Interna de la Dependencia Coordinadora y a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación del resultado, a fin que se determinen las sanciones que correspondan.

Como se puede ver, la relación tan estrecha entre la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y las Contralorías Internas de Dependencias y Entidades, se justifica por dos motivos: en primer lugar, tanto la Secretaría como los Órganos internos de control, tienen los mismos objetivos y preocupaciones, o sea, vigilar las gestiones financieras públicas, valorar sus resultados e incrementar su eficacia; el segundo motivo es de orden práctico, ya que la diversidad y amplitud de las operaciones que realizan las Dependencias y Entidades, obligan a la instancia superior de control a seleccionar, para su examen, las actividades más importantes apoyándose en las Contralorías Internas. Por tanto, su relación debe ser de complementariedad, aún cuando la Secretaría de la Contraloría General de la Federación conserva la responsabilidad global y las Contralorías Internas, asumen solamente la concerniente a su propio ámbito.

Además es conveniente destacar que las relaciones de comunicación que se establezcan entre la Secretaría referida y las Contralorías Internas, deben desarrollarse con un sentido de fluidez y agilidad que permita una efectiva racionalidad administrativa en las acciones, compatibilizando y dándoles integralidad a los instrumentos de control en todos los niveles de la organización que se trate; sin que esto represente duplicidades, intervenciones innecesarias u obstáculos adicionales al desempeño de las actividades. Para mayor objetividad en el cuadro No. 8 se presenta en forma esquemática esta interrelación.

ESQUEMA DE RELACIONES ENTRE CONTRALORIAS INTERNAS Y S.C.G.F.



FUENTE: SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION.

CUADRO No. 8

4.3 EVALUACION OPERATIVA

Como ya se ha señalado, la fiscalización y control gubernamental en México, se lleva a cabo por dos órganos fiscalizadores superiores. El Poder Ejecutivo ejerce el Control de la Administración Pública a través de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación. El Poder Legislativo realiza la fiscalización del Poder Ejecutivo por medio de la Contaduría Mayor de Hacienda.

Sus funciones y atribuciones han sido comentadas en párrafos anteriores de cuyo análisis se podría establecer que éstas son similares en ambos órganos, e inclusive, llegar a pensarse en actividades duplicadas. Sin embargo, sólo a través de una visión global e integral es como se debe evaluar operativamente el Sistema de Fiscalización y Control Gubernamental, debiendo considerarse para ello a la Administración Pública Federal, como un todo y a la vez como la unidad sujeta a fiscalizarse.

Aplicándole a este esquema lo ya señalado con anterioridad, referente a las clases de control, se puede decir que: *según el momento de su aplicación*, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación de acuerdo a sus funciones y atribuciones, aún incluidas las auditorías externas realizadas, desarrolla, en estricto sentido, solamente el *control previo y el concomitante* sobre la Administración Pública en su conjunto; quedando bajo la responsabilidad de la Contaduría Mayor de Hacienda la realización del *control posterior*. Si el enfoque del control es *según quien lo aplica*, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación ejerce el control interno a la Administración Pública Federal por medio de sus diferentes órganos de control; mientras que la fiscalización externa del sector gubernamental, queda a cargo de la Contaduría Mayor de Hacienda, equilibrando de esta manera el peso del Poder Ejecutivo.

Dicho de otra manera, estimo que la Contaduría Mayor de Hacienda cons-

tituye la instancia de que se vale el Poder Legislativo para fiscalizar la gestión gubernamental, evitando que el Poder Ejecutivo pudiese asumir actitudes de prepotencia y autoritarismo y, propiciando el equilibrio que deben guardar entre sí, los tres poderes, característica de un régimen democrático; mientras que la Secretaría de la Contraloría General de la Federación fue creada entre otras razones:

- . Para verificar que las Dependencias y Entidades del Gobierno Federal utilicen los recursos que les han sido encomendados, en forma adecuada y exclusivamente en los programas autorizados, a efecto de cumplir con los objetivos y metas previstos.
- . Para verificar que las operaciones se realicen con apego estricto al marco normativo que las rigen, permitiendo al Ejecutivo Federal que la Cuenta Pública presentada a la Cámara de Diputados, refleje un manejo honesto y eficiente de los fondos públicos, propiciando que en la evaluación final realizada por el Órgano Legislativo sobre la gestión gubernamental, resulte positiva.

Las atribuciones asignadas a esta última Dependencia son de tal amplitud, que para fines prácticos se ha requerido la implantación de órganos internos de control en cada una de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal, sin que por ello el órgano superior de control y fiscalización comparta sus facultades, sino solamente delegue sus funciones.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

- . Hay dos diferentes interpretaciones a la expresión CONTROL.

La latina con su concepto sancionador de *inspección*, examen, dominio, y la aglosajona de *acción o impulso correctivo, gula, orientación*. De acuerdo a este último enfoque, se podría señalar que la función de -- control consiste en encauzar las acciones que se vayan desarrollando al planteamiento original, apegándose a las políticas establecidas para que los resultados obtenidos sean acordes con las metas previstas.

- . El Control es la última fase del *Proceso Administrativo*. Sin embargo, esta función como proceso individual, debe a su vez cumplir con las siguientes etapas: establecimiento de metas o parámetros, medición de los resultados que se vayan obteniendo durante el desarrollo de -- las actividades, comparar éstos con el avance que se debería tener y establecer las variaciones, analizar y determinar las causas de las -- diferencias determinadas, proponer acciones correctivas y verificar -- su cumplimiento.
- . A través del establecimiento de normas, políticas y procedimientos, -- el control adquiere su carácter preventivo; por medio de la supervisión ejercida durante el desarrollo de las actividades, se logra el -- control concomitante y; el efectuar la verificación y comprobación de las operaciones realizadas, por medio de las auditorías, se ejerce el control correctivo o "a posteriori"
- . Es necesario diferenciar la función de control con los mecanismos, -- procedimientos o sistemas que se implanten para su cumplimiento. Si éstos se establecen y realizan dentro de la propia entidad responsable, su conjunto se define como Control Interno. Cuando son instrumentados y aplicados por instancias ajenas, se considera como Control Externo.
- . Tradicionalmente el Control Interno se había enfocado en principio a la salvaguarda de los activos, a la exactitud de los datos obte-----

nidos y a la prevención de fraudes. Ha sido, sin lugar a dudas, el desarrollo de la Administración de Empresas como profesión, la que ha venido a enriquecer este concepto, convirtiendo al Control Interno en elemento generador de eficacia y eficiencia, es decir de coadyuvante en el logro de metas bajo las mejores condiciones.

- . La *gestión* de hecho constituye el "gobierno" de una empresa o entidad es decir, su *dirección*. El Control de Gestión no sólo constara que las operaciones se desarrollen de acuerdo a lo planeado en forma aislada, ya que esto por sí mismo no produce los resultados esperados; sino que dicha observancia se cumpla en función a los objetivos globales. Por tanto, el Control de Gestión viene a constituir el sistema que permite a los directivos obtener los resultados deseados, o sea, cumplir con los objetivos programados.
- . La fiscalización y control del sector gubernamental, es de dos tipos, interno y externo. La primera se realiza a través de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; mientras que la externa es efectuada por la Contaduría Mayor de Hacienda. Ambos órganos superiores tienen objetivos similares, aunque atribuciones y procedimientos diferentes para lograrlos; sin embargo es innegable su coordinación.
- . Aún cuando el Control Interno de la Administración Pública Federal es responsabilidad total de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, sólo para fines prácticos la delega en las Contralorías Internas de Dependencias y Entidades que la conforman.
- . Las relaciones entre las Contralorías Internas de Dependencias Gubernamentales, con sus similares en las Entidades Públicas son sólo de coordinación y complementariedad, ya que ambas dependen en línea de autoridad de sus respectivos titulares, además que funcionalmente son regidas y evaluadas por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Las Contralorías Internas son fundamentalmente órganos de apoyo a los titulares de Dependencias y Entidades gubernamentales y cuyo propósito primordial es el de promover la eficiencia en las operaciones y --coadyuvar al eficaz logro de los objetivos y metas previamente establecidos.

Su estructura y funcionamiento, aún cuando varían por las peculiaridades que cada caso presenta, comprende en términos generales tres aspectos: de control, de auditoría y de responsabilidades. La primera referida a las actividades normativas y de supervisión, la segunda desarrollando acciones de verificación y comprobación y, la tercera, --cuando lo requiere, ejerciendo la facultad sancionadora.

- . En la medida que la información producida por las Contralorías Internas, sea además de oportuna, relevante y que las recomendaciones --planteadas promuevan efectivamente el mejoramiento administrativo de la Dependencia o Entidad, se estará cumpliendo con los objetivos fundamentales de estos órganos de control.
- . El sistema de control y fiscalización del sector gubernamental está --conformado por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y por la Contaduría Mayor de Hacienda. Ambos órganos superiores de fiscalización se coordinan y complementan.

Mientras que la Secretaría se encarga de normar la función de control y de verificar su cumplimiento durante el desarrollo de las actividades realizadas por la Administración Pública Federal, la Contaduría Mayor de Hacienda es la responsable de comprobar que la gestión referida se haya llevado a cabo con estricto apego a las disposiciones legales y normativas vigentes.

LIMITACIONES Y RECOMENDACIONES

LIMITACIONES Y RECOMENDACIONES

1.- En el marco de actuación de las Contralorías Internas se destaca la importancia que representa el que estos órganos internos de control dependan linealmente del Titular, argumentando, no sin validez, que dicho planteamiento obedece a la necesidad de considerarlos como de apoyo, aprovechando su ubicación para lograr la neutralidad y objetividad requeridas en el desempeño de sus funciones.

Sin embargo, esta dependencia jerárquica podría limitar la libertad de acción y decisión de las Contralorías Internas, aún cuando funcionalmente se rijan por las normas que expide la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; ya que el sentido de la lealtad y disciplina que algunos servidores públicos tienen, podrían impedir en ocasiones la toma de decisiones que eventualmente pudiesen afectar a sus Superiores. En otros casos, el temor de que la fuerza política traducida a poder real de los Titulares, evidentemente mayor que la de los responsables del órgano interno de control, pudiera ser factor decisivo para retirar a éstos de su cargo, inhibirían ciertamente su cabal participación; o en su caso, y en afán de obviar situaciones molestas, podrían provocar la separación voluntaria de dichos servidores públicos.

Por lo anterior, considero que independientemente de la dependencia directa del Titular, el responsable del órgano interno de control debería ser nombrado por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, la cual, también sería la única con facultades para retirarlo de su cargo.

2.- Las Contralorías, como respuesta al compromiso político de satisfacer demandas sociales, deben orientar sus acciones al fortalecimiento del control en el funcionamiento de la Administración Pública Federal; y ese compromiso quedará satisfecho en la medida que los ins

trumentos y mecanismos de control que implementen, coadyuven realmente a mejorar la prestación de bienes y servicios a la comunidad y a incrementar la confianza de los ciudadanos en las instituciones y en los servidores públicos.

Es indudable pues, que la actuación de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y de las Contralorías Internas, reviste un cierto carácter político, reafirmado inclusive con lo establecido en los principios rectores de aquélla, al referirse a su postura política realista, o sea, la de combinar viabilidad política, técnica y financiera, para determinar lo que es posible realizar. Sin embargo, este carácter político en ocasiones se emplea indebidamente para soslayar el cumplimiento estricto de la normatividad, aduciendo, los eventuales infractores, que las acciones y operaciones realizadas al margen del marco normativo, tienen su justificación en decisiones de tipo político tendientes a preservar y fomentar el orden y la justicia social; situaciones éstas, seguramente desconocidas para las Contralorías Internas, ya que por su naturaleza fundamentalmente de órgano técnico de apoyo, se responsabilizan solamente de aportar elementos comprobatorios de esas supuestas irregularidades.

Estos casos probablemente se presenten con mayor frecuencia en las Dependencias cuya función sustantiva sea la de ejercer actos de gobierno, pudiéndose caer en el error de supeditar en un porcentaje importante, la transparencia y legalidad en el manejo de los recursos a decisiones políticas de servidores públicos que no han captado, en su real dimensión, la tesis de Renovación Moral; toda vez que las Leyes y demás ordenamientos relativos, señalan claramente el tratamiento que se le debe dar a los casos críticos de solidaridad social o de emergencia, para que sin transgredir la norma, sean atendidos con eficiencia, equidad y sensibilidad política.

Será necesario que la Secretaría de la Contraloría General de la Federación otorgue especial apoyo a las Contralorías Internas, reg

firmemente cuando por incumplimiento de la norma, en áreas de intereses políticos mal interpretados, deban aplicarse sanciones, - si así lo amerita la infracción; inhibiendo consecuentemente su - recurrencia.

- 3.- La creación del Sistema de Control Gubernamental exigió de un importante proceso de integración, ya que anteriormente los órganos de control interno se circunscribían a desempeñar actividades de auditoría, las cuales, aún cuando estaban regidas por las normas que había establecido la Secretaría de Programación y Presupuesto no contemplaban el carácter de integralidad que la Secretaría de la Contraloría plantea con el establecimiento de los Marcos de Actuación de las Contralorías Internas.

Además, de la necesidad urgente de implantar los órganos internos de control, de acuerdo a su nueva estructura, obligó a utilizar - en términos generales al mismo personal que venía laborando y consecuentemente incorporándolos con su insuficiente capacitación.

Así mismo, las condiciones laborales impuestas por algunos Sindicatos, en Dependencias y Organismos, donde su influencia ha determinado que la mayor parte del personal adscrito a los órganos de control tengan ese carácter, vienen a obstaculizar, de alguna manera, la práctica y cumplimiento de las actividades confidenciales que realiza; en vista de los horarios de trabajo, conquistas laborales y la natural actitud de rechazo por parte de los trabajadores de base, ante la posibilidad de ser copartícipes en un -- eventual fincamiento de responsabilidades en contra de sus mismos *compañeros de clase*.

Es por ello que se deberán fomentar cursos de capacitación a todos los niveles del personal de las contralorías, para imbuirles, a los encargados del análisis y supervisión, la nueva dimensión - de las actividades a desarrollar, que contemplan la incorporación de acciones preventivas y concomitantes; en tanto que a los res--ponsables del órgano interno de control y a su personal de nive--

les inmediatos, la uniformidad de criterios de relevancia y selectividad, al formular los informes sobre el resultado de sus funciones.

Paralelamente, pugnar que a las actividades de control se les otorgue el carácter de prioritarias, y puedan efectuar contrataciones de personal, con un enfoque cualitativo; y proceder a la reubicación del personal de base, cuya actitud y capacidad no vayan acordes con las normas y políticas de las Contralorías Internas.

- 4.- A pesar que en la integración de las Contralorías Internas se haya observado el criterio cualitativo en la selección de personal, que sus programas de trabajo estén bien estructurados, que sus funciones se desarrollen sin participar directamente en actividades eminentemente operativas y que sus opiniones sean objetivas e imparciales como consecuencia de la aplicación estricta de su criterio independiente, poco se podrá hacer si su ubicación en la estructura Orgánica de la Dependencia o Entidad corresponde a un tercer o cuarto rango; ya que aún cuando los órganos internos de control no tienen autoridad lineal sobre los demás niveles de la organización es bien sabido que en la práctica y máxime en el ámbito gubernamental, difícilmente los funcionarios de rangos superiores aceptarían las observaciones y promoverían las recomendaciones provenientes de instancias con niveles jerárquicos inferiores.

Por eso, no sólo es necesario que la dependencia de la Contraloría Interna sea directa con el Titular de la Entidad, sino que su ubicación en la estructura orgánica ocupe el nivel inmediatamente a aquél.

- 5.- Como se pudo observar en el Capítulo anterior, la información que generan las Contralorías Internas, es abundante y variada, permitiendo en términos generales, que la Secretaría de la Contraloría General de la Federación realice una evaluación objetiva sobre la actuación de aquéllas y además, en lo particular, que tenga un conocimiento oportuno de las observaciones más relevantes así como -

de las recomendaciones y su respectivo seguimiento.

En ocasiones se presentarán observaciones que por su carácter reiterativo se pudiese pensar que las instancias operativas le otorgan poca importancia a las recomendaciones planteadas. Otras veces, la naturaleza de las observaciones pueden ser de tal magnitud que rebasan las atribuciones de los organos internos de control.

En ambos casos, es innegable la participación de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, en respaldo y apoyo de las Contralorías Internas; sin embargo, no siempre su capacidad de respuesta resulta lo oportuna que debería ser, debido seguramente al cúmulo de situaciones similares que se pueden suscitar en el ámbito gubernamental y a la necesidad, por ende, de aplicar también para estos casos, criterios de selectividad de acuerdo a la gravedad de la observación o a su monto.

Tal situación, de acuerdo al planteamiento anterior puede ser plenamente explicable, sin embargo, en el contexto del organo interno de control, de no atenderse con prontitud, la imagen y presencia de éste se irán desgastando; pudiendo provocar, si dichas situaciones son repetitivas, un gradual demérito y pérdida de credibilidad.

Se hace necesario pues, que además del diseño y establecimiento de un formato que contenga las observaciones reiterativas, debido al incumplimiento de las recomendaciones propuestas, y aquéllas de naturaleza grave; sean revisadas las facultades de los organos internos de control, para que, de justificarse, sean ampliadas. Así mismo, se hace evidente la conveniencia de acuerdos periódicos de los Contralores Internos con las autoridades normativas superiores para que el planteamiento de los problemas referidos sean solventados con oportunidad y en forma adecuada.

BIBLIOGRAFIA

B I B L I O G R A F I A

OBRAS CITADAS

LIBROS:

- | | |
|---|--|
| L.P. Alford, John R. Bangs y
George E. Hageman | Manual de la Producción |
| George E. Bennett | Fraud, Its Control Trough Account |
| Francisco Blanco Illescas | El Control Integrado de Gestión |
| Henry Fayol | Administración Industrial y General |
| R. Fisher | La Práctica del Control de Gestión |
| Joaquín Gómez Morfín | El Control Interno en los Negocios |
| Wilburg Jiménez Castro | Introducción al Estudio de la Teoría
Administrativa |
| Koontz y O'Donnell | Curso de Administración Moderna
Las Bases de la Administración |
| Richard M. Lynch | Contabilidad para la Gerencia |
| Joseph A. Litterer | Análisis de las Organizaciones |
| Giovanni B. Massa | Las Modernas Técnicas del Control de
Gestión |
| Mary Parker Follet | Individualism in a Planned Society |
| Mariano Pico Navarro | Antecedentes de la Contabilidad Gu-
bernamental en México |
| Agustín Reyes Ponce | Principios de Administración de Em-
presas |
| Burt K. Skanlan | Principios de la Dirección y Conduc-
ta Organizacional |
| Víctor H. Stempf | La Influencia del Sistema Interno de
Comprobación en Procedimientos de Au-
ditoría |

Eugenio Sisto Velásco	El Control Interno.- Tesis Profesional
J.P. Simeray	Principios y Aplicación del Control de Gestión
George R. Therry	Principios de Administración
Lyndall Urwick	Elementos de Administración
	Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda
	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

REVISTAS, FOLLETOS, CONFERENCIAS, ETC.

Federación Internacional de Contadores	Boletín 6 - Estudio y Evaluación del Sistema de Contabilidad y los Controles Internos relativos, con respecto a una Auditoría
Angel R. Gorostiaga	Control Presupuestal - VIII Seminario-Interamericano de Presupuesto
Instituto Americano de Contadores Públicos	Boletín 33
Antonio Ortega Medina	Las Contralorías Internas
Secretaría de la Contraloría General de la Federación	Marco de Actuación de las Contralorías Internas de las Entidades de la Administración Pública Federal
	Marco de Actuación de la Contralorías Internas de las Dependencias de la Administración Pública Federal.
	Sistema de Información Periódica
Gonzálo Vivanco F.	El Control Interno