



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Programa de Posgrado en Ciencias de la
Administración

T e s i s

Auditoría al Desempeño como herramienta de la
Auditoría Gubernamental en México

Que para obtener el grado de:

Doctor en Ciencias de la
Administración

Presenta: **C.P. ALFREDO ADAM ADAM**

Tutor: **DR. RICARDO ALFREDO VARELA**
JUAREZ

México, D.F., Diciembre del 2006



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi esposa *Ina* , y a mis hijos *Francisco y Rodrigo*

 Mi agradecimiento:
 Al Dr. Juan Alberto Adam Siade,
Al Dr. Ricardo Alfredo Varela Juárez,
 A Carmen de Jesús Ruiz Loa

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I	
METODOLOGÍA	3
1.1 Planteamiento del problema	3
Pregunta principal	5
Preguntas secundarias	5
1.2 Objetivos	5
Objetivo principal	5
Objetivos secundarios	5
1.3 Hipótesis	6
Hipótesis principal	6
Hipótesis secundarias	6
1.4 Método	6
1.5 Situación de la auditoria gubernamental en el mundo	12
CAPITULO II	
MARCO HISTÓRICO DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL	15
CAPITULO III	
MARCO JURÍDICO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL	22
3.1 Generalidades	22
3.2 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	31
3.3 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	33
3.4 Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal	36
3.4.1 Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria	38
3.4.2 Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental	38
3.5 Reglamento Interior de la Secretaria de la Función Pública	40
3.6 Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de	

los Servidores Públicos	40
3.7 Código Penal Federal	48
3.8 Se reforman los artículos 1916, 2116 y se adiciona un artículo 1916 bis al Código Civil para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal	52
3.9 Acuerdo por el que se fijan criterios para la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades en lo referente a familiares de los Servidores Públicos.	53
3.10 Secretaría de la Función Pública	54

CAPÍTULO IV

AUDITORÍA GUBERNAMENTAL	67
4.1 Generalidades	67
4.2 Normas Básicas de Auditoría Interna Gubernamental	69
4.3 Planeación de Auditorías	77
4.4 Técnicas y Procedimientos de Auditoría	81
4.5 Apoyos en las Auditorías	87
4.6 Papeles de Trabajo	98
4.7 Informes y Seguimiento	102
4.8 Auditoría Superior de la Federación	107
4.9 Programación de Actividades	113
4.9.1 Consideraciones Ambientales	117
4.9.2 Revisión Analítica de Informes y Documentos	120
4.9.3 Análisis de Principales Sistemas y Procedimientos	122
4.9.4 Informes y Seguimiento de Irregularidades	125
4.10 Secretaria de la Función Publica	127
4.10.1 Comisarios y Delegados	127
4.10.2 Órganos Internos de Control	129
4.10.3 Auditores Externos	132
4.10.4 Auditoría Gubernamental	133
4.10.5 Control Patrimonial	133

4.10.6 Comités de Control y Administración	133
4.10.7 Investigaciones y aspectos especiales	136
4.10.8 Evaluación de Entidades Gubernamentales	139

CAPITULO V

AUDITORÍA AL DESEMPEÑO	143
5.1 Antecedentes	143
5.2 Definición	144
5.3 Alcance	145
5.4 Misión	145
5.5 Visión	146
5.6 Eficiencia	147
5.7 Eficacia	147
5.8 Economía	148
5.9 Beneficios	148
5.10 La Auditoria Superior de la Federación y la Auditoria al Desempeño	148
5.10.1 Veracidad	149
5.10.2 A Nivel Estatal	150
5.10.3 A Nivel Central	151
5.11 Planeación	153
5.12 Cumplimiento	153
5.13 Indicadores y la Auditoria Al Desempeño	154
5.14 Guía de Auditoría al Desempeño de las Dependencias y Entidades de la Administración Publica Federal	155
5.15 Marco teórico para el desarrollo de la Auditoria al Desempeño	156

CAPITULO VI

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN Y PROPUESTA DE SOLUCIÓN AL PROBLEMA	160
6.1 Investigación de campo.	160

6.1.1 Primera parte: Encuesta	160
6.1.1.1 Resultados estadísticos	164
6.1.1.1.1 Análisis y comentarios de los resultados estadísticos en relación con las preguntas de investigación de la Tesis	176
6.1.1.2 Análisis de la relación entre variables	178
6.1.2 Segunda Parte: Análisis de 113 Auditorías Especiales de Desempeño practicadas de 1999 a 2003	179
6.1.2.1 Resumen General de los principales logros cualitativos de la evaluación de cumplimiento que realiza la Auditoría Especial de Desempeño	180
6.1.3 Tercera Parte: Análisis de Casos Específicos	182
6.1.3.1 Secretaría de Salud	183
6.1.3.2 Instituto Nacional de Antropología e Historia	184
6.1.3.3 Telecomunicaciones de México	189
6.1.3.4 Liconsa	192
6.1.3.5 Servicio de Administración Tributaria	194
CONCLUSIONES	198
RECOMENDACIONES	199
BIBLIOGRAFÍA	200
LEGISLACIÓN CONSULTADA	202

INTRODUCCIÓN

Los objetivos de la Fiscalización consisten en la apropiada y eficaz aplicación y uso de los fondos públicos, la búsqueda de una administración rigurosa, la regularidad en la actividad administrativa y la generación de información, en los poderes públicos y en el país en general, por medio de la publicación de informes confiables, oportunos y objetivos.

Esta que es la función esencial del control nos lleva a la necesidad de la utilización de la auditoría gubernamental en forma intensiva y de la auditoría al desempeño como herramienta de la misma, para promover el uso óptimo de los recursos y fondos públicos, así como la cultural de la rendición de cuentas.

Ahora bien, en este trabajo se presenta el planteamiento de la utilización de la auditoría al desempeño como herramienta del sector gubernamental, independiente a las revisiones tradicionales que se han enfocado a la cuantificación de la información sin ver el aspecto cualitativo de la función pública.

El uso de la auditoría al desempeño en las entidades y dependencias del sector gubernamental, permitirá tener una mayor transparencia en el aprovechamiento de los recursos públicos.

A la fecha, una gran cantidad de entidades no cuenta con la capacitación, ni con los recursos materiales y humanos para realizar este tipo de auditorías.

El eje principal de este estudio se centra en los objetivos de analizar en qué medida la auditoría al desempeño se ha implantado en las diversas dependencias y entidades del sector gubernamental en la República Mexicana, así como analizar de qué forma el sector gubernamental en general está capacitado para realizar auditorías al desempeño en las entidades y dependencias que lo componen.

También se enfoca a proponer los mecanismos que permitan implantar, en la Administración Pública Federal, la posibilidad de realizar este tipo de auditorías en beneficio de la población mexicana y, asimismo, a analizar qué relación tiene el presupuesto asignado a las Contadurías Mayores de Hacienda del Congreso de los Estados con el personal asignado a dichas dependencias, y con la población de los Estados de la República a que pertenecen.

En el capítulo I se presenta la metodología seguida en esta tesis en donde se presenta la situación de la auditoría gubernamental en el mundo.

En el capítulo II se hace una breve descripción del marco histórico de la auditoría gubernamental en nuestro país, hasta llegar a la creación de la Secretaría de la Función Pública y de la Auditoría Superior de la Federación a partir de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación publicada el 29 de diciembre de 2000.

El capítulo III corresponde a una presentación del marco jurídico de la auditoría gubernamental partiendo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y hasta la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley del Presupuesto Contabilidad y Gasto Público.

En el capítulo IV se tratan las generalidades, normas básicas, términos y procedimientos, papeles de trabajo y apoyos para la auditoría gubernamental, haciendo una descripción de las actividades de la Auditoría Superior de la Federación, así como de la Secretaría de la Función Pública, destacando las actividades de las contralorías internas, auditores externos y los comités de control y administración.

En el capítulo V se presenta qué es la auditoría al desempeño, sus antecedentes y su definición. Se analiza lo que se entiende como visión, misión, eficiencia, eficacia y economía. Se ve lo que hace la Auditoría Superior de la Federación al respecto, así como, el uso de algunos indicadores y la guía de auditoría al desempeño de las dependencias y entidades de la administración pública federal. De igual forma, se presenta un modelo teórico de la auditoría al desempeño.

En el capítulo VI se ven los resultados de la investigación de campo y el levantamiento de la encuesta en todos los Estados de la República y el análisis de los resultados estadísticos. Se presenta, además, el análisis de 113 auditorías al desempeño —como se puede observar en el apartado 6.1.2 de esta tesis y en, a detalle, en el ANEXO 2— practicadas por la Auditoría Superior de la Federación y el resumen de los principales logros cualitativos que realizó la Auditoría Especial de Desempeño de la misma.

También en este capítulo se presentan los casos específicos de la Secretaría de Salud en su programa de ampliación de cobertura, del Instituto Nacional de Antropología e Historia, de Telecomunicaciones, de Liconsa y del Servicio de Administración Tributaria.

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Un antecedente reciente relacionado con la auditoría al desempeño lo encontramos en un escrito de Michael Barzelay, en su artículo escrito en 1997 denominado *La reforma de la Administración Pública: un enfoque de políticas* en el que mencionaba que la iniciativa de Gestión Financiera en el Reino Unido fue incorporada por cuando menos dos programas de acción: la designación de centros de responsabilidad en el interior de los departamentos de gobierno y un mandato para medir y comunicar el desempeño operacional.¹

Este mismo autor señalaba que en los casos de Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido, que son los países que él estudió, el mandato de las agencias externas de auditoría, que tradicionalmente se limitaban a auditorías financieras, fue ampliado para incluir el valor del dinero y otros tipos de auditorías al desempeño. Mencionaba que Nueva Zelanda y Australia aprobaron una nueva legislación que establecía los procedimientos y derechos para dar a conocer al público en general la información relacionada con la Administración Pública.²

De igual forma, indicaba que un paquete de políticas similares se había conformado en Suecia, Estados Unidos de Norteamérica y Canadá, pero que pocos eran los que argumentaban que este paquete de políticas existiera en Alemania, Italia, España y Japón.³

Otro antecedente importante lo encontramos en la ponencia presentada por Muhammad Yunis Khan, auditor general de Pakistán, en el Segundo Simposio sobre Manejo de la Calidad en la Auditoría Pública, celebrado en Manila, el 22 de octubre de 2003 en la que señala que la complejidad del sector público, que establece niveles diferentes de las relaciones jerárquicas entre entidades, también plantea retos conceptuales y metodológicos a la auditoría financiera. Así mismo, menciona que aquellas entidades fiscalizadoras superiores (EFS) que ya no produzcan informes independientes de auditoría de regularidad deben establecer algún vínculo entre la auditoría financiera y la de gestión, para evitar que den resultados contradictorios.

¹ Michael Barzelay, “La reforma de la Administración Pública: un enfoque de políticas”, *Interdisciplinary Institute of Management, The London School of Economics and Political Science*. II Congreso Interamericano del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Venezuela, 1997.

² *Idem.*

³ *Idem.*

Este auditor hace referencia a que los problemas surgen cuando se traza una línea de separación entre el deseo del auditor de añadir valor y los rigurosos requerimientos de la rendición de cuentas.

Señala que el reto del manejo de la calidad en la auditoría pública consiste en hacerle frente a los intereses divergentes, a las expectativas y necesidades de la sociedad, ofreciéndole una garantía adecuada con relación al gasto público y sus resultados.

Esta ponencia concluye diciendo que la EFS de Pakistán se suscribe a la tendencia internacional de adoptar las mejores prácticas de auditoría y desarrollar una fuerte disciplina. Señala que las auditorías públicas deberían identificar las inquietudes públicas, y los informes de auditoría correspondientes deberían dar una pronta respuesta a estas inquietudes.⁴

Como una tendencia e innovación dentro de las prácticas de auditoría gubernamental se habla de la auditoría al desempeño. Este tipo de auditoría para la Secretaría de la Función Pública representa “los mecanismos de revisión específicos que permiten al auditor público evaluar cualitativa y cuantitativamente los programas, proyectos, operaciones y actividades que ejecutan las Dependencias, Entidades, Órganos Desconcentrados y Organismos Descentralizados de la Administración Pública Federal y la Procuraduría General de la República para la consecución de sus objetivos”.⁵

Tradicionalmente la auditoría sólo se ha enfocado a realizar revisiones cuantitativas de la información financiera. Dada la tendencia mencionada, para lograr realizar una adecuada auditoría al desempeño será necesario un enfoque orientado a la revisión cualitativa de la información además de la cuantitativa.

Se considera que este tipo de auditoría le brindará al sector gubernamental la información referente al logro de la misión y la visión de las diversas dependencias y entidades que lo componen en relación con el carácter social que este sector tiene. Con esto se sabrá si el gasto público en verdad está contribuyendo a resolver la necesidad social que le dio origen, o si simplemente se están erogando las cantidades programadas que se ajustan y justifican con los documentos referentes al egreso, pero sin lograr la misión social.

⁴ Muhammad Yunis Khan, Un reto para las EFS: el manejo de la calidad en la auditoría pública, *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, Vol. 31, N° 3, julio de 2004

⁵ Guía de auditoría al desempeño de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal www.SFP.gob.mx/uag/guia13.htm, 28 de enero de 2005

Dadas las ventajas que este tipo de auditoría le puede brindar a la Administración Pública Federal, y de acuerdo con los objetivos de la Secretaría de la Función Pública, es necesario investigar en qué medida este tipo de auditoría se ha implantado en las diversas dependencias y entidades del sector gubernamental en toda la República Mexicana, además de conocer en qué medida el sector gubernamental en general está capacitado para realizar este tipo de auditoría en las entidades y dependencias que lo componen, o en su caso, qué se debe hacer para lograr implantar estos mecanismos en beneficio de la población de México.

Pregunta Principal

¿En qué medida la auditoría al desempeño se ha implantado en las diversas dependencias y entidades del sector gubernamental en la República Mexicana?

Preguntas Secundarias

¿De qué forma el sector gubernamental en general está capacitado para realizar auditorías al desempeño en las entidades y dependencias que lo componen?

¿Qué se debe hacer para implantar en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal la posibilidad de realizar auditorías al desempeño en beneficio de la población de México?

¿Qué relación tiene el presupuesto asignado a las Contadurías Mayores de Hacienda del Congreso de los Estados con el personal asignado a dichas dependencias, y con la población de los Estados de la República a que pertenecen?

¿Cuáles han sido algunos de los beneficios cualitativos que se han obtenido al desarrollar auditorías especiales de desempeño para el bien de la población?

1.2 OBJETIVOS

Objetivo Principal

Analizar en qué medida la auditoría al desempeño se ha implantado en las diversas dependencias y entidades del sector gubernamental en la República Mexicana.

Objetivos Secundarios

Analizar de qué forma el sector gubernamental en general está capacitado para realizar auditorías al desempeño en las entidades y dependencias que lo componen.

Proponer los mecanismos que permitan implantar, en la Administración Pública Federal, la posibilidad de realizar este tipo de auditorías en beneficio de la población mexicana.

Analizar qué relación tiene el presupuesto asignado a las Contadurías Mayores de Hacienda del Congreso de los Estados con el personal asignado a dichas dependencias, y con la población de los Estados de la República a que pertenecen.

Determinar cuáles han sido algunos de los beneficios cualitativos que se han obtenido al desarrollar auditorías especiales de desempeño para el bien de la población.

1.3 HIPÓTESIS

Hipótesis Principal

En la mayoría de los casos en las dependencias del sector gubernamental de toda la República Mexicana no se han desarrollado los mecanismos que permitan implantar la técnica de auditoría al desempeño, para cumplir cabalmente con los objetivos del gobierno. Dada esta situación es necesario proponer la forma en que dichas dependencias implanten este tipo de auditoría para beneficio del país.

Hipótesis Secundarias

El sector gubernamental en general necesita de un programa de capacitación para realizar auditorías al desempeño, por lo que es necesario proponer los mecanismos que permitan implantar en la Administración Pública Federal, la posibilidad de realizar este tipo de auditorías en beneficio de la población mexicana.

Existe una alta correlación entre el presupuesto asignado a las Contadurías Mayores de Hacienda del Congreso de los Estados con el personal asignado a dichas dependencias, y con la población de los Estados de la República a que pertenecen. Lo que significaría que hay coherencia entre el presupuesto asignado en relación con la población beneficiada y la contratación de personal en los diferentes Estados de la República.

1.4 MÉTODO

Para dar respuesta a las preguntas de investigación, lograr los objetivos y comprobar la hipótesis se hizo investigación documental y de campo para lo que se siguió la siguiente metodología:

Se hizo un censo en toda la República Mexicana a través de una encuesta que se aplicó en el Órgano Superior de Fiscalización de cada uno de los estados que la componen.

Esta encuesta sirvió para hacer un diagnóstico de la situación que guarda actualmente la auditoría al desempeño en el sector público.

Este diagnóstico sirvió para analizar en qué medida la auditoría al desempeño se ha implantado en las diversas dependencias y entidades que integran el sector gubernamental.

Asimismo, para analizar de qué forma este sector se encuentra capacitado para realizar auditorías al desempeño.

Con este análisis se propone qué se debe hacer para implantar en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal los mecanismos que le permitan realizar auditorías al desempeño.

CUESTIONARIO ORIENTADO A LOS TITULARES DE LOS ÓRGANOS SUPERIORES DE FISCALIZACIÓN

En los resultados de esta tesis doctoral se mantuvo en todo momento el anonimato de esta encuesta para cuidar los detalles de confidencialidad de este estudio.

Conteste con una X las siguientes preguntas

En las preguntas 1, 2 y 3 se pueden seleccionar más de una alternativa.

1.- ¿Qué tipos de auditoría realiza el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo?

- Auditoría financiera de ingresos y egresos
- Auditoría de obra pública
- Auditoría de desempeño
- Auditoría de sistemas
- Auditoría legal
- Otras

(mencionarlas) _____

2.- ¿A qué organismos audita?

- Gobierno del estado
- Poderes legislativo y judicial
- Municipios
- Empresas paraestatales
- Otros

(mencione)

3.- Si el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo no realiza auditorías al desempeño mencione ¿por qué?

- Porque no tiene facultades jurídicas para realizarla
- Por deficiencias técnicas
- Por escasez de recursos humanos
- Por escasez de recursos materiales
- Por falta de apoyos para capacitar al personal
- Otro (mencionar)
-

De las preguntas 4 a la 9 sólo es válida una alternativa.

4.- ¿Cuál ha sido la muestra fiscalizable del Órgano Superior de Fiscalización a su cargo en comparación con el universo?

- Menos del 1%
- Entre el 1 y el 1.5%
- Entre el 1.6 y el 2%
- Entre el 2.1 y el 3%
- Entre el 3.1 y 4%
- Más del 4% (cuánto) _____

5.- ¿Cuál ha sido la muestra fiscalizable del Órgano Superior de Fiscalización a su cargo que corresponde a auditoría al desempeño?

- Menos del 1%
- Entre el 1 y el 1.5%
- Entre el 1.6 y el 2%
- Entre el 2.1 y el 3%
- Entre el 3.1 y 4%
- Más del 4% (cuánto) _____

6.- ¿En el último año ha contratado despachos profesionales independientes para realizar algún tipo de auditoría en su Estado?

- Sí
- No
- No aplica

7.- ¿De quién depende el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo?

- Del poder ejecutivo
- Del poder legislativo
- Es legalmente independiente
- Otro (mencionar) _____

8.- ¿Considera necesario que se haga una mayor difusión de los logros de la auditoría al desempeño para despertar más interés en los gobiernos estatales?

- De acuerdo
- Parcialmente de acuerdo
- En desacuerdo

9.- ¿Existen problemas de competencia con la contraloría interna del Estado?

- Muchos
- Pocos
- Regulares
- No existen

Conteste las siguientes preguntas abiertas en forma concreta

10.- En términos generales ¿cuál es la estructura organizacional del Órgano Superior de Fiscalización a su cargo?

11.- ¿Cuántas personas tiene el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo encargadas de realizar auditorías de cualquier tipo? _____

12.- ¿Cuál es la formación profesional del personal directivo —jefes de departamento o superiores— encargado de hacer auditorías de cualquier tipo?

	¿Cuántos?
Contadores	_____
Administradores Públicos	_____
Administradores de empresas	_____
Economistas	_____
Ingenieros y arquitectos	_____
Abogados	_____
Otros (mencionar en orden decreciente)	_____
Sin profesión	_____

13.- ¿Cuál es la formación profesional del personal operativo encargado de hacer auditorías de cualquier tipo?

	¿Cuántos?	
Contadores	_____	
Administradores Públicos	_____	
Administradores de empresas	_____	
Economistas	_____	
Ingenieros y arquitectos	_____	
Abogados	_____	
Otros (mencionar _____ en _____ orden decreciente)		
<hr/>		
Sin profesión	_____	

14.- Del personal total ¿cuántas personas están enfocadas a realizar auditorías al desempeño? _____

15.- ¿Cuál es la formación profesional del personal directivo —jefes de departamento o superiores— encargado de hacer auditorías al desempeño?

	¿Cuántos?	
Contadores	_____	
Administradores Públicos	_____	
Administradores de empresas	_____	
Economistas	_____	
Ingenieros y arquitectos	_____	
Abogados	_____	
Otros (mencionar _____ en _____ orden decreciente)		
<hr/>		
Sin profesión	_____	

16.- ¿Cuál es la formación profesional del personal operativo encargado de hacer auditorías al desempeño?

	¿Cuántos?	
Contadores	_____	
Administradores Públicos	_____	
Administradores de empresas	_____	
Economistas	_____	
Ingenieros y arquitectos	_____	
Abogados	_____	
Otros (mencionar _____ en _____ orden decreciente)		
<hr/>		
Sin profesión	_____	

17.- En términos monetarios ¿Cuánto presupuesto maneja el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo? _____

18.- ¿Cuánto tiempo tiene en el puesto como titular del Órgano Superior de Fiscalización? _____

19.- ¿Cuál es su profesión? _____

20.- Sexo del titular: Masculino _____ Femenino _____

Como se puede observar se utilizaron los métodos deductivo, analítico y sintético. El deductivo porque se hará un censo que permitirá sacar conclusiones de un análisis general que permita integrar una propuesta de solución al problema planteado. El analítico por el detalle que se necesita para realizar un diagnóstico de la situación que guarda la aplicación de la auditoría al desempeño en el sector gubernamental y el sintético porque la propuesta que surja de la investigación será la síntesis derivada del diagnóstico que se desprenda del análisis. Sin embargo, dado que no se recibió respuesta de todas las dependencias se sacaron conclusiones de tipo inductivo, en función del número de encuestas que fueron contestadas. Ver capítulo VI.

El tipo de estudio fue exploratorio, ya que se examinó un tema que no se ha investigado en nuestro país, es decir, no existe evidencia de investigaciones anteriores que se orientaran en el sentido de este trabajo doctoral.

Como un elemento empírico de lo que se ha hecho y que puede servir de guía para implantar este tipo de auditoría en el sector gubernamental, se presenta el estudio de cinco casos exitosos en nuestro país.

Se hizo un análisis detallado de estos cinco exitosos casos que servirán de ejemplo para implantar este tipo de auditoría en aquellas entidades gubernamentales de la República Mexicana que lo necesiten en función de los logros cualitativos de este tipo de auditoría.

Además, se analizaron 113 auditorías especiales de desempeño practicadas con motivo de la revisión de la CHPF de 1999 a 2003 en relación con las direcciones generales de funciones productivas y de infraestructura, funciones de servicios y desarrollo social y funciones de gestión gubernamental y finanzas.

Este análisis contribuye a que se difundan los logros de las auditorías al desempeño, para que los gobiernos estatales los evalúen y conozcan las ventajas de las auditorías especiales al desempeño en lo cualitativo, además de las ventajas cuantitativas de otros tipos de auditoría.

1.5 SITUACIÓN DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL EN EL MUNDO

Este apartado tiene como propósito analizar que se hace actualmente en el mundo en relación con la práctica de la auditoría gubernamental. Se observa como tendencia la importancia internacional que tiene la transparencia y la rendición de cuentas de los gobiernos.

La auditoría al desempeño contribuye a lograr que la transparencia y la rendición de cuentas sean mejores.

Recientemente se ha escrito mucho en el nivel internacional en lo que respecta a la auditoría gubernamental. Los temas que más destacan actualmente se enfocan a lo siguiente:

En China la auditoría promueve la reforma del sistema nacional de presupuesto. La Oficina Nacional de Auditoría China (CNAO) en los últimos nueve años se ha centrado en: el modo como el ministerio de hacienda organiza la implementación del presupuesto; la forma como los diversos departamentos del Consejo de Estado realizan sus planes de presupuesto; así como, la manera como los gobiernos provinciales administran los subsidios nacionales que les asigna el gobierno.⁶

En Hungría en mayo de 2004, la Asamblea Nacional de la República de Hungría reformó la ley que regula la actividad de la Oficina de Auditoría del Estado (SAO) para: dar mayor independencia fiscal y operacional de la propia oficina, así como para revisar disposiciones obsoletas. El nuevo marco legal ajustó las facultades de auditoría de la SAO para hacerlas más claras y precisas. Se publica una guía integral sobre auditoría pública que contiene el código de ética del SAO, preceptos y normas de auditoría y un manual de auditoría. Esta guía es una adaptación de la mejor práctica internacional y se basa en la Declaración de Lima.⁷

⁶ Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, octubre de 2004, vol. 31, N° 4, p. 5

⁷ *Ibidem*, p.7

En Kazajstán como producto de la quinta reunión de titulares de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), cuyo tema central fue la apertura y la transparencia de las EFS y sus interacciones con diversas ramas del gobierno, se declaró que la apertura y la transparencia son principios básicos del trabajo de las EFS y garantizan que sean plenamente implementados los principios democráticos en la administración de la economía, que la auditoría del gobierno sea eficiente y que la sociedad sea protegida contra la corrupción y otras violaciones. En esta reunión se aprobaron recomendaciones metodológicas que constituyen un modelo para realizar auditorías de gestión.⁸

En los Estados Unidos de Norteamérica, en julio de 2004 una nueva legislación rebautiza la Oficina General de Auditoría con el nombre de Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno. Esta oficina ha cambiado considerablemente desde que fue creada en 1921. Al principio auditaba la exactitud y la conformidad de los comprobantes del gobierno. Después de la Segunda Guerra Mundial realizó auditorías financieras más integrales que se enfocaban a la economía y a la eficiencia de las operaciones. En los años sesenta se inició con lo que hoy se conoce como la evaluación programática de los planes del gobierno, para determinar si los programas logran sus objetivos y satisfacen las necesidades de la sociedad. Actualmente la oficina es una organización multidisciplinaria de servicios profesionales que incluye economistas, científicos sociales, analistas de políticas públicas, abogados y expertos en informática. También está integrado por especialistas en campos que van desde el cuidado de la salud hasta la seguridad de la patria.⁹

El 1 de mayo de 2004 10 nuevos países accedieron a la Unión Europea (UE) para conformar un total de 25 Estados miembros. Dado este crecimiento el Tribunal Europeo de Auditores (TEA) ha examinado y revisado su estructura organizativa y sus procedimientos para la toma de decisiones. Como consecuencia de esta revisión se observa una mejora del procedimiento de toma de decisiones del TEA y el rol de los grupos de auditoría, así como una mayor flexibilidad en la programación e implementación de las tareas de los grupos de auditoría vertical.¹⁰

⁸ *Ibidem*, p.8

⁹ *Idem*.

¹⁰ *Ibidem*, P.9

Ariel Zaltsman en su artículo *La evaluación de resultados en el sector público argentino: un análisis a la luz de otras experiencias en América Latina*, señala que al igual que el resto de la región, en Argentina la evaluación de resultados como práctica sistemática del sector público recibió su mayor impulso a partir de la década de los noventa. Este trabajo analiza los principales avances que ha tenido el sector público argentino en el área de evaluación de resultados. La evaluación de resultados en los sectores públicos de Colombia, Costa Rica, Chile y Uruguay señalan que en algunos casos la adopción de la evaluación se ha visto inspirada en los nuevos tópicos de la Nueva Gestión Pública (NGP), mientras que en otros la intención de aumentar la participación de la ciudadanía y profundizar la democracia representativa ha jugado un rol importante.¹¹

Allen Schick en su artículo *El Estado que rinde: reflexiones sobre una idea a la que le ha llegado la hora, pero cuya implantación aun está pendiente*, señala que hay muchos caminos para el rendimiento, pero ninguno de ellos está lo suficientemente bien marcado como para asegurar el éxito. Menciona que conseguir que el presupuesto se oriente al resultado ha sido difícil, pero que el movimiento a favor del rendimiento ha hecho que los gobiernos hayan adoptado medidas cada vez más fuertes para lograr buenos servicios públicos.

En toda esta problemática internacional, la auditoría al desempeño viene a ser una herramienta importante que contribuye a dar solución en la tendencia por ser claros y transparentes en el manejo del gasto público en beneficio de la sociedad.

Se considera que la auditoría al desempeño también puede promover un especial cuidado del ambiente que es una preocupación de carácter internacional como lo expresa el siguiente párrafo.

La auditoría del ambiente y el desarrollo sostenible es un tema que preocupa a los auditores en el nivel internacional porque el ambiente constituye el sistema de apoyo de nuestra vida. Ofrece los bienes y servicios esenciales para la supervivencia humana, el bienestar, la diversidad cultural y la prosperidad económica. Las actuales tasas de aumento del consumo y la transformación de los recursos ambientales amenazan el sistema de apoyo de la vida y de la propia seguridad. Es necesario proteger el ambiente y el desarrollo, incluidas las interacciones con la sociedad humana.¹²

¹¹ Ariel Zaltsman, *Revista del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo*, CLAD, N°. 29, junio de 2004.

¹² *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, abril de 2004, vol. 31, N° 2, p. 1

CAPÍTULO II

MARCO HISTÓRICO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL¹

La auditoría gubernamental tiene su más remoto y claro antecedente en la creación del Tribunal Mayor de Cuentas en el año 1453 por las Cortes Españolas, y que tenía como función específica la fiscalización de las Cuentas de la Hacienda Real. En el año de 1524 se crea el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España, institución que tuvo como objetivo inicial la revisión de los gastos realizados en la expedición de Hernán Cortés.

Las leyes de 1542 y 1543 establecieron como obligación el rendir cuentas cada tres años por parte de los oficiales del fisco con nombramiento real, así como la obligación de enviar un tiento anual que representaba un resumen de lo recibido y de lo gastado.

En 1554 se estableció un sistema único de toma de cuentas para los territorios indianos. Este sistema fue el antecedente de lo que posteriormente fue la creación de los Tribunales de Cuentas de Indias creados por Felipe III el 24 de agosto de 1605. Estos tribunales perfeccionaron el sistema creado en 1554 y garantizaron para la Corona una rendición de cuentas periódica.

El Tribunal Mayor de Cuentas que fue creado en el año 1524 subsiste hasta el año de 1824 en el que se expide la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos que establece como facultad del Congreso General el tomar anualmente las cuentas al Gobierno Federal. Con la firma de la Constitución el 4 de octubre de 1824 adquiere personalidad legal la Contaduría Mayor de Hacienda.

La nueva República Federal estaba constituida por 19 estados y cuatro territorios.

Con este antecedente, el 16 de noviembre de 1824 se expide el decreto Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, documento por el cual se suprime el Tribunal Mayor de Cuentas y da paso a la creación de la Contaduría Mayor de Hacienda, órgano técnico dependiente de la H. Cámara de Diputados, con funciones para examinar y glosar las cuentas de la hacienda y del crédito público. Dos años después, en decreto publicado el 10 de mayo de 1826, se formaliza el reglamento para la sección de hacienda de la contaduría mayor.

El reglamento contendría las funciones del contador mayor, las de los contadores de glosa, las de los oficiales de libros y correspondencia, oficiales de glosa, escribientes, portero y mozo de oficina y las de los ordenanzas.

La Contaduría Mayor quedó integrada por un contador mayor, por cuatro contadores primeros, por cuatro segundos de glosa, más oficiales, escribientes, portero y mozos.

¹ Apartado desarrollado con base en Alfredo Adam Adam y Guillermo Becerril Lozada, *Fiscalización y control gubernamental en México*, y la Honorable Cámara de Diputados, *1824-2004, 180 años de rendición de cuentas y fiscalización en México*, Auditoría Superior de la Federación.

Tres días después, el 13 de mayo, se emite un decreto para dar cumplimiento a la obligación que establece la Constitución para emitir un reglamento interior para regular las funciones de organismos y oficinas de gobierno. Ante esta obligación la Contaduría Mayor presenta ante la Cámara de Diputados su propio reglamento. En éste detalla las funciones de los responsables del despacho y sus salarios correspondientes.

Se emitió la ley del 26 de marzo de 1829 mediante la cual el Contador Mayor de Hacienda autoriza, el 1º de cada mes, el corte de caja de la Tesorería General de la Federación.

En la ley del 21 de mayo de 1831 la sección de crédito público de la Contaduría Mayor quedó facultada y autorizada para clasificar, calificar y liquidar la deuda pública del interior de la Nación.

La ley del 29 de diciembre de 1836 sienta las bases del ejercicio legislativo de la Nación a través del Congreso General de la Nación que se compuso de dos cámaras, la de Diputados y la de Senadores. Toca a la de Diputados vigilar el exacto desempeño de la Contaduría Mayor y de las oficinas generales de Hacienda, mediante una comisión formada por cinco individuos.

La ley del 14 de marzo de 1838 establece la creación del Tribunal de Revisión de Cuentas, con su propia contaduría mayor, bajo la inspección de la Cámara de Diputados. En cumplimiento del artículo 7º de esta ley, el 12 de marzo de 1840 surge el reglamento formado por los Contadores Mayores de dicho Tribunal.

El 26 de noviembre de 1853, Antonio López de Santa Anna, Presidente de la República, emitió un decreto en el que señalaba que la Contaduría Mayor de Hacienda tendría el carácter de Tribunal de Cuentas. Sin embargo, el 10 de octubre de 1855 es emitido otro decreto constitucional que deroga el decreto de noviembre de 1853 y determina que la Contaduría Mayor tenga la planta y atribuciones que tenía hasta antes del decreto de 1853. Con este decreto la Contaduría Mayor se erige en Tribunal de Cuentas.

Como parte de las medidas de orden de la hacienda pública, el 10 de febrero de 1857 el presidente interino envía al Legislativo un decreto que restablece a la Contaduría Mayor de Hacienda su planta de empleados y sueldos con base en la ley del 6 de mayo de 1826.

Como medidas para el saneamiento de la economía nacional el 10 de mayo de 1862 el presidente Benito Juárez envió al congreso un decreto sobre las facultades del Contador Mayor de Hacienda, en relación con el ordenamiento de los asuntos de la Hacienda Pública.

Mediante este decreto y por artículo único, el Contador Mayor de Hacienda recibe las facultades para solicitar a las secretarías de despacho, oficinas, las corporaciones y los particulares responsables; noticias, instrucciones y expedientes necesarios a la cuenta y razón, que serían remitidos sin excusa ni pretexto y con calidad de devolución.

Por otra parte, el 1º de abril de 1865, en el período monárquico, se restablece el Tribunal de Cuentas en el Estatuto provisional del Imperio Mexicano. Este Tribunal sustituye a la Contaduría Mayor de Hacienda quien tenía las funciones de fiscalización de la cuenta pública.

El 15 de julio de 1867, Benito Juárez García entra triunfante a la Ciudad de México. Son memorables sus frases: “Entre los individuos como entre las naciones, el respeto al derecho ajeno es la paz”; “En nuestras libres instituciones, el pueblo mexicano es el árbitro de su suerte. Con el único fin de sostener la causa del pueblo durante la guerra, mientras no podía elegir sus mandatarios, he debido, conforme al espíritu de la Constitución, conservar el poder que me había conferido. Terminada la lucha, mi deber es convocar ... al pueblo para que sin ninguna presión... elija con absoluta libertad a quien quiera confiar sus destinos”.

El 20 de agosto de 1867 el presidente Juárez emitió un decreto de reforma de la planta de la Contaduría Mayor de Hacienda que constaba de cuatro artículos. El decreto se envió al C. José María Iglesias, ministro de Hacienda y Crédito Público, para los fines consiguientes.

Como uno de los grandes legados del presidente Benito Juárez se expide la Ley de los Altos Funcionarios el 3 de noviembre de 1870. Esta primera ley que se expidió en nuestro país sobre el tema ha sido de gran valor.

“Bajo el sistema federativo, los funcionarios públicos no pueden disponer de las rentas sin responsabilidad. No pueden gobernar a impulsos de una voluntad caprichosa, sino con sujeción a las leyes. No pueden improvisar fortunas ni entregarse al ocio ni a la disipación, sino consagrarse asiduamente al trabajo, disponiéndose a vivir en la honrosa medianía que proporciona la retribución que la ley señala”.

Benito Juárez

Por otra parte, el Congreso de la Unión envía a la Presidencia de la República un decreto el 29 de mayo de 1896 para organizar la Contaduría Mayor, dependiendo de la Cámara de Diputados. Este decreto fue firmado por R. Dondé, senador presidente; Luis G. Labastida, diputado vicepresidente; Alejandro Vázquez del Mercado, senador secretario y M. Algara, diputado secretario. El decreto fue enviado por Porfirio Díaz al Lic. José Yves Limantour, Secretario de Estado y del Despacho de Hacienda y Crédito Público.

El 22 de mayo de 1901 se emite el decreto sobre la conservación e inutilización de libros y documentos de la Contaduría Mayor de Hacienda.

El 6 de junio de 1904, el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Porfirio Díaz, dirige al Congreso de la Unión un decreto con la Ley de la Contaduría Mayor de Hacienda, que deroga la del 29 de mayo de 1896.

Esta ley establece que la Contaduría Mayor de Hacienda practicará la revisión y glosa de las cuentas anuales de la Beneficencia Pública del Distrito Federal, así como las de los municipios de los territorios federales, además de ejercer las funciones de vigilancia que en materia de Hacienda le encomendara, en forma explícita, las leyes.

En la Constitución de 1917 se estableció la obligación por parte de la H. Cámara de Diputados de revisar las cuentas públicas dentro del periodo de sesiones inmediato siguiente al año a que se refieren las mismas, así como la facultad del Congreso de la Unión para expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.

La Constitución de 1917, respecto de las promulgadas en 1836 y 1857, establece modificaciones y adiciones que afectan la existencia y facultades de la Contaduría Mayor de Hacienda; como antecedente trascendental se puede mencionar la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda de fecha 31 de diciembre de 1936, ley que fue reformada el 30 de diciembre de 1963 en los artículos 27 y 28, y abrogada por la Ley Orgánica promulgada el 18 de diciembre de 1978, que se complementó con el Reglamento Interior de la Contaduría Mayor de Hacienda expedido el 14 de mayo de 1980. Este reglamento quedó abrogado con el decreto del 5 de agosto de 1988 expedido por la Comisión de Vigilancia de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados.

Es por la Ley de Fiscalización Superior de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de diciembre de 2000, que se abroga la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda y crea a la entidad Auditoría Superior de la Federación (ASF).

Por otra parte, hasta el año de 1976, la función de auditoría interna se venía dando en forma muy incipiente operando en dependencias y entidades que creaban sus unidades de auditoría interna de acuerdo a sus necesidades; no existía uniformidad en sus técnicas y procedimientos, en su estructura, en su normatividad, etcétera.

A partir de 1977 se dan los primeros pasos para dar coherencia y uniformidad a la función de auditoría interna en el Gobierno Federal. Los principales instrumentos para estas acciones están representados por:

- I. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, expedida por el Poder Ejecutivo el 24 de diciembre de 1976 que entró en vigor el 1 de enero de 1977. Por esta ley se abroga la ley de secretarías y departamentos de estado que databa del 23 de diciembre de 1958; destaca en esta ley la creación de la Secretaría de Programación y Presupuesto, dependencia a quien se asignaba en términos generales la administración del gasto público, coordinación y ejecución de la planeación, establecimiento y supervisión de la normatividad y el control del gasto público; algunas de estas funciones, hasta la fecha de aparición de esta Ley Orgánica las venía realizando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia donde se concentraba la administración de los ingresos y gastos del Gobierno Federal; con la aparición de la Secretaría de Programación y Presupuesto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conserva únicamente la administración y control de los ingresos federales.

En la fracción XV de la citada ley orgánica se establecía como función específica de la Secretaría de Programación y Presupuesto: "Establecer normas para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías especiales que se requieran a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal".

2. El 30 de diciembre de 1976 y para entrar en vigor el 1 de enero de 1977, el Poder Ejecutivo expide la Ley de Presupuesto. Contabilidad y Gasto Público, que abroga la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación. Esta ley ratifica y norma la intervención de la Secretaría de Programación y Presupuesto, en relación con la formulación de los presupuestos de egresos, el ejercicio del gasto público federal y la contabilidad. Capítulo importante de dicha Ley, lo representaba el Capítulo V "De las Responsabilidades", por el cual se normaba la actividad rectora de la Secretaría de Programación y Presupuesto, con relación a la auditoría gubernamental.

En la citada ley se da importancia y obligatoriedad a la creación de órganos de auditoría interna, según se desprende del contenido del Artículo 44 que a la letra dice:

"En las dependencias del Ejecutivo Federal, en el Departamento del Distrito Federal y en las entidades de la Administración Pública Paraestatal se establecerán órganos de auditoría interna, que dependerán del titular respectivo y cumplirán los programas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto".

"El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto, podrá acordar que no se establezcan dichos órganos, en aquellas entidades paraestatales que por la naturaleza de sus funciones o por la magnitud de sus operaciones, no se justifiquen".

3. El 31 de diciembre de 1979, el Poder Ejecutivo expide la Ley de Responsabilidades de los Funcionarios y Empleados de la Federación, del Distrito Federal y de los Altos Funcionarios de los Estados; esta ley que entró en vigor el 4 de enero de 1980, fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Federación derogó la Ley de Responsabilidades de los Funcionarios y Empleados de la Federación del Distrito y Territorios Federales y de los Altos Funcionarios de los Estados que había estado en vigor desde el 21 de febrero de 1940.

Destacaba en esta ley lo dispuesto en su Artículo 92 por el que se obligaba a todo funcionario, o empleado público, al tomar posesión de su cargo y al dejarlo, presentar su manifestación de bienes ante el Procurador General de la República, o del Distrito Federal, según correspondiera.

4. El 31 de diciembre de 1982, se crea la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, a la que se transfieren las funciones de fiscalización y disposiciones relacionadas, que anteriormente se asignaban a la Secretaría de Programación y Presupuesto.
5. Finalmente en el mes de febrero de 1992, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, es denominada Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM) y actualmente Secretaría de la Función Pública (SFP).

En el contexto que se indica, la Secretaría de la Función Pública, cumple con una función primordial en toda organización y administración, ya que se le puede identificar como el órgano de control del Poder Ejecutivo.

Por sus funciones y atribuciones puede decirse que su acción va más allá de la auditoría interna que venía operando hasta antes de su creación, abarcando en la actualidad aspectos tales como:

- Norma, coordina y ejecuta la función de fiscalización dentro del Poder Ejecutivo.
- Coordina el Registro Patrimonial de Servidores Públicos al Servicio de la Federación.
- Coordina la recepción y atención de quejas y denuncias de la ciudadanía.
- Participa directamente en la revisión y emite opinión preliminar a la promulgación de leyes, decretos y demás ordenamientos, buscando que su contenido involucre implícitamente medidas que aseguren el control de las funciones y acciones. Es responsable directa de la normatividad en materia de adquisiciones y de obra pública.

Es conveniente mencionar que la creación de la Secretaría de la Función Pública no es una acción aislada del Poder Ejecutivo, toda vez que la misma se realiza en su oportunidad, dentro del marco de la Renovación Moral de la Sociedad por lo que se instrumentan acciones y legislación complementaria dentro de la que destaca la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y las reformas al Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal, ordenamientos que se estudiarán en el contexto del marco jurídico que se analiza enseguida.

CAPÍTULO III

MARCO JURÍDICO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL¹

3.1 GENERALIDADES

Como se pudo observar en el capítulo anterior la auditoría gubernamental en nuestro país tiene una gran historia que la soporta. Esta historia no se hubiera dado sin un soporte jurídico adecuado. La auditoría gubernamental es tan importante para el desarrollo de nuestro país en lo concerniente a la revisión y la transparencia de las cuentas públicas, que cada vez tiene que estar más soportada en un marco jurídico que garantice su correcto cumplimiento para el beneficio de la población. Dada la importancia de la cuestión jurídica, en este capítulo se presenta un marco de carácter general en el que se observa el importante soporte legal que en nuestro país tenemos en lo referente a la auditoría gubernamental.

Es la **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, máximo ordenamiento en nuestro país, la que define y establece la creación de la Auditoría Superior de la Federación, ASF, al asentarse en el artículo 73, fracción XXIV, como facultad del Congreso de la Unión, la expedición de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación. Asimismo, en el artículo 74, al enunciar las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

“II. Coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la entidad de fiscalización superior de la Federación, en los términos que disponga la Ley;

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

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los Secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

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

¹ Apartado desarrollado con base en Alfredo Adam Adam y Guillermo Becerril Lozada, *Fiscalización y control gubernamental en México*.

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de la Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.”

En el ámbito específico de la ASF, ésta se encuentra regulada, como se mencionó al tratar los antecedentes de esta entidad, por la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, promulgado el 29 de diciembre de 2000.

En lo general, como función de fiscalización, también afectan o inciden en el cumplimiento de funciones y atribuciones de la ASF las siguientes disposiciones legales: Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; Código Fiscal de la Federación; Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos; así como las disposiciones relativas del Derecho Común, sustantivo y procesal.

En forma general e indirecta, en razón de la revisión que la ASF realiza a todas las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, tiene obligación de conocer y vigilar la aplicación, entre otros, de los siguientes ordenamientos básicos:

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria

Ley de Planeación

Ley de Ingresos de la Federación

Decreto Aprobatorio del Presupuesto de Egresos de la Federación

Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, y su Reglamento

Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados, y su Reglamento

Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.

Ley General de Deuda Pública.

Ley General de Bienes Nacionales

Y, en general, decretos de creación y reglamentos interiores de entidades y dependencias a las que se practique revisión.

Debe quedar claramente establecido que el marco jurídico presentado no comprende la totalidad de la normatividad y legislación aplicable o relacionada con la función de fiscalización que realiza la Auditoría Superior de la Federación, sino la más importante y representativa y que se complementa con otras leyes, decretos, acuerdos, circulares, etcétera, que aplican en cada caso específico de revisión o que para algunas entidades y dependencias de la Administración Pública Federal existen en lo particular.

Principales funciones y atribuciones

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en su artículo 79 lo siguiente:

“La entidad de fiscalización superior de la Federación, de la Cámara de Diputados, tendrá autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga la Ley.”

Esta entidad de fiscalización superior de la Federación tendrá a su cargo:

- I. Fiscaliza en forma posterior a los ingresos y egresos; el manejo, la custodia y la aplicación de fondos y recursos de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, a través de los informes que se rendirán en los términos que disponga la Ley.

También fiscalizará los recursos federales que ejerzan las entidades federativas, los municipios y los particulares.

Sin perjuicio de los informes a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, en las situaciones excepcionales que determine la ley, podrá requerir a los sujetos de fiscalización que procedan a la fiscalización de los conceptos que estime pertinentes y que rindan un informe. Si estos requerimientos no fueren atendidos en los plazos y formas señalados por la ley, se podrá dar lugar al fincamiento de las responsabilidades que corresponda.

- II. Entregar el informe del resultado de la revisión de la Cuenta Pública a la Cámara de Diputados a más tardar el 31 de marzo del año siguiente al de su presentación. Dentro de dicho informe se incluirán los dictámenes de su revisión y el apartado correspondiente a la fiscalización y verificación del cumplimiento de los programas, que comprenderá los comentarios y observaciones de las auditorías, mismo que tendrá carácter público.

La entidad de fiscalización superior de la Federación deberá guardar reserva de sus actuaciones y observaciones hasta que rinda los informes a que se refiere este artículo; la ley establecerá las sanciones aplicables a quienes infrinjan esta disposición.

- III. Investigar los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de los fondos y recursos federales, y efectuar visitas domiciliarias, únicamente para exigir la exhibición de libros, papeles o archivos indispensables para la realización de sus investigaciones, sujetándose a las leyes y a las formalidades establecidas para los cateos.
- IV. Determinar los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente a los responsables, las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes, así como promover ante las autoridades competentes el fincamiento de otras responsabilidades; promover las acciones de responsabilidad a que se refiere el Título Cuarto de esta Constitución, y presentar las denuncias y querellas penales, en cuyos procedimientos tendrá la intervención que señale la ley.

Sin pretender ser exhaustivo, dado que la ASF existe y se define por su correspondiente Ley, es ésta la que establece sus funciones y atribuciones, las cuales se encuentran previstas en el artículo 16 del citado ordenamiento, que a la letra establece:

“Artículo 16. Para la revisión y fiscalización superior de la Cuenta Pública, la Auditoría Superior de la Federación tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Establecer los criterios para las auditorías, procedimientos, métodos y sistemas necesarios para la revisión, fiscalización de la Cuenta Pública y del Informe de Avance de la Gestión Financiera, verificando que ambos sean presentados, en los términos de esta Ley y de conformidad con los principios de contabilidad aplicables al Sector Público.
- II. Establecer las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y archivo, de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y gasto público, así como todos aquellos elementos que permitan la práctica idónea de las auditorías y revisiones, de conformidad con las propuestas que formulen los Poderes de la Unión y los entes públicos federales y las características propias de su operación;
- III. Evalúa el Informe de Avance de Gestión Financiera respecto de los avances físico y financiero de los programas autorizados y sobre procesos concluidos;
- IV. Evaluar el cumplimiento final de los objetivos y metas fijados en los programas federales, conforme a los indicadores estratégicos aprobados en el presupuesto, a efecto de verificar el desempeño de los mismos y la legalidad en el uso de los recursos públicos;
- V. Verificar que las entidades fiscalizadas que hubieren recaudado, manejado, administrado o ejercido recursos públicos, lo hayan realizado conforme a los programas aprobados y montos autorizados, así como, en el caso de los egresos, con cargo a las partidas correspondientes, además con apego a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables;

- VI. Verificar que las operaciones que realicen los Poderes de la Unión y los entes federales sean acordes con la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación y se efectúen con apego a las disposiciones respectivas del Código Fiscal de la Federación y leyes fiscales sustantivas; las Leyes Generales de Deuda Pública, de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; orgánicas del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, de la Administración Pública Federal, del Poder Judicial de la Federación y demás disposiciones legales y administrativas aplicables a estas materias;
- VII. Verificar obras, bienes adquiridos y servicios contratados, para comprobar si las inversiones y gastos autorizados a los Poderes de la Unión y entes públicos federales se han aplicado legal y eficientemente al logro de los objetivos y metas de los programas aprobados;
- VIII. Solicita, en su caso, a los auditores externos copias de los informes o dictámenes de las auditorías y revisiones por ellos practicadas;
- IX. Requerir, en su caso, a terceros que hubieren contratado bienes o servicios mediante cualquier título legal con los Poderes de la Unión y entes públicos federales y, en general, a cualquier entidad o persona pública o privada que haya ejercido recursos públicos la información relacionada con la documentación justificativa y comprobatoria de la Cuenta Pública a efecto de realizar las compulsas correspondientes;
- X. Solicita y obtener toda la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones. Por lo que hace a la información relativa a las operaciones de cualquier tipo proporcionada por las instituciones de crédito, les será aplicable a todos los servidores de la Auditoría Superior de la Federación, así como a los profesionistas contratados para la práctica de auditorías, la obligación de guardar la reserva a que aluden los artículos 27 y 28 y la prohibición a que se refiere la fracción III del artículo 80 de esta Ley;

La Auditoría Superior de la Federación sólo tendrá acceso a la información que las disposiciones legales consideren como de carácter reservado o que deba mantenerse en secreto, cuando esté relacionada con la recaudación, administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales, y tendrá la obligación de mantener la misma reserva o secrecía hasta en tanto no se derive de su revisión el fincamiento de responsabilidades o el señalamiento de las observaciones que correspondan en el Informe del Resultado;
- XI. Fiscalizar los subsidios que los Poderes de la Unión y los entes públicos federales, hayan otorgado con cargo a su presupuesto, a entidades federativas, particulares y, en general, a cualquier entidad pública o privada, cualesquiera que sean sus fines y destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado;
- XII. Investigar, en el ámbito de su competencia, los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de fondos y recursos federales;

- XIII. Efectuar visitas domiciliarias, únicamente para exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para la realización de sus investigaciones, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos;
- XIV. Formula pliegos de observaciones, en los términos de esta Ley;
- XV. Determinar los daños y perjuicios que afecten al Estado en su Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes;
- XVI. Fincar las responsabilidades e imponer las sanciones correspondientes a los responsables, por el incumplimiento a sus requerimientos de información en el caso de las revisiones que hayan ordenado tratándose de las situaciones excepcionales que determina esta Ley;
- XVII. Conocer y resolver sobre el recurso de consideración que se interponga en contra de las resoluciones y sanciones que aplique, así como condonar total o parcialmente las multas impuestas;
- XVIII. Concertar y celebrar convenios con las entidades federativas, con el propósito de dar cumplimiento al objeto de esta Ley;
- XIX. Elabora estudios relacionados con las materias de su competencia y publicarlos;
- XX. Celebrar convenios con organismos y participar en foros nacionales e internacionales, cuyas funciones sean acordes con sus atribuciones, y
- XXI. Las demás que le sean conferidas por esta Ley o cualquier otro ordenamiento.”

Es conveniente hacer notar que la nueva Ley de Fiscalización Superior de la Federación, presenta innovaciones interesantes que corrigen parcialmente limitaciones y deficiencias que se tenían en la anterior Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda; no obstante, también subsisten limitaciones. A continuación se presenta un análisis de las principales disposiciones que la citada Ley de Fiscalización establece en su ámbito operativo:

La nueva Ley de Fiscalización elimina el Informe Previo, establecido en la anterior Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, el cual debía ser presentado en el mes de noviembre del año en que se presentaba la Cuenta Pública; así mismo, se reduce la fecha de presentación del Informe de Resultados al plazo improrrogable que vence el 31 de marzo del año siguiente a aquél en que la Cámara, o en su caso, la Comisión Permanente, reciba la citada Cuenta Pública. De la misma manera, se establece la obligatoriedad que tiene el Poder Ejecutivo de elaborar un Informe de Avance de la Gestión Financiera, por el período comprendido del 1 de enero al 30 de junio del ejercicio fiscal en curso, el cual deberá ser presentado a más tardar el 31 de agosto del mismo año, informe que se considera forma parte de la Cuenta Pública.

Las acciones de revisión de esta entidad fiscalizadora, en muchas ocasiones se realizan a más de dos años de haberse efectuado las operaciones por parte de dependencias y entidades que auditan y que su Informe de Resultados se presenta a un año tres meses después de cerrado el ejercicio fiscal a que corresponde; todo lo anterior se refleja en las siguientes desventajas:

- a) Extemporaneidad en la presentación de sus resultados
- b) Falta de oportunidad en la realización de sus revisiones y evaluaciones

Es conveniente hacer notar que si bien se incorpora la presentación del Informe de Avance de la Gestión Financiera, la propia Ley restringe la actuación de la ASF al establecer de manera precisa:

“Únicamente podrá auditar los conceptos reportados en él como procesos concluidos por los Poderes de la Unión y los entes públicos federales”;

Las observaciones que deriven de las revisiones que se indican serán notificadas a más tardar el 31 de enero del año siguiente a la presentación de dicho informe (De Avance de la Gestión), con el propósito de que sus comentarios se integren al informe del Resultado de la revisión de la Cuenta Pública correspondiente;

La Auditoría Superior de la Federación, tendrá un plazo improrrogable que vence el 31 de marzo del año siguiente a aquél en que la Cámara, o en su caso, la Comisión Permanente, reciba la Cuenta Pública, para realizar su examen y rendir en dicha fecha a la Cámara, por conducto de la Comisión, el informe del resultado correspondiente, mismo que tendrá carácter de público y mientras ello no suceda, la Auditoría Superior de la Federación deberá guardar reserva de sus actuaciones e informaciones.”

1. El rezago en la comunicación de resultados por parte de la Auditoría Superior de la Federación, tiene como consecuencia que algunas sanciones en términos de la Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, prescriban. De la misma manera, intervenir sobre hechos consumados, puede dar origen a falta de oportunidad para realizar sus acciones de fiscalización; un ejemplo puede ser las indemnizaciones de predios donde se asentará el vaso de una presa, que cuando se inundan, ya no puede ser verificada la razonabilidad de los pagos efectuados por la propia indemnización.
2. Como complemento de lo anterior, conviene destacar que la Cámara de Diputados, debate la Cuenta Pública en el seno de la misma, en el mes de diciembre del año de su recepción, de este debate se expide el "Decreto por el que se revisa la Cuenta Pública". Lo anterior evidencia incongruencia en las disposiciones legales dado que el Informe de Resultados de una Cuenta Pública que presenta la ASF, lo recibe la Cámara de Diputados tres meses después de que la misma ha sido discutida y fue expedido el decreto correspondiente, no existiendo formal y oficialmente procedimiento legal para considerar con posterioridad los resultados que presenta la citada ASF.

En conclusión, el Informe de Resultados debería entregarse antes de que la Cámara discuta la Cuenta Pública correspondiente, lo que convertiría dicho informe en un insumo más para enriquecer el dictamen que formula la Cámara y generar con tiempo y oportunidad las acciones sugeridas por ésta.

3. La nueva Ley de Fiscalización Superior de la Federación, otorga amplias facultades a la ASF para fincar responsabilidades resarcitorias en contra de servidores públicos y/o personas físicas y/o personas morales, sea en forma directa, solidaria y/o subsidiaria. Estas sanciones tienen el carácter de créditos fiscales, se fincarán en cantidades líquidas y se harán efectivas conforme al procedimiento administrativo de ejecución que establece la legislación aplicable. Los servidores públicos, las personas físicas y las personas morales sujetas a sanción podrán solicitar ante la propia ASF la reconsideración de la misma sanción o promover juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
4. Se otorgan a la ASF facultades para solicitar información a instituciones financieras y de crédito, siempre y cuando la misma esté relacionada con la recaudación, administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales, con la única restricción de mantener reserva o secrecía hasta en tanto no se derive de su revisión el señalamiento de observaciones en el informe de resultados, el fincamiento de responsabilidades o la denuncia penal correspondiente.

Además de las atribuciones previstas por la Ley, la ASF realiza, a solicitud de la Cámara de Diputados, algunos otros trabajos de apoyo a la misma, por ejemplo, el análisis y comentarios del Plan Nacional de Desarrollo, y de los informes que presenta el Gobierno Federal.

Es indiscutible que la nueva Ley de Fiscalización Superior de la Federación y su entidad Auditoría Superior de la Federación, presentan importantes avances respecto de su predecesora Contaduría Mayor de Hacienda; sin embargo, falta mucho por avanzar, a fin de darle a esta instancia de fiscalización una mayor autonomía de gestión y mayor oportunidad en su intervención, así como en la comunicación de resultados que permitan hacer más eficiente su gestión.

Organización

La forma de organización de la ASF se establece en el Título Séptimo de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación; al respecto, se transcribe en lo conducente los aspectos relevantes:

“Artículo 68. Al frente de la Auditoría Superior de la Federación habrá un Auditor Superior de la Federación designado conforme a lo previsto por el párrafo tercero del artículo 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de la Cámara.”

“Artículo 75. El Auditor Superior será auxiliado en sus funciones por tres Auditores Especiales, así como por los titulares de las unidades, directores generales, directores, subdirectores, auditores y demás servidores públicos que al efecto señale el Reglamento Interior, de conformidad con el presupuesto autorizado.”

Al respecto, de conformidad con su Reglamento Interior, se desprende de manera relevante los principales niveles de la ASF, los cuales comprenden:

Auditor Superior de la Federación

Auditor Especial de Cumplimiento Financiero

Dirección General de Auditoría de Ingresos Federales

Dirección General de Auditoría al Gasto Público Federal

Dirección General de Auditoría a la Administración Paraestatal Federal

Dirección General de Auditoría de Inversiones Físicas Federales

Dirección General de Auditoría a los Recursos Federales en Estados y Municipios

Auditor Especial de Desempeño

Dirección General de Auditoría de Desempeño a las funciones Productivas y de Infraestructura

Dirección General de Auditoría de Desempeño a las Funciones de Servicio y Desarrollo Social

Dirección General de Auditoría de Desempeño a las Funciones de Gestión Gubernamental y Finanzas

Dirección General de Auditorías Especiales

Auditor Especial de Planeación e Información

Dirección General de Planeación y Normatividad Técnica

Dirección General de Análisis e Investigación Económica

Dirección General de Informes y Control de Resultados de Auditoría

Unidad de Asuntos Jurídicos

Dirección General Jurídica

Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial

Unidad General de Administración

Dirección General de Administración

Dirección General de Recursos Financieros

Dirección General de Sistemas

Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior

A continuación se transcriben disposiciones legales contenidas en diferentes ordenamientos, las cuales se relacionan directamente con la gestión, funciones y atribuciones de la Secretaría de La Función Pública.

3.2 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Título cuarto

De las responsabilidades de los servidores públicos

Artículo 108. Para los efectos de las responsabilidades a que alude este Título se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección popular, los miembros del Poder Judicial Federal y del Poder Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados y, en general, a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, así como a los servidores del Instituto Federal Electoral, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones.

“Artículo 109. El Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados, dentro de sus respectivas competencias, expedirán las leyes de responsabilidades de los servidores públicos y las demás normas conducentes a sancionar a quienes, teniendo ese carácter, incurran en responsabilidad, de conformidad con las siguientes prevenciones:

- II. La comisión de delitos por parte de cualquier servidor público será perseguida y sancionada en los términos de la legislación penal;
- III. Se aplicarán sanciones administrativas a los servidores públicos por los actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deban observar en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones.

Los procedimientos para la aplicación de las sanciones mencionadas se desarrollarán autónomamente. No podrán imponerse dos veces por una sola conducta sanciones de la misma naturaleza.

Las leyes determinarán los casos y las circunstancias en los que se deba sancionar penalmente por causa de enriquecimiento ilícito a los servidores públicos que durante el tiempo de su encargo, o por motivos del mismo, por sí o por interpósita persona, aumenten sustancialmente su patrimonio, adquieran bienes o se conduzcan como dueños de ellos, cuya procedencia lícita no pudiesen justificar. Las leyes penales sancionarán con el decomiso y con la privación de la propiedad de dichos bienes, además de las otras penas que correspondan.”

“Artículo 110. Podrán ser sujetos de juicio político . . .

Los Gobernadores de los Estados . . .

Las sanciones consistirán en la destitución del servidor público y en su inhabilitación para desempeñar funciones, empleos, cargos o comisiones de cualquier naturaleza en el servicio público.

Las declaraciones y resoluciones de las cámaras de Diputados y Senadores son inatacables.”

“Artículo 111. Para proceder penalmente contra los Diputados . . .

La Cámara de Diputados declarará por mayoría absoluta de sus miembros presentes en sesión, si ha o no, lugar a proceder contra el inculpado.

Si la resolución de la Cámara fuese negativa, se suspenderá todo procedimiento ulterior, pero ello no será obstáculo para que la imputación por la comisión del delito continúe su curso cuando el inculpado haya concluido el ejercicio de su encargo . . .

Si la Cámara declara que ha lugar a proceder, el sujeto quedará a disposición de las autoridades competentes para que actúen con arreglo a la Ley.

Por lo que toca al Presidente de la República, sólo habrá lugar a acusarlo ante la Cámara de Senadores en los términos del artículo 110.”

“Artículo 113. Las leyes sobre responsabilidades administrativas de los servidores públicos, determinarán . .

Dichas sanciones, además de las que señalen las leyes, consistirán en suspensión, destitución, inhabilitación, así como en sanciones económicas, y deberán establecerse . . .

pero no podrán exceder de tres tantos de los beneficios obtenidos o de los daños o perjuicios causados.”

“Artículo 127. Presidente de la República, ministros de la Suprema Corte de justicia de la Nación, diputados y senadores al Congreso de la Unión, los representantes a la Asamblea del Distrito Federal y los demás servidores públicos recibirán una remuneración adecuada e irrenunciable por el desempeño de su función, empleo, cargo o comisión, que será determinada anual y equitativamente en los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Distrito Federal o en los presupuestos de las entidades paraestatales, según corresponda.”

“Artículo 134. Los recursos económicos de que dispongan el Gobierno Federal y el Gobierno del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas estatales, se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

Las adquisiciones, arrendamientos y enajenaciones de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra que realicen, se adjudicarán o llevarán a cabo a través de licitaciones públicas, mediante convocatoria pública para que libremente se presenten proposiciones en sobre cerrado, que será abierto públicamente, a fin de asegurar al estado las mejores condiciones disponibles en cuanto a precio, calidad, financiamiento, oportunidad y demás circunstancias pertinentes”

- ✓ Las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comprenden modificaciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación, hasta el 28 de octubre de 1999.

3.3 LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

“Artículo 37. A la Secretaría de la Función Pública corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Organiza y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental. Inspecciona el ejercicio del gasto público federal, y su congruencia con los presupuestos de egresos;
- II. Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes, la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo;
- 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 los propios órganos de control;
- V. Vigila el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores;
- VI. Organizar y coordinar el desarrollo administrativo integral de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, a fin de que los recursos humanos, patrimoniales y los procedimientos técnicos de la misma, sean aprovechados y aplicados con criterios de eficiencia, buscando en todo momento la eficacia, descentralización, desconcentración y simplificación administrativa. Para ello, podrá realizar o encomendar las investigaciones, estudios y análisis necesarios sobre estas materias, y dictar las disposiciones administrativas que sean necesarias al efecto, tanto para las dependencias como para las entidades de la Administración Pública Federal;

- VII. Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora de sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de promover la eficiencia en su gestión y propiciar 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 y remuneraciones de personal, contratación de adquisiciones, arrendamientos, servicios y ejecución de obra pública, 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 proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros, 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;
- X. Designar a los auditores externos de las entidades, así como normar y controlar su desempeño;
- XI. Designar, para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación gubernamentales, delegados de la propia Secretaría ante las dependencias y órganos desconcentrados de la Administración Pública Federal centralizada, y comisarios en los órganos de gobierno o vigilancia de las entidades de la Administración Pública paraestatal;
- XII. Designar y remover a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, así como a los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de tales órganos, quienes dependerán jerárquica y funcionalmente de la Secretaría de la Función Pública, tendrán el carácter de autoridad y realizarán la defensa jurídica de las resoluciones que emitan en la esfera administrativa y ante los Tribunales Federales, representando al titular de dicha Secretaría;
- XIII. Colaborar con la Contaduría Mayor de Hacienda para el establecimiento de procedimientos necesarios que permitan a ambos órganos el mejor cumplimiento de sus respectivas responsabilidades;
- XIV. Informar periódicamente al Ejecutivo Federal, sobre el resultado de la evaluación respecto de la gestión de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como de aquellas que hayan sido objeto de fiscalización, e informar a las autoridades competentes, cuando proceda del resultado de tales intervenciones y, en su caso, dictar las acciones que deban desarrollarse para corregir las irregularidades detectadas;

- XV. Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que deban presentar los servidores públicos de la Administración Pública Federal, y verificar su contenido mediante investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las disposiciones aplicables;
- XVI. Atender las quejas e inconformidades que presenten los particulares con motivo de convenios o contratos que celebren con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; salvo los casos en que otras leyes establezcan procedimientos de impugnación diferentes;
- XVII. Conocer e investigar las conductas de los servidores públicos, que puedan constituir responsabilidades administrativas; aplicar las sanciones que correspondan en los términos de ley y, en su caso, presentar las denuncias correspondientes ante el Ministerio Público, prestándose para tal efecto la colaboración que le fuera requerida;
- XVIII. Autoriza, conjuntamente con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el ámbito de sus respectivas competencias, las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como registrar dichas estructuras para efectos de desarrollo y modernización de los recursos humanos;
- XIX. Establece normas, políticas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos, desincorporación de activos, servicios y obras públicas de la Administración Pública Federal;
- XX. Conducir la política inmobiliaria de la Administración Pública Federal, salvo por lo que se refiere a las playas, zona federal marítimo terrestre, terrenos ganados al mar o cualquier depósito de aguas marítimas y demás zonas federales;
- XXI. Expedir normas técnicas, autorizar y, en su caso, proyectar, construir, rehabilitar, conservar o administrar, directamente o a través de terceros, los edificios públicos y, en general, los bienes inmuebles de la Federación; a fin de obtener el mayor provecho y uso de los mismos. Para tal efecto, la Secretaría podrá coordinarse con estados y municipios, o bien con los particulares y con otros países;
- XXII. Administra los inmuebles de propiedad federal, cuando no estén asignados a alguna dependencia o entidad;
- XXIII. Regular la adquisición, arrendamiento, enajenación, destino o afectación de los bienes inmuebles de la Administración Pública Federal y, en su caso, representar el interés de la Federación, así como expedir las normas y procedimientos para la formulación de inventarios y para la realización y actualización de los avalúos sobre dichos bienes que realice la propia Secretaría, o bien, terceros debidamente autorizados para ello;
- XXIV. Lleva el registro público de la propiedad inmobiliaria federal y el inventario general correspondiente;
- XXIV bis. Reivindica los bienes propiedad de la nación, por conducto del Procurador General de la República; y
- XXV. Las demás que le encomienden expresamente las leyes y reglamentos.”

- ✓ Incluye reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación, hasta el 30 de noviembre de 2000.

3.4 LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO FEDERAL

Aun cuando las disposiciones de esta Ley, por disposición expresa de la misma son competencia de la Secretaría de Programación y Presupuesto, el artículo quinto transitorio de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, les convierte en competencia de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Contraloría y Desarrollo Administrativo, según las circunstancias. A continuación se transcriben los artículos más importantes relacionados con funciones de control y fiscalización:

“Artículo 44. En las dependencias del Ejecutivo Federal, en el Departamento del Distrito Federal y en las entidades de la Administración Pública Paraestatal se establecerán órganos de auditoría interna, que dependerán del titular respectivo y cumplirán los programas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto.

El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto, podrá acordar que no se establezcan dichos órganos, en aquellas entidades paraestatales que por la naturaleza de sus funciones o por la magnitud de sus operaciones, no se justifiquen.”

De las responsabilidades

“Artículo 45. La Secretaría de Programación y Presupuesto dictará las medidas administrativas sobre las responsabilidades que afecten a la hacienda pública federal, a la del Departamento del Distrito Federal y al patrimonio de las entidades de la Administración Pública Paraestatal, derivadas del incumplimiento de las disposiciones contenidas en esta ley y de las que se hayan expedido con base en ella, y que se conozcan a través de:

- I. Visitas, auditorías o investigaciones que realice la propia secretaría;
- II. Pliegos preventivos que levanten:
 - a) Las entidades, con motivo de la glosa que de su propia contabilidad hagan;
 - b) Las secretarías de estado y departamentos administrativos, en relación con las operaciones de las entidades paraestatales agrupadas en su sector;
 - c) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades competentes.
- III. Pliegos de observaciones que emita la Contaduría Mayor de Hacienda en los términos de su ley orgánica.”

“Artículo 46. Los funcionarios y demás personal de las entidades a que se refiere el artículo 29 de esta ley, serán responsables de cualquier daño o perjuicio estimable en dinero que sufra la hacienda pública federal, la del Departamento del Distrito Federal o el patrimonio de cualquier entidad de la Administración Pública Paraestatal por actos u omisiones, que les sean imputables, o bien por incumplimiento o inobservancia de obligaciones derivadas de esta ley, inherentes a su cargo o relacionadas con su función o actuación.

Las responsabilidades se constituirán en primer término a las personas que directamente hayan ejecutado los actos o incurran en las omisiones que las originaron y, por la índole de sus funciones, hayan omitido la revisión o autorizado tales actos por causas que impliquen dolo, culpa o negligencia por parte de los mismos.

Serán responsables solidarios con los funcionarios y demás personal de las entidades, los particulares en los casos en que hayan participado y originen una responsabilidad.

Los responsables garantizarán a través de embargo precautorio y en forma individual el importe de los pliegos preventivos a que se refiere el artículo anterior, en tanto la Secretaría de Programación y Presupuesto determina la responsabilidad.”

“Artículo 47. Las responsabilidades que se constituyen tendrán por objeto indemnizar por los daños y perjuicios que ocasionen a la hacienda pública federal y a la del Departamento del Distrito Federal, o a las entidades de la Administración Pública Paraestatal, las que tendrán el carácter de créditos fiscales y se fijarán por la Secretaría de Programación y Presupuesto en cantidad líquida, misma que se exigirá se cubra desde luego, sin perjuicio de que, en su caso, la Tesorería de la Federación o la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, las hagan efectivas a través del procedimiento de ejecución respectivo.”

“Artículo 48. La Secretaría de la Función Pública podrá dispensar las responsabilidades en que se incurra, siempre que los hechos que las constituyan, no revistan un carácter delictuoso ni se deban a culpa grave o descuido notorio del responsable y que los daños causados no excedan de cien veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal.

La propia Secretaría podrá cancelar los créditos derivados del fincamiento de responsabilidades que no excedan de cien veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal, por incosteabilidad práctica de cobro. En los demás casos se propondrá su cancelación a la Cámara de Diputados, al rendir la cuenta anual correspondiente, acompañando los datos que funden la propuesta.”

“Artículo 49. La Secretaría de Programación y Presupuesto, podrá imponer las siguientes correcciones disciplinarias a los funcionarios y empleados de las entidades a que se refiere el artículo 2º. de esta ley, que en el desempeño de sus labores incurran en faltas que ameriten el fincamiento de responsabilidades:

- I. Multa de \$ 100.00 a \$ 10 000.00,, y
- II. Suspensión temporal de funciones.

La multa a que se refiere la fracción I se aplicará, en su caso, a los particulares que en forma dolosa participen en los actos que originen la responsabilidad.

Iguales medidas impondrá la propia Secretaría a sus funcionarios y empleados cuando no apliquen las disposiciones a que se refiere este capítulo o las reglamentarias que se deriven del mismo.

Las correcciones disciplinarias señaladas, se aplicarán independientemente de que se haga efectiva la responsabilidad en que se hubiere incurrido.”

“Artículo 50. Las responsabilidades a que se refiere esta ley se constituirán y exigirán administrativamente, con independencia de las sanciones de carácter penal que en su caso lleguen a determinarse por la autoridad judicial.”

- ✓ **Las disposiciones de esta Ley, están actualizadas con modificaciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación hasta el 21 de diciembre de 1995. Esta Ley no fue actualizada, sino hasta el 30 de marzo del 2006, con la creación de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.²**

3.4.1 Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria³

Establece lo siguiente:

El sistema de contabilidad gubernamental será definido, desarrollado y supervisado, atendiendo las aportaciones técnicas de la Auditoría y de la Función Pública, por la instancia que determine la Secretaría y comprenderá el conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos que permiten registrar, procesar, evaluar e informar sobre las transacciones relativas a la situación financiera de los ejecutores de gasto e ingreso públicos y los que afecten el patrimonio público, comprenderá la captación y el registro de las operaciones financieras, presupuestarias y de consecución de metas, a efecto de suministrar información que coadyuve a la toma de decisiones, la transparencia, la evaluación de las actividades efectuadas y la rendición de cuentas. Corresponderá a la Secretaría operar dicho sistema y emitir disposiciones específicas al respecto, tomando en cuenta las disposiciones que para efectos de fiscalización y auditorías emita la Auditoría.⁴

Además la Ley señala que los ejecutores de gasto, en el manejo de los recursos públicos federales, deberán observar las disposiciones establecidas en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.⁵

3.4.2 Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental⁶

Tiene los siguientes objetivos:

² **Nota.** Es conveniente mencionar que varias de estas disposiciones son cubiertas por la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y disposiciones complementarias, las cuales serán comentadas con posterioridad.

³ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 2006. Entró en vigor el 1 de abril de 2006.

⁴ Artículo 88 de la ley mencionada.

⁵ En el título VI, artículo 106 de la ley mencionada.

⁶ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de junio de 2002. Entró en vigor un día después.

- Provee lo necesario para que toda persona pueda tener acceso a la información mediante procedimientos sencillos y expeditos;
- Transparentar la gestión pública mediante la difusión de la información que generan los sujetos obligados;
- Garantiza la protección de los datos personales en posesión de los sujetos obligados;
- Favorece la rendición de cuentas a los ciudadanos, de manera que puedan valorar el desempeño de los sujetos obligados;
- Mejora la organización, clasificación y manejo de los documentos; y
- Contribuye a la democratización de la sociedad mexicana y la plena vigencia del Estado de Derecho.

En el nivel internacional ha surgido Transparencia Internacional (TI).

Única organización no gubernamental a escala mundial dedicada a combatir la corrupción, congrega a la sociedad civil, sector privado y los gobiernos en una vasta coalición global.⁷

Esta organización establece como objetivos:

- Frenar la corrupción por medio de coaliciones internacionales y nacionales, animando a los gobiernos a que creen y pongan en práctica leyes, políticas y programas eficaces contra ésta.
- Reforzar el apoyo y el conocimiento de programas anticorrupción en la opinión pública en las transacciones comerciales y en la administración de los bienes en general.
- Animar a todos los participantes en las transacciones comerciales internacionales a actuar con un alto nivel de integridad, basándose especialmente en las reglas de conducta de TI.

Este organismo sostiene que contra la corrupción solamente se puede luchar eficientemente y sosteniblemente si participan todos los actores sociales: el Estado, la sociedad civil y el sector privado en el ámbito nacional e internacional y es por ello que hemos afianzado nuestras relaciones con estos sectores.⁸

Existe Transparencia Mexicana que es un organismo de la sociedad civil que promueve políticas públicas y actitudes privadas en contra de la corrupción y a favor de una cultura de integridad, promoción de la legalidad y rendición de cuentas.⁹

Transparencia mexicana es el capítulo México de Transparencia Internacional, la coalición global contra la corrupción.¹⁰

⁷ www1.transparency.org

⁸ www.saga.com.pa

⁹ www.transparenciamexicana.org.mx

¹⁰ *Idem.*

3.5 REGLAMENTO INTERIOR DE LA SFP

Considerando que el contenido de este reglamento se refiere principalmente a la organización, funciones y atribuciones de los órganos y unidades que integran esta Secretaría, se tratará con mayor amplitud en el apartado "Principales funciones y atribuciones" que se comenta más adelante.

3.6 LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS

(Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 13 de marzo de 2002).

Título primero

Capítulo único

Disposiciones generales

“Artículo 1o. Esta ley tiene por objeto reglamentar el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de:

- I. Los sujetos de responsabilidad administrativa en el servicio público;
- II. Las obligaciones en el servicio público;
- III. Las responsabilidades y sanciones administrativas en el servicio público;
- IV. Las autoridades c0mpetentes y el procedimiento para aplicar dichas sanciones, y
- VI. El registro patrimonial de los servidores públicos.”

“Artículo 2o. Son sujetos de esta ley, los servidores públicos federales mencionados en el párrafo primero del artículo 108 constitucional y todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos económicos federales.”

“Artículo 3. En el ámbito de su competencia, serán autoridades facultadas para aplicar la presente Ley:

- I. Las Cámaras de Senadores y Diputados del Congreso de la Unión;
- II. La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Consejo de la Judicatura Federal;
- III. La Secretaría de la Función Pública;
- IV. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa;
- VII. La Auditoría Superior de la Federación.
- X. Los demás órganos jurisdiccionales e instituciones que determinen las leyes.”

“Artículo 6. Cuando los actos u omisiones de los servidores públicos, materia de las quejas o denuncias, queden comprendidos en más de uno de los casos sujetos a sanción y previstos en el artículo 109 Constitucional, los procedimientos respectivos se desarrollarán en forma autónoma según su naturaleza y por la vía procesal que corresponda, debiendo las autoridades a que alude el artículo 3, turnar las quejas o denuncias a quien deba conocer de ellas. No podrán imponerse dos veces por una sola conducta sanciones de la misma naturaleza.”

Título Segundo

Responsabilidades administrativas

Capítulo 1

“Artículo 7. Será responsabilidad de los sujetos de la Ley ajustarse, en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones, a las obligaciones previstas en ésta, a fin de salvaguardar los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que rigen en el servicio público.”

“Artículo 8. Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones:

- I. Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión;
- II. Formular y ejecutar los planes, programas y presupuestos correspondientes a su competencia, y cumplir las leyes y la normatividad que determinen el manejo de los recursos económicos públicos;
- III. Utilizar los recursos que tengan asignados y las facultades que le hayan sido atribuidas para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, exclusivamente para los fines a que están afectos;
- IV. Rendir cuenta sobre el ejercicio de las funciones que tenga conferidas y coadyuvar en la rendición de cuentas de la gestión pública federal, proporcionando la documentación e información que le sea requerida en los términos que establezcan las disposiciones legales correspondientes;
- V. Custodiar y cuidar la documentación e información que por razón de su empleo, cargo o comisión, tenga bajo su responsabilidad, e impedir o evitar su uso, sustracción, destrucción, ocultamiento o inutilización indebidos;
- VI. Observar buena conducta en su empleo, cargo o comisión, tratando con respeto, diligencia, imparcialidad y rectitud a las personas con las que tenga relación con motivo de éste;
- VII. Comunicar por escrito al titular de la dependencia o entidad en la que presten sus servicios, las dudas fundadas que le susciten la procedencia de las órdenes que reciba;

- XI. Excusarse de intervenir en cualquier forma, por motivo de su encargo, en cualquier forma en la atención, tramitación o resolución de asuntos en los que tenga interés personal, familiar o de negocios, incluyendo aquellos de los que pueda resultar algún beneficio para él, su cónyuge o parientes consanguíneos o por afinidad hasta el cuarto grado, o parientes civiles, o para terceros con los que tenga relaciones profesionales, laborales o de negocios, o para socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen o hayan formado parte;
- XV. Abstenerse, durante el ejercicio de sus funciones, de solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes muebles o inmuebles mediante enajenación en precio notoriamente inferior al que tenga en el mercado ordinario, donaciones, servicios, empleos, cargos o comisiones para sí, o para las personas a que se refiere la fracción XI de este artículo, que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentren directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público de que se trate en el desempeño de su empleo, cargo o comisión y que implique intereses en conflicto. Esta prevención es aplicable hasta un año después de que se haya retirado del empleo, cargo o comisión;
- XVIII. Presenta con oportunidad y veracidad las declaraciones de situación patrimonial;

“Artículo 12. . . .

El titular de esta Contraloría será designado por el presidente de la República y sólo será responsable administrativamente ante él.”

“Artículo 13. Las sanciones por falta administrativa consistirán en:

- I. Amonestación privada o pública;
- II. Suspensión del empleo, cargo o comisión por un período no menor de tres días ni mayor de un año;;
- III. Destitución del puesto;
- IV. Sanción económica, e
- V. Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

Cuando no se cause daños o perjuicios, ni exista beneficio o lucro alguno, se impondrán de seis meses a un año de inhabilitación.

Cuando la inhabilitación se imponga como consecuencia de un acto u omisión que implique beneficio o lucro, cause daños o perjuicios, será de un año hasta diez años y el monto de aquellos no excede de doscientas veces el salario mínimo mensual vigente en el Distrito Federal y de diez a veinte años si excede de dicho límite.”

“Artículo 14. Las sanciones administrativas se impondrán tomando en cuenta los siguientes elementos:

- I. La gravedad de la responsabilidad;
- II. Las circunstancias socioeconómicas del servidor público;
- III. El nivel jerárquico y los antecedentes del infractor, entre ellos la antigüedad en el servicio;
- IV. Las condiciones exteriores y los medios de ejecución;
- V. La reincidencia en el incumplimiento de obligaciones, y
- VI. El monto del beneficio, lucro, o daño o perjuicio derivado del incumplimiento de obligaciones.”

“Artículo 15. Procede la imposición de sanciones económicas cuando por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 8 de la Ley, se produzcan beneficios o lucro, o se causen daños o perjuicios, las cuales podrán ser de hasta tres tantos de los beneficios o lucro obtenidos o de los daños o perjuicios causados.

Para los efectos de esta ley se entenderá por salario mínimo mensual, el equivalente a treinta veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal.”

“Artículo 16. Para la imposición de las sanciones a que hace referencia el artículo 13 se observarán las siguientes reglas:

- I. La amonestación pública o privada a los servidores públicos será impuesta por la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades y ejecutada por el jefe inmediato;
- II. La suspensión o la destitución del puesto de los servidores públicos serán impuestas por la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades y ejecutadas por el titular de la dependencia o entidad correspondiente;
- III. La inhabilitación para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público, será impuesta por la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades, y ejecutada en los términos de la resolución dictada;
- IV. Las sanciones económicas serán impuestas por la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades, y ejecutadas por le Tesorería de la Federación.”

“Artículo 21. La Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades impondrán las sanciones administrativas a que se refiere este Capítulo mediante el siguiente procedimiento:

- I. Citará al presunto responsable a una audiencia;
Hecha la notificación, si el servidor público deja de comparecer sin causa justificada, se tendrán por ciertos los actos u omisiones que se le imputan.

Entre la fecha de la citación y la de la audiencia deberá mediar un plazo no menor de cinco ni mayor de quince días hábiles.

- II. Concluida la audiencia, se concederá al presunto responsable un plazo de cinco días hábiles para que ofrezca los elementos de prueba que estime pertinentes y que tengan relación con los hechos que se le atribuyen.
- III. Desahogadas las pruebas que fueron admitidas, la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades resolverán dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes sobre la inexistencia de responsabilidad o impondrá al infractor las sanciones administrativas correspondientes y le notificará la resolución en un plazo no mayor de diez días hábiles.

La Secretaría . . . podrán ampliar el plazo para dictar la resolución a que se refiere el párrafo anterior por única vez, hasta por cuarenta y cinco días hábiles, cuando exista causa justificada a juicio de las propias autoridades;

- V. Previa o posteriormente al citatorio al presunto responsable, la Secretaría . . . podrán determinar la suspensión temporal de su empleo, cargo o comisión, si a su juicio así conviene para la conducción o continuación de las investigaciones. La suspensión temporal no prejuzga sobre la responsabilidad que se le impute.

En el supuesto de que el servidor público suspendido temporalmente no resultare responsable de los hechos que se le imputan, la dependencia o entidad donde preste sus servicios lo restituirán en el goce de sus derechos y le cubrirán las percepciones que debió recibir durante el tiempo en que se halló suspendido.”

“Artículo 25. Los servidores públicos que resulten responsables en los términos de las resoluciones administrativas que se dicten conforme a lo dispuesto por la Ley, podrán optar por interponer el recurso de revocación o impugnarlas directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”

“Artículo 27. La interposición del recurso suspenderá la ejecución de la resolución recurrida, si lo solicita el promovente, conforme a estas reglas:

- I. En tratándose de sanciones económicas, si el pago de éstas se garantiza en los términos que prevenga el Código Fiscal de la Federación;
- II. En tratándose de otras sanciones, se concederá la suspensión si concurren los siguientes requisitos:
 - a) Que se admita el recurso;
 - b) Que la ejecución de la resolución recurrida produzca daños o perjuicios de difícil reparación en contra del recurrente, y
 - c) Que la suspensión no traiga como consecuencia la consumación o continuación de actos u omisiones que impliquen perjuicios al interés social o al sector público.”

“Artículo 28. En los juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los que se impugnen las resoluciones administrativas dictadas conforme a la Ley, las sentencias firmes que se pronuncien tendrán el efecto de revocar, confirmar o modificar la resolución impugnada. En el caso de ser revocada o de que la modificación así lo disponga, se ordenará a la dependencia o entidad en la que el servidor público preste o haya prestado sus servicios, lo restituya en el goce de los derechos de que hubiese sido privado por la ejecución de las sanciones impugnadas, en los términos de la sentencia respectiva, sin perjuicio de lo que establecen otras leyes.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá otorgar la suspensión cumpliendo los requisitos a que se refiere el artículo anterior.”

“Artículo 30. . . .

Las sanciones económicas que se impongan constituirán créditos fiscales a favor del Erario Federal, se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, tendrán la prelación prevista para dichos créditos y se sujetarán en todo a las disposiciones fiscales aplicables.”

“Artículo 34. Las facultades de la Secretaría . . . , para imponer las sanciones que la ley prevé prescribirán en tres años contados a partir del día siguiente al en que se hubieren cometido las infracciones, o a partir del momento en que hubieren cesado, si fuesen de carácter continuo.

En tratándose de infracciones graves el plazo de prescripción será de cinco años, que se contará en los términos del párrafo anterior.”

Título Tercero

Capítulo único

Registro patrimonial de los servidores públicos

“Artículo 36. Tienen la obligación de presentar declaraciones de situación patrimonial, ante la autoridad competente, conforme a lo dispuesto por el artículo 35, bajo protesta de decir verdad, en los términos que la Ley señala:

- I. En el Congreso de la Unión: Diputados y senadores, secretarios generales, tesoreros y directores de las cámaras;
- II. En la Administración Pública Federal Centralizada: Todos los servidores públicos, desde el nivel de jefe de departamento u homólogo hasta el de Presidente de la República;
- III. En la Administración Pública Federal Paraestatal: Todos los servidores públicos, desde el nivel de jefe de departamento u homólogo, o equivalente al de los servidores públicos obligados a declarar en el poder ejecutivo federal hasta el de Director General o equivalente;
4. En la Secretaría: Todos los servidores públicos de confianza

- V. En la Auditoría Superior de la Federación: Todos los servidores públicos, desde el nivel de jefe de departamento u homólogo hasta el de Auditor Superior de la Federación;
- VI. Todos los servidores públicos que manejen o apliquen recursos económicos, valores y fondos de la Federación, realicen actividades de inspección o vigilancia, lleven a cabo funciones de calificación o determinación para la expedición de licencias, permisos o concesiones, y quienes intervengan en la adjudicación de pedidos o contratos;

“Artículo 37. La declaración de situación patrimonial deberá presentarse en los siguientes plazos:

- I. Declaración inicial, dentro de los sesenta días naturales siguientes a la toma de posesión con motivo del:
 - a) Ingreso al servicio público por primera vez;
 - b) Reingreso al servicio público después de sesenta días naturales de la conclusión de su último encargo;
 - c) Cambio de dependencia o entidad, en cuyo caso no se presentará la de conclusión;
- II. Declaración de conclusión de encargo, dentro de los sesenta días naturales siguientes a la conclusión, y
- III. Declaración de modificación patrimonial, durante el mes de mayo de cada año.

Si transcurrido el plazo a que hace referencia la fracción I, no se hubiese presentado la declaración correspondiente, sin causa justificada, se suspenderá al infractor en su empleo, cargo o comisión por un período de quince días naturales.

En caso de que la omisión de declaración continúe por un período de treinta días naturales siguientes a la fecha en que hubiere sido suspendido el servidor público, la Secretaría declarará que el nombramiento o contrato ha quedado sin efectos . . .

Para el caso de omisión sin causa justificada, en la presentación de la declaración a que se refiere la fracción II, se inhabilitará al infractor por un año.

En la imposición de las sanciones a que se refiere este artículo deberá sustanciarse el procedimiento administrativo previsto en el artículo 21 de la Ley.”

“Artículo 39. En las declaraciones inicial y de conclusión de encargo, se manifestarán los bienes inmuebles, con la fecha y valor de adquisición.

En las declaraciones de modificación patrimonial se manifestarán sólo las modificaciones al patrimonio, con la fecha y valor de adquisición.”

“Artículo 40. La Secretaría llevará un registro de servidores públicos, el cual tendrá el carácter de público.

Las dependencias y entidades invariablemente obtendrán la constancia de no-inhabilitación de quienes pretendan ingresar al servicio público, previo al nombramiento o contratación respectivos. Dichas constancias podrán obtenerse del sistema electrónico que establezca la Secretaría.

La información relacionada con las declaraciones de situación patrimonial de los servidores públicos, y tendrá valor probatorio cuando lo solicite a la Secretaría el Ministerio Público o la autoridad judicial, en el ejercicio de sus respectivas atribuciones, el servidor público interesado o bien cuando la propia Secretaría lo requiera con motivo de la sustanciación de procedimientos administrativos de responsabilidades.”

“Artículo 41. la Secretaría podrá llevar a cabo las investigaciones o auditorías para verificar la evolución del patrimonio de los servidores públicos.”

Cuando existan elementos o datos suficientes que hagan presumir que el patrimonio de un servidor público es notoriamente superior a los ingresos lícitos que pudiera tener, la Secretaría, fundando y motivando su acuerdo, podrá citarlo para que manifieste lo que a su derecho convenga, en los términos del artículo siguiente.”

“Artículo 43. Las dependencias, entidades e instituciones públicas estarán obligadas a proporcionar a la Secretaría, la información fiscal, inmobiliaria o de cualquier otro tipo, relacionada con los servidores públicos, sus cónyuges, concubinas o concubinarios y dependientes económicos directos, con la finalidad de que la autoridad verifique la evolución del patrimonio de aquellos.

Sólo el titular de la Secretaría o los subsecretarios de la misma, en términos del párrafo anterior, podrán solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores la información bancaria.”

“Artículo 49. La Secretaría, con sujeción a lo previsto en el artículo 48 de la Ley, emitirá un Código de Ética que contendrá reglas claras para que, en la actuación de los servidores públicos, impere invariablemente una conducta digna que responda a las necesidades de la sociedad y que oriente su desempeño en situaciones específicas que se les presenten, propiciando así una plena vocación de servicio público en beneficio de la colectividad.”

- ✓ Las disposiciones de esta Ley, derogan los Títulos Primero, por lo que se refiere a la materia de responsabilidades administrativas, Tercero y Cuarto de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, únicamente por lo que respecta al ámbito federal.

3.7 CÓDIGO PENAL FEDERAL

“Artículo 24.

Las penas y medidas de seguridad son:

18) Decomiso de bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito.”

Capítulo IV

“Artículo 189. Al que cometa un delito en contra de servidor público o agente de la autoridad en el acto de ejercer lícitamente sus funciones o con motivo de ellas, se le aplicará de uno a seis años de prisión, además de la que le corresponda por el delito cometido.”

Título décimo

Delitos cometidos por servidores públicos

Capítulo 1

“Artículo 212. (Define quienes se consideran servidores públicos federales, precisando que alcanza a Gobernadores de los Estados, así como a legisladores y magistrados estatales)

Se impondrán las mismas sanciones previstas para el delito de que se trate a cualquier persona que participe en la perpetración de alguno de los delitos previstos en este Título o el subsecuente.”

“Artículo 213. Para la individualización de las sanciones, el juez tomará en cuenta, en su caso, si el servidor público es trabajador de base o funcionario o empleado de confianza, su antigüedad en el empleo, sus antecedentes de servicio, sus percepciones, su grado de instrucción, la necesidad de reparar los daños y perjuicios causados por la conducta ilícita y las circunstancias especiales de los hechos constitutivos del delito.”

“Artículo 213 Bis. Si el delito es cometido por miembros de las corporaciones policíacas, aduaneras ó migratorias, la pena se incrementará en una mitad y se impondrá destitución e inhabilitación de uno a ocho años en el servicio público.

Capítulo II

Ejercicio indebido, de servicio público

“Artículo 214. Comete el delito de ejercicio indebido de servicio público, el servidor público que:

- I. Ejercer las funciones de un empleo, cargo o comisión, sin haber tomado posesión legítima.
- II. Continúe, ejerciendo las funciones de un empleo, cargo o comisión después de saber que se ha revocado su nombramiento.
- III. Por sí o por interpósita persona, sustraiga, destruya, oculte, utilice o inutilice ilícitamente información o documentación que se encuentre bajo su custodia o a la cual tenga acceso, o de la que tenga conocimiento en virtud de su empleo, cargo o comisión.”

Capítulo III.

Abuso de autoridad

“Artículo 215. Cometten el delito de abuso de autoridad los servidores públicos que incurran en alguna de las infracciones siguientes:

- IX. Cuando, con cualquier pretexto, obtenga de un subalterno parte de los sueldos de éste, dádivas u otro servicio;
- X. Cuando, otorgue empleo, cargo o comisión públicos, o contratos de prestación de servicios profesionales o mercantiles o de cualquier otra naturaleza, a sabiendas de que no se prestará el servicio para el que se les nombró, o no se cumplirá el contrato otorgado;
- XII. Cuando otorgue cualquier identificación en que se acredite como servidor público a cualquier persona que realmente no desempeñe el empleo, cargo o comisión a que se haga referencia en dicha identificación.

Capítulo IV

Coalición de servidores públicos

“Artículo 216. Cometten el delito de coalición de servidores públicos, los que teniendo tal carácter se coaliguen para tomar medidas contrarias a una ley o reglamento, impedir su ejecución, o para hacer dimisión de sus puestos con el fin de impedir o suspender la administración pública en cualquiera de sus ramas.

Capítulo V

Uso indebido de atribuciones y facultades

“Artículo 217. Comete el delito de uso indebido de atribuciones y facultades:

- I. El servidor público que indebidamente:
 - a) Otorgue concesiones de prestación de servicio público o de explotación, aprovechamiento y uso de bienes de dominio de la Federación;
 - b) Otorgue permisos, licencias o autorizaciones de contenido económico;

- c) Otorgue franquicias, exenciones, deducciones o subsidios sobre impuestos, derechos, productos, aprovechamientos o aportaciones y cuotas de seguridad social, en general sobre los ingresos fiscales, y sobre precios y tarifas de los bienes y servicios producidos o prestados en la Administración Pública Federal, y del Distrito Federal; y
 - d) Otorgue, realice o contrate obras públicas, deuda, adquisiciones, arrendamientos, enajenaciones de bienes o servicios, o colocaciones de fondos y valores con recursos económicos públicos.
- II. Toda persona que solicite o promueva la realización, el otorgamiento o la contratación indebidos de las operaciones a que se hace referencia la fracción anterior o sea parte en las mismas.”

Capítulo VI

Concusión

“Artículo 218. Comete el delito de concusión el servidor público que con el carácter de tal y a título de impuesto o contribución, recargo, renta, rédito, salario o emolumento, exija, por sí o por medio de otro, dinero, valores, servicios o cualquiera otra cosa que sepa no ser debida, o en mayor cantidad que la señalada por la ley.”

Capítulo VII

Intimidación

“Artículo 219. Comete el delito de Intimidación:

- I. El servidor público que por sí, o por interpósita persona, utilizando la violencia física o moral, inhiba o intimide a cualquier persona para evitar que ésta o un tercero denuncie, formule querrela o aporte información relativa a la presunta comisión de una conducta sancionada por la Legislación Penal o por la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.”

Capítulo VIII

Ejercicio abusivo de funciones

“Artículo 220. Comete el delito de ejercicio abusivo de funciones:

- I. El servidor público que en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, indebidamente otorgue por sí o por interpósita persona, contratos, concesiones, permisos, licencias, autorizaciones, franquicias, exenciones, efectúe compras o ventas o realice cualquier acto jurídico que produzca beneficios económicos al propio servidor público a su cónyuge, descendientes o ascendientes, parientes por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado, o cualquier tercero con el que tenga vínculos efectivos, económicos o de dependencia administrativa directa, socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen parte; y
- II. El servidor público que valiéndose de la información que posea por razón de su empleo, cargo o comisión, sea o no, materia de sus funciones, y que no sea del conocimiento público, haga por sí, o por interpósita persona, inversiones, enajenaciones o adquisiciones, o cualquier otro acto que le produzca algún beneficio económico indebido al servidor público o a alguna de las personas mencionadas en la primera fracción.”

Capítulo IX

Tráfico de influencia

“Artículo 221. Comete el delito de tráfico de influencia.

Capítulo X

Cohecho

“Artículo 222. Cometen el delito de cohecho:

- I. El servidor público que por sí, o por interpósita persona solicite o reciba indebidamente para sí o para otro, dinero o cualquiera otra dádiva, o acepte una promesa, para hacer o dejar de hacer algo justo o injusto relacionado con sus funciones, y
- II. El que de manera espontánea dé u ofrezca dinero o cualquier otra dádiva a alguna de las personas que se mencionan en la fracción anterior, para que cualquier servidor público haga u omita un acto justo o injusto relacionado con sus funciones.

Capítulo XI

Peculado

Artículo 223. Comete el delito de peculado:

- I. Todo servidor público que para usos propios o ajenos distraiga de su objeto dinero, valores, fincas o cualquier otra cosa perteneciente al Estado, al organismo descentralizado o a un particular, si por razón de su cargo los hubiere recibido en administración, en depósito o por otra causa.

- II. El servidor público que indebidamente utilice fondos públicos y otorgue alguno de los actos a que se refiere el artículo de uso indebido de atribuciones y facultades con el objeto de promover la imagen política y social de su persona, la de su superior jerárquico o la de un 'tercero, o a fin de denigrar a cualquier persona.

Capítulo XII

Enriquecimiento ilícito

Artículo 224. Se sancionará a quien con motivo de su empleo, cargo o comisión en el servicio público, haya incurrido en enriquecimiento ilícito. Existe enriquecimiento ilícito cuando el servidor público no pudiere acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o la legítima procedencia de los bienes a su nombre o de aquéllos respecto de los cuales se conduzca como dueño, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos

Incorre en responsabilidad penal, asimismo, quien haga figurar como suyos, bienes que el servidor público adquiera o haya adquirido en contravención de lo, dispuesto en la misma ley, a sabiendas de estas circunstancias.

Adicionalmente, se establece en el capítulo I del Título Décimo Primero, los delitos cometidos por servidores públicos en contra de la administración de justicia.

- ✓ Las disposiciones de este Código están actualizadas con modificaciones hasta el 30 de junio del año 2006.

3.8 SE REFORMAN LOS ARTICULOS 1916 Y 2116 Y SE ADICIONA UN ARTICULO 1916 BIS AL CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DE FUERO COMÚN Y PARA TODA LA REPÚBLICA EN MATERIA DE FUERO FEDERAL. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1984).

“Artículo 1916. Por daño moral se entiende la afectación que una persona sufre en sus sentimientos, afectos, creencias, decoro, honor, reputación, vida privada, configuración y aspecto físicos, o bien en la consideración que de sí misma tienen los demás.

Obligación de reparar el daño moral tendrá el Estado y sus funcionarios conforme al artículo 1928, ambas disposiciones del presente Código.”

“Artículo 1916 Bis. No estará obligado a la reparación del daño moral quien ejerza sus derechos de opinión, crítica, expresión e información, en los términos y con las limitaciones de los artículos 6o. y 9o. de la Constitución General de la República.”

3.9 ACUERDO POR EL QUE SE FIJAN CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES EN LO REFERENTE A FAMILIARES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación, febrero 11 de 1983).

La Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, en el artículo 47 fracciones XIII, XV, XVI y XVII, en correlación con el artículo 88 establece restricciones e impedimentos de orden legal, para que los funcionarios puedan intervenir, solicitar, designar, contratar, promover, suspender, remover, cesar o sancionar a su cónyuge y a los familiares que se encuentren comprendidos dentro del cuarto grado de parentesco, ya fuere por consanguinidad, afinidad o civil.

De acuerdo con el Código Civil vigente en materia federal (artículos 292 a 300), los familiares comprendidos dentro del cuarto grado de parentesco son los siguientes:

Parentesco por consanguinidad: padres, abuelos, bisabuelos, tatarabuelos, hijos, nietos, bisnietos, tataranietos, hermanos, medios hermanos, tíos y sobrinos carnales, primos hermanos, y tíos y sobrinos segundos carnales.

Parentesco por afinidad: suegros, padrastros, padres de los suegros, abuelos de los suegros, bisabuelos de los suegros, yernos o nueras, hijastros o entonados, cuñados y hermanastros, sobrinos carnales del cónyuge, tíos segundos, primos hermanos y sobrinos segundos del cónyuge.

Si se diere el caso de anulación o disolución por divorcio del vínculo matrimonial, por razón de lógica jurídica los lazos de parentesco que por afinidad se habían adquirido con dicho vínculo, dejan de surtir efectos en términos de ley. Esta circunstancia no se da en los casos de muerte del cónyuge, pues en esta eventualidad continuará vigente la relación de parentesco.

Parentesco civil: conforme a lo dispuesto por el artículo 295 del expresado Código Civil, el parentesco civil surge únicamente en la adopción, entre adoptantes y adoptados, por lo que no se tiene vinculación alguna de orden jurídico con los consanguíneos o las afines tanto del adoptante como del adoptado.

Se señalan los criterios que deben seguirse en los siguientes casos, que en forma enunciativa y no limitativa se pueden presentar sobre el particular:

- a) Cuando al ingresar el servidor público a la función de que se trate, ya sea que se encontrara en el servicio público el familiar comprendido dentro de la restricción.

- b) Cuando el servidor público antes de la vigencia de la actual Ley de responsabilidades, hubiere intervenido, directa o indirectamente en la designación o promoción de sus familiares citados, dentro del área de su influencia, y dicha situación continuara indefinidamente.¹¹

Como criterio aplicable al Sector Central como al Paraestatal, debe tomarse en cuenta, que las restricciones para que los funcionarios puedan designar o promover a sus familiares, para ocupar cargos públicos en sus respectivas dependencias, deben entenderse en los términos siguientes: Para el secretario en todos los casos; para los subsecretarios en las áreas de su adscripción; para el oficial mayor en todos los casos, por la naturaleza administrativa de sus funciones y por la estrecha vinculación con el personal; y para los directores generales, subdirectores generales, directores y jefes de departamento o sus equivalentes, sólo en sus áreas vinculadas o adscritas.

3.10 SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA

Principales funciones y atribuciones

Las funciones y atribuciones de los diferentes niveles en los que se estructura la Secretaría de la Función Pública, están dadas en su Reglamento Interior publicado el 27 de mayo del 2005. Del documento que se cita, así como de diversos lineamientos expedidos por la citada secretaría y de las atribuciones que expresamente le marca la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con el Control y la Auditoría Gubernamental, sus funciones y atribuciones se pueden sintetizar:

1. Normar, coordinar y supervisar la realización de Auditorías que se llevan a cabo en dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, a través de sus órganos internos de control o las que en forma directa practica dicha secretaría para comprobar el cumplimiento de 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.
2. Opinar previo a su expedición, sobre proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros así como, 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.
3. Designar a los auditores externos de las entidades del sector paraestatal, así como normar y controlar su actividad.

¹¹ **Nota:** El acuerdo de referencia, aplica en lo conducente a la nueva Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, por lo que la referencia al artículo 47 de la Ley anterior, corresponde al artículo 8 de la nueva Ley.

4. Proponer la designación de comisarios o sus equivalentes en las entidades de la Administración Pública Paraestatal, así como normar y controlar su actividad.
5. Proponer la designación de delegados de contraloría en dependencias del sector central de la Administración Pública Federal, así como normar y controlar su actividad.
6. Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales y sus modificaciones, que deban presentar los servidores públicos y verificar y practicar las investigaciones que fueran pertinentes.
7. Instrumentar y atender el sistema de quejas y denuncias de la Administración Pública Federal.
8. Administrar, registrar, controlar y dar seguimiento de las responsabilidades preventivas que finquen los órganos de control y las definitivas que finquen la propia Secretaría y en general administrar y supervisar la aplicación de la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

En forma sintética, esta dependencia del Ejecutivo se integra de la siguiente manera:

Secretario del Ramo

Subsecretaria de Control y Auditoría de la Gestión Pública

Subsecretaria de Atención Ciudadana y Normatividad

Subsecretaría de la Función Pública

Oficial Mayor

Secretaría Ejecutiva de la Comisión Intersecretarial para la Transparencia y el Combate a la Corrupción en la Administración Pública Federal

Coordinación General de Órganos de Vigilancia y Control

Y de conformidad con el Reglamento Interior y el Manual General de Organización de la Secretaría de la Función Pública, se identifican las siguientes Unidades Administrativas:

Unidad de Asuntos Jurídicos

Unidad de Gobierno Electrónico y Política de Tecnologías de la Información;

Unidad de Servicio Profesional y Recursos Humanos de la Administración Pública Federal;

Unidad de Vinculación para la Transparencia;

Unidad de Control y Evaluación de la Gestión Pública;

Unidad de Auditoría Gubernamental

Unidad de Normatividad de Adquisiciones, Obras Públicas, Servicios y Patrimonio Federal

A estas unidades, se adscriben las siguientes:

Dirección General de Operación Regional y Contraloría Social;

Dirección General de Atención Ciudadana;

Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial

Dirección General de Inconformidades;

Dirección General de Simplificación Regulatoria;

Dirección General de Eficiencia Administrativa y Buen Gobierno;

Dirección General de Análisis de Estructuras y Puestos;

Dirección General de Programación y Presupuesto;

Dirección General de Modernización Administrativa y Procesos;

Dirección General de Administración;

Dirección General de Informática;

Dirección General de Información e Integración.

Además de:

Coordinación de Visitadurías de Atención Ciudadana, Responsabilidades e Inconformidades;

Delegados y Comisarios Públicos;

Titulares de Órganos Internos de Control;

Supervisores Regionales;

Órgano Administrativo Desconcentrado: Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales

A partir de lo anterior, se puede conceptualizar la siguiente estructura organizacional:

En el citado Reglamento Interior, las funciones de los subsecretarios se describen de manera general sin especificar funciones para cada uno de ellos, por lo que considerando las disposiciones del Manual de Organización, se pueden citar de manera relevante las siguientes funciones de las principales áreas operativas de esta dependencia:

- Someter a la aprobación del Secretario aquellos estudios y proyectos de disposiciones, bases y reglas de carácter general, normas, lineamientos y políticas que se elaboren en el área de su responsabilidad y que así lo ameriten.
- Vigilar que en los asuntos de su competencia se dé cumplimiento a los ordenamientos legales y a las disposiciones que resulten aplicables.
- Coordinar las labores encomendadas a su cargo y establecer mecanismos de integración e interrelación que propicien el óptimo desarrollo de las responsabilidades que son competencia de la Secretaría.
- Planear, programar, organizar, dirigir y controlar el funcionamiento de las unidades administrativas que se le hubieren adscrito.
- Recibir en acuerdo ordinario a los titulares de las unidades administrativas que se le hubieren adscrito y en acuerdo extraordinario a cualquier otro servidor público subalterno, así como conceder audiencia al público.
- Suscribir los documentos relativos al ejercicio de sus atribuciones y aquellos que le sean señalados por delegación o le correspondan por suplencia.
- Proporcionar la información, datos o la cooperación técnica que les sean requeridos por otras dependencias del Ejecutivo Federal, de acuerdo a las normas y políticas que hubiere expedido y señalado el Secretario.

Secretaría Ejecutiva de la Comisión Intersecretarial para la Transparencia y el Combate a la Corrupción en la Administración Pública Federal

- Dar seguimiento a los acuerdos de la Comisión;
- Captar y revisar los informes de avance y resultados que presenten las dependencias y entidades en el seno de la Comisión y preparar los reportes respectivos.
- Formular los estudios y diagnósticos que le encomiende la Comisión y coordinar los grupos de trabajo designados por ésta para el debido cumplimiento de sus objetivos.
- Integra la documentación requerida para la realización de las sesiones de la Comisión.
- Proporcionar la información, datos o la cooperación técnica que les sean requeridos por otras dependencias del Ejecutivo Federal, de acuerdo a las normas y políticas que hubiere expedido y señalado el Secretario.

Coordinación General de Órganos de Vigilancia y Control

- Dirigir y supervisar a los coordinadores de sector de los órganos de vigilancia y control, así como a los delegados, comisarios públicos y titulares de los órganos internos de control en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal y en la Procuraduría General de la República, a fin de garantizar que el ejercicio de sus atribuciones sea óptimo, y establecer la coordinación, integración e interrelación con el Titular de la Secretaría.

- Definir, en coordinación con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, las prioridades, estrategias y los criterios básicos, a fin de establecer las bases generales a que se sujetarán los programas de trabajo de los coordinadores de sector referidos, delegados, comisarios públicos y titulares de los órganos internos de control.
- En coordinación con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, diseñar y operar el sistema de información para evaluar el desempeño de los coordinadores de sector de los órganos de vigilancia y control, delegados y comisarios públicos y titulares de los órganos internos de control.
- Proponer y someter a la consideración del Titular de la Secretaría, la designación y, en su caso, remoción de los coordinadores de sector de los órganos de vigilancia y control, delegados, comisarios públicos y titulares de los órganos internos de control y los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades, y mantener actualizados los catálogos de designación y nombramientos respectivos.
- Promover, previo acuerdo del Secretario, ante las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal o ante la Procuraduría General de la República, el establecimiento o modificación de las estructuras orgánicas y ocupacionales de los órganos internos de control, atendiendo a las necesidades del servicio, tomando en cuenta la propuesta realizada por la Oficialía Mayor, a través de la Dirección General de Modernización Administrativa y Procesos, y la opinión del titular del órgano interno de control respectivo.
- Ser el conducto para entregar los nombramientos correspondientes a los titulares de los órganos internos de control y los respectivos de los titulares de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de dichos órganos, y brindar el apoyo necesario en la toma de posesión de sus cargos.
- Someter al acuerdo del Secretario, con base en los informes periódicos que rindan los delegados y comisarios públicos, el diagnóstico, soluciones y resultados sobre la gestión de los órganos internos de control, a fin de propiciar su óptimo desarrollo y funcionamiento.
- Integrar, en coordinación con la Unidad de Control y Evaluación de la Gestión Pública, la evaluación sectorial y de las entidades no sectorizadas con base en los informes que rindan los delegados y comisarios públicos.
- Con base en las experiencias y propuestas de los coordinadores de sector de los órganos de vigilancia y control, delegados, comisarios públicos y titulares de los órganos internos de control, sugerir a las áreas competentes de la Secretaría, las adecuaciones y mejoras a la normatividad e instrumentos de control y evaluación.

- Promover, con el apoyo de otras unidades administrativas competentes de la Secretaría, la capacitación y el apoyo técnico que requieran los coordinadores de sector de los órganos de vigilancia y control, delegados y subdelegados, y los comisarios públicos propietarios y suplentes, así como los titulares de los órganos internos de control y los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de los mismos.

Unidad de Asuntos Jurídicos

- Fijar, sistematizar, unificar y difundir los criterios de interpretación y de aplicación de las leyes y de otras disposiciones jurídicas que normen el funcionamiento de la Secretaría;
- Formular, revisar y someter a la consideración del Titular del Ramo, los proyectos de leyes, reglamentos, decretos y acuerdos de la competencia de la Secretaría y de sus órganos desconcentrados;
- Coordinar criterios en la resolución de recursos administrativos de su competencia y aquellos que correspondan a otras unidades administrativas de la Secretaría y a sus órganos desconcentrados;
- Instruir y resolver recursos de revocación y demás recursos administrativos que le corresponda conocer a la Secretaría de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, con excepción de aquellos que sean de la competencia de otras unidades administrativas de la dependencia o de, sus órganos desconcentrados;
- Instruir los recursos de revisión que se interpongan en contra de actos y resoluciones de las unidades administrativas y órganos desconcentrados de la Secretaría y someterlos a la consideración del superior jerárquico que les corresponda, con excepción de los que conforme a este Reglamento compete sustanciar a otras autoridades de la dependencia, así como proponer a aquél los proyectos de resolución a dichos recursos;
- Proponer la declaratoria que corresponda hacer a la Secretaría en los términos del artículo 46 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, y presentar, previo acuerdo del servidor público que determine el Secretario, las denuncias o querellas que deban hacerse al Ministerio Público, Congreso de la Unión o a las dependencias respectivas de la Administración Pública Federal, respecto de los hechos delictuosos en que la Nación resulte ofendida en procedimientos penales, políticos y administrativos.

Unidad de Control y Evaluación de la Gestión Pública

- Establecer, organizar y coordinar el sistema de control y evaluación de la gestión gubernamental, para dar seguimiento y evaluar el ejercicio del gasto público federal y el cumplimiento de los planes, programas, metas y proyectos de inversión de las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal, así como de la Procuraduría General de la República.
- Establece sistemas de seguimiento y evaluación de la observancia de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables en materia de planeación, programación y presupuesto; administración de recursos humanos, financieros y materiales, y de adquisición de bienes, contratación de servicios y de obras públicas, con la participación que corresponda a otras unidades de la Secretaría.
- Proponer a la superioridad para efectos de lo dispuesto en la fracción anterior, la emisión de normas de carácter general, lineamientos y políticas que rijan el funcionamiento del sistema de control y evaluación de la gestión gubernamental en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal, así como en la Procuraduría General de la República.
- Operar el Sistema de Información Directiva, incorporando la información relevante y estratégica que generen las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los documentos que periódicamente se presentan al Titular de la Secretaría y a la Presidencia de la República, conteniendo la evaluación de la gestión de las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal, así como de la Procuraduría General de la República.
- Coordinar, con la participación de otras unidades administrativas de la Secretaría, la formulación de los programas anuales de control y auditoría de los órganos internos de control de las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, así como autorizar y registrar dichos programas y establecer los mecanismos de control y evaluación para su adecuado funcionamiento.
- Fundamentar las opiniones que la Secretaría deba rendir de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5, fracciones XVII y XVIII de su Reglamento Interior, así como elaborar la propuesta correspondiente, con la participación que les corresponda a otras unidades administrativas de la Secretaría y a sus órganos desconcentrados, en lo relativo a los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación y presupuestación, de recursos financieros, contratación de deuda y manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Participa con la Coordinación General de Órganos de Vigilancia y Control, y con otras unidades administrativas involucradas de la Secretaría, en la definición de los perfiles profesionales y evaluación de los candidatos a titulares de los órganos internos de control en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal, y en la Procuraduría General de la República, así como los de las áreas de auditoría interna y de auditoría de control y evaluación, quejas y responsabilidades de dichos órganos.
- Establecer comunicación permanente con la Coordinación General de Órganos de Vigilancia y Control, con el objeto de definir los reportes que deberán rendir a la Unidad, los delegados y comisarios públicos sobre los resultados de la gestión pública de las dependencias y entidades y de la Procuraduría General de la República.
- Con base en los informes de los órganos internos de control de las dependencias, órganos desconcentrados y entidades, así como de la Procuraduría General de la República, llevar el control, seguimiento y evaluación, mediante el sistema de información periódica, de la atención de las observaciones que realicen los diversos órganos de vigilancia, control y fiscalización del Ejecutivo Federal y del Poder Legislativo, así como de los auditores externos designados.
- Coordinar con las demás unidades administrativas de la Secretaría, los procedimientos que permitan proporcionar la información y prestar la colaboración que deba ofrecerle a la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados, de conformidad con los lineamientos y políticas que establezca la superioridad.
- Participa directamente en las sesiones ordinarias y extraordinarias de los Comités de Control y Auditoría (COCOAS) y Comités de Control Interno (COCOIS) en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal, así como en la Procuraduría General de la República.

Unidad de Auditoría Gubernamental

- Realizar en forma directa, por iniciativa de la propia Secretaría, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las coordinadoras sectoriales correspondientes, las auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública federal, a fin de promover la eficiencia en su gestión, propiciar la consecución de los objetivos contenidos en sus programas.

- Dar vista de las investigaciones y auditorías que se hubieren practicado, y remitir los expedientes y constancias relativas si de las mismas se detectan presuntas responsabilidades de los servidores públicos a los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y, en su caso, a la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial, para la imposición y aplicación de sanciones en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y demás disposiciones legales aplicables.
- Designar a los auditores externos de las entidades paraestatales, así como controlar y evaluar su actuación.

Unidad de Normatividad de Adquisiciones, Obras Públicas, Servicios y Patrimonio Federal

- Proponer a la superioridad y de acuerdo con las facultades que a esta Secretaría confieren las Leyes de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público y de Obras Públicas, las normas de carácter general que respecto de la planeación, ejecución, conservación, mantenimiento y control de las adquisiciones de bienes muebles, la prestación de servicios de cualquier naturaleza; así como de las obras públicas y los servicios relacionados con las mismas contraten las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;
- Propone a la superioridad normas y procedimientos de carácter general para el manejo de almacenes, realización de inventarios, avalúos de bienes muebles, desincorporación de activos y baja de maquinaria y equipo, instalaciones industriales y los demás bienes muebles y derechos de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;
- Proponer a la superioridad la interpretación que para efectos administrativos corresponda de las leyes y disposiciones administrativas que regulan las materias a que se refiere este artículo; asesorar, capacitar y dar orientación a las demás áreas de la Secretaría y a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como recibir y procesar la información que dichas dependencias y entidades deben remitir a la Secretaría, en los términos de la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas y el Capítulo VI de la Ley General de Bienes Nacionales.

Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial

- Tramitar y resolver las quejas y denuncias formuladas con motivo del incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, que por a naturaleza de los hechos denunciados o la gravedad de las presuntas infracciones determine el Secretario que deba conocer directamente, así como aquéllas que con base en dichos criterios le consulten los titulares de los órganos internos de control en las dependencias, órganos desconcentrados o entidades de la Administración Pública Federal;
- Turnar a los órganos internos de control de las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública federal, los expedientes relativos a las investigaciones y auditorías que se hubiesen practicado, cuando de las mismas se derivaren responsabilidades en las que aquellos deban imponer sanciones disciplinarias en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos;
- Imponer las sanciones que competan a la Secretaría, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y demás disposiciones aplicables, cuando de las quejas y denuncias se determinen responsabilidades administrativas, así como calificar y constituir los pliegos de responsabilidades a que se refiere la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal;
- Lleva el registro y el análisis de la situación patrimonial de los servidores públicos;
- Practica las investigaciones y ordenar las auditorías que de acuerdo con la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, en relación con la situación patrimonial de los servidores públicos.¹²

Delegados, Comisarios y titulares de órganos de internos de control

La Secretaría designará para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación gubernamental, a los delegados y subdelegados ante las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada y sus órganos desconcentrados, y a los comisarios públicos ante los órganos de gobierno o de vigilancia de las entidades de la Administración Pública Federal Paraestatal.

¹² **Nota:** En la Administración Pública Federal, hablar de las estructuras, así como de las funciones y atribuciones de las dependencias y de las unidades administrativas que se les adscriben, podría considerarse ocioso por la variabilidad que las mismas tienen en el tiempo; cada seis años las mismas cambian de acuerdo al enfoque y visión que cada nueva administración tiene del Gobierno Federal, de sus programas y acciones. No obstante lo anterior, la transcripción hecha resulta importante para entender la razón de ser de las instituciones.

Con el mismo propósito designará a los titulares de los órganos internos de control en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal, así como a los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de tales órganos, en los términos a que se refiere el artículo 37, fracción XII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Delegados

- Representarán a la Secretaría ante las dependencias de la Administración Pública Federal y sus órganos desconcentrados, constituyendo el conducto directo ante éstos a fin de facilitar la evaluación de su desempeño general y, en su caso, como coordinadoras sectoriales;
- Realizarán análisis sobre la eficiencia con que las dependencias de la Administración Pública Federal y sus órganos desconcentrados, desarrollen los programas que les estén encomendados y la forma en que se ejerzan los desembolsos de gasto corriente y de inversión vinculados con ellos, así como en lo referente a sus recursos humanos, financieros, materiales y de cualquier otro tipo;
- Podrán requerir a las dependencias y órganos desconcentrados, la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones.

Comisarios

- Los comisarios públicos serán propietarios y suplentes, y representarán a la Secretaría ante los órganos de gobierno o internos de control de las entidades de la Administración Pública Paraestatal, de acuerdo a lo dispuesto en el Capítulo VI “Del Control y Evaluación” de la Ley Federal de Entidades Paraestatales, y demás disposiciones aplicables.

Titulares de Órganos Internos de Control

- Recibir quejas y denuncias por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos y darles seguimiento, investigar y fincar las responsabilidades a que hubiere lugar e imponer las sanciones aplicables en los términos de Ley, con excepción de las que deba conocer la Dirección General de responsabilidades y Situación Patrimonial, así como calificar y constituir los pliegos de responsabilidades a que se refiere la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento, salvo los que sean competencia de la Dirección mencionada.

- Dictar las resoluciones en los recursos de revocación que interpongan los servidores públicos, y de revisión que se hagan valer en contra de las resoluciones de las inconformidades previstas en las Leyes de Adquisiciones y de Obras Públicas, que compete conocer a los titulares de las áreas de responsabilidades que se le adscriben.
- Realizar la defensa jurídica de las resoluciones que emitan ante las diversas instancias jurisdiccionales, representando al Titular de la Secretaría, así como expedir las certificaciones de los documentos que obren en los archivos del órgano interno de control.
- Implementa el sistema integral de control gubernamental y coadyuvar a su debido funcionamiento.
- Programar y realizar auditorías, inspecciones o visitas de cualquier tipo; informar periódicamente a la secretaría sobre el resultado de las acciones de control que hayan realizado, y proporcionar la ayuda necesaria para el adecuado ejercicio de sus atribuciones.
- Recibir, tramitar y dictaminar, en su caso, con sujeción a lo dispuesto por el artículo 77-bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, las solicitudes de los particulares relacionadas con servidores públicos de la dependencia o entidad de que se trate, a las que se les comunicará el dictamen para que reconozcan, si así lo determinan, la responsabilidad de indemnizar la reparación del daño en cantidad líquida y ordenar el pago correspondiente.

A los órganos internos de control en dependencias y entidades, se adscriben responsables de las áreas de Auditoría y de Responsabilidades, Quejas y Denuncias, quienes en términos del Reglamento Interior de la SFP, tienen las siguientes facultades:

a) Los de las áreas de Auditoría

- Coordinar la vigilancia del cumplimiento de las normas de control, fiscalización y evaluación que emita la Secretaría;
- Realizar por sí, o en coordinación con las unidades administrativas de la Secretaría, las auditorías o revisiones que se requieran, y proponer y vigilar la aplicación de las medidas correctivas y recomendaciones que correspondan.

b) Los de las áreas de responsabilidades, quejas y denuncias:

- Iniciar e instruir el procedimiento de investigación a fin de determinar las responsabilidades a que hubiere lugar, e imponer en su caso las sanciones de conformidad con lo previsto en la Ley de la materia;

- Dictar las resoluciones en los recursos de revocación interpuestos por los servidores públicos, respecto de la imposición de sanciones administrativas, así como realizar la defensa jurídica de las resoluciones que emitan ante las diversas instancias jurisdiccionales, representando al Titular de la Secretaría;
- Recibir y resolver las inconformidades interpuestas por los actos que contravengan lo dispuesto por las Leyes de Adquisiciones y de Obras Públicas, con excepción de aquéllas que por acuerdo del Secretario deba conocer la Dirección General de Inconformidades, así como instruir los recursos de revisión que se hagan valer en contra de las resoluciones de inconformidades en los términos de dicha Ley, y someterlos a la consideración del titular del órgano interno de control.
- Coadyuvar en la recepción de quejas y denuncias que se formulen por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, y dar cumplimiento a los lineamientos y criterios técnicos que emita la Secretaría en materia de atención de quejas y denuncias;
- Turnar al área de responsabilidades del órgano interno de control, cuando así proceda, las quejas y denuncias respectivas y realizar el seguimiento del procedimiento disciplinario correspondiente hasta su resolución;
- Conocer previamente a la presentación de una inconformidad, de las irregularidades que a juicio de los interesados se hayan cometido en los procedimientos de adjudicación de adquisiciones y servicios, así como de las obras públicas que lleven a cabo con la finalidad de que las mismas se corrijan cuando así proceda.

De las funciones, atribuciones y facultades que han quedado expuestas, quedan evidenciadas las acciones de modernización y desconcentración administrativa implementadas por la Secretaría de la Función Pública, destacando la reducción de su estructura administrativa y el otorgamiento de autonomía a los órganos internos de control en dependencias y entidades, cuyos titulares, a partir del año de 1997, se adscriben a la propia Secretaría.

La descentralización de diversas funciones y atribuciones hacia los órganos de control interno que se adscriben a dependencias y entidades, da origen a una sensible disminución en la carga de trabajo de unidades como las Direcciones Generales de Auditoría Gubernamental, de Responsabilidades y Situación Patrimonial y de Inconformidades, las que seguramente serán reestructuradas o reorientadas en el tiempo.

CAPÍTULO IV

AUDITORÍA GUBERNAMENTAL¹

4.1 GENERALIDADES

En el transcurrir de los años han surgido diferentes tipos de auditoría en cuanto a su propósito. En un inicio sólo se hablaba de auditoría financiera mejor denominada como auditoría de estados

financieros, que en nuestros días sigue siendo la más aplicada y cuyo objetivo es brindar elementos de juicio, para que el auditor emita una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras que se presentan en los estados financieros.

Posteriormente se desarrolla el concepto de auditoría administrativa que también se denomina operacional, operativa o de sistemas, en función a su profundidad y alcance. Estos tipos de auditoría “representan un examen comprensivo y constructivo de la estructura de la organización de una entidad o dependencia o cualquier parte de las mismas, en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación y sus facilidades humanas y físicas, con cuyos resultados se tienen como objetivos la disminución de costos, eficiencia en la operación e incremento de la productividad.”²

En este desarrollo “aparece la auditoría técnica como un campo más de la auditoría que tiene como objetivo revisar y evaluar las actividades especializadas que son de su competencia.”³

Después de implantar el presupuesto por programas en el Gobierno Federal, en la década de los setenta, se establece la revisión de esos programas a través de lo que técnicamente se conoce como auditoría de evaluación de programas. Ésta, es una auditoría a las entidades y dependencias gubernamentales que “analiza la eficacia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y las metas establecidas, en relación con su ejercicio presupuestal.”⁴

¹ Véase Adam Adam Alfredo y Guillermo Becerril Lozada, *Fiscalización y control gubernamental en México*.

² Alfredo Adam Adam y Guillermo Becerril Lozada, *Fiscalización y control gubernamental en México*, p.94

³ *Ibidem*, p. 95

⁴ *Idem*.

También existe la auditoría de legalidad que “tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad en el desarrollo de sus actividades ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que le sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etcétera). Este tipo de auditoría puede realizarse simultáneamente y formando parte de la revisión que se practica en cualquiera de las formas de auditoría que se han mencionado, o bien, realizarse en forma independiente”.⁵

Como tendencia actual de la auditoría se habla de la auditoría integral y al desempeño.

La auditoría integral “es la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas, del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de proponer alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos.”⁶

“La Auditoría Integral tiene un enfoque histórico sobre la entidad, en la que la analiza como un todo y también a cada una de sus partes. De esta forma comprende a toda la operación de la entidad y evalúa también su relación con el entorno.”⁷

La Auditoría al Desempeño “es la evaluación de la actuación de una entidad a la luz de factores de desempeño que se consideran críticos para cumplir con su "misión", en los términos de la "visión" que se haya adoptado para lograr tal misión.”⁸

“La Auditoría al Desempeño sólo analiza lo que sea decisivo o crítico para el cumplimiento de la misión y de la visión. Se enfoca prácticamente al análisis de los resultados de la entidad, con respecto al logro de los factores críticos de desempeño.”⁹

⁵ *Ibidem.* P.96

⁶ Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.

⁷ *Idem.*

⁸ *Idem.*

⁹ *Idem.*

4.2 NORMAS BÁSICAS DE AUDITORÍA INTERNA GUBERNAMENTAL

La contaduría pública como profesión organizada puede considerarse como la única que ha realizado estudios y fijado normas, técnicas, políticas, procedimientos y en general convencionalismos que regulan la función de auditoría. Así esta profesión organizada, a través de su Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., emitió lo que se conoce como "*Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*" (Boletín C), que fue la base para que la Secretaría de la Función Pública, en su Boletín B, estableciera las que se conocen como "*Normas Generales de Auditoría Pública*". Estas normas establecen las cualidades que deben reunir los auditores internos gubernamentales así como los requisitos que deben observar en el desarrollo de sus actividades y en la presentación de sus informes.

Las Normas Básicas de Auditoría Interna Gubernamental se agrupan en:

- Normas Personales.
- Normas sobre la Ejecución del Trabajo.
- Normas sobre el Informe de Auditoría y su Seguimiento.

Normas Personales. Estas normas establecen el ámbito y competencia de la auditoría, así como las cualidades que debe reunir el personal encargado de realizarlas.

Las normas correspondientes a este grupo son las siguientes:

Norma 1 - Independencia.

"En la planeación, ejecución, elaboración de informes de Auditoría y demás asuntos relacionados con la actividad profesional, el auditor público debe mantener soberanía de juicio, ser autónomo y objetivo para proceder con independencia, ser independiente desde el punto de vista organizacional y mantener una actitud independiente".

Comentario:

Un auditor pierde imparcialidad cuando es sujeto de impedimentos personales para llevar a cabo una revisión; entre los impedimentos personales destacan: Relaciones oficiales, profesionales, personales o financieras; Ideas preconcebidas respecto de personas, grupos, organismos y objetivos de un programa en particular; Responsabilidad previa en las decisiones o en la administración, que puede afectar las operaciones actuales; Prejuicios que resulten de prestar servicios o de guardar lealtad a determinado grupo, organismo o nivel de gobierno; e Interés económico directo o indirecto. A este respecto, conviene mencionar que en el 24 de diciembre de 1996, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, modificaciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, a la Ley Federal de Entidades Paraestatales y a la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos, por medio de las cuales se otorga a la Secretaría de la Función Pública facultades para designar y remover a los titulares de los Órganos Internos de Control, así como al personal responsable de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de los mismos; con esta medida la autoridad pretende otorgar mayor independencia a los mismos.

Norma 2 - Conocimiento técnico y capacidad profesional.

“El personal encargado de realizar funciones auditoría pública, debe poseer en conjunto el conocimiento y la capacidad profesional necesarios”.

Comentario:

De manera enunciativa más no limitativa, el personal que realice auditorías en dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Conocimiento de los métodos y técnicas aplicables a la Auditoría Pública, así como la educación, capacitación y experiencia necesarias para aplicar esos conocimientos en las auditorías a su cargo;
- b) Conocimiento de los programas, actividades y funciones gubernamentales, y en especial, los vinculados a la actividad de la dependencia o entidad a la cual se adscribe;
- c) Habilidad para comunicarse con claridad y eficacia;
- d) Agilidad para desempeñar el trabajo de auditoría encomendado; y
- e) Los siguientes requisitos deberán cumplirse en el caso de auditorías financieras que conduzcan a la expresión de una opinión:
 - El auditor deberá dominar los principios y normas de contabilidad que sean aplicables en las circunstancias y ser competente en auditoría pública; y
 - Los contadores públicos que se contraten para dictaminar estados financieros deberán ser contadores públicos titulados o personas que trabajen para un despacho de contadores públicos con licencia para practicar la profesión.

La preparación técnica está determinada por el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, mismos que el auditor debe mantener actualizados con una capacitación continua a través de su participación en cursos, seminarios, etcétera, que le permitan conocer nuevos conceptos de aplicación en cuanto a sistemas, principios y normas, procedimientos y disposiciones legales que tengan alguna relación con la práctica de la auditoría.

La experiencia la adquiere mediante la práctica de sus actividades profesionales, misma que a través del tiempo proporciona al auditor el juicio y la madurez necesarias que requiere el ejercicio de sus actividades.

Norma 3 – Cuidado y Diligencia Profesionales.

“El debido cuidado y diligencia profesionales en la realización de la auditoría y en la preparación del informe relativo, comprometen al auditor público a acatar las reglas de ética profesional y al cumplimiento de las Normas Generales de Auditoría Pública”.

Comentario:

Durante el curso de su trabajo, el auditor debe estar alerta ante la probabilidad de irregularidades, así como que sugiera oportunamente la adopción de medidas tendientes a prevenir y reducir riesgos, daños, dispendio o desperdicio de recursos; mejora la oportunidad, suficiencia, utilidad y confiabilidad de la información financiera y operativa, así como incrementar la eficiencia operativa de las actividades.

La calidad del trabajo de la auditoría y los informes correspondientes dependerá del grado en que:

- a) El alcance de la auditoría y la metodología, pruebas y demás procedimientos que se apliquen en ella, sean adecuado y permitan tener una seguridad razonable de que se cumplirán sus objetivos;
- b) Los hallazgos y conclusiones estén basados en una evaluación objetiva de la evidencia pertinente;
- c) Los hallazgos y las conclusiones que se presenten en los informes estén plenamente fundados en evidencia suficiente, competente y relevante que se haya obtenido o preparado en el curso de la auditoría; dichos hallazgos y conclusiones deberán ser atendibles; y
- d) Se supervise el trabajo realizado, los juicios formulados durante la auditoría y el informe respectivo.

Normas sobre la ejecución del trabajo. Estas normas determinan las bases sobre las que deben actuar los auditores en la ejecución del trabajo.

Norma 4 - Planeación

“Previamente a la ejecución del trabajo de auditoría, el auditor deberá realizar una investigación para definir sus objetivos, alcances, procedimientos, recursos, tiempos y oportunidad de los mismos, precisándolos en su programa de trabajo”.

Comentario:

Previo a la ejecución del trabajo de auditoría, el auditor público debe llevar a cabo una investigación previa que le permita identificar áreas donde va a practicar auditoría, así como obtener información que habrá de utilizarse en la planeación. Los aspectos más importantes a considerar en esta investigación, varían de acuerdo a las actividades y características de las dependencias o entidades a revisar; no obstante lo anterior se puede mencionar los siguientes:

- Reputación de la dependencia o entidad y la de sus principales funcionarios;
- Experiencia anterior (antecedentes), en cuanto a posible existencia de transacciones de naturaleza delicada, errores, irregularidades o actos ilegales;
- Naturaleza y complejidad de los controles internos;
- Funcionamiento del órgano de control interno y del Comité de Control y Auditoría;
- Conocimiento y estudio de principales disposiciones legales aplicables;
- Análisis y evaluación de principal información financiera, presupuestal y operativa:
 - Estados financieros comparativos;
 - Estado del ejercicio presupuestario;
 - Informes de avance en el cumplimiento de metas y objetivos;
 - Estadísticas de ventas y/o prestación de servicios.
 - Tendencias operativas, económicas y financieras;
- Cambios en sistemas, personal y organización;
- Opinión y carta de sugerencias del auditor externo;
- Naturaleza y características de las áreas, operaciones, programas o recursos sujetos a revisión.

La planeación de la auditoría debe incluir básicamente:

1. La naturaleza y alcance del examen
2. Los procedimientos y técnicas a utilizar
3. La oportunidad con que deben aplicarse los procedimientos de la auditoría
4. Periodo a cubrirse

5. Asignación y utilización del personal
6. La explicación del trabajo a realizar
7. Determinar los papeles de trabajo que se requieren
8. Fechas estimativas del inicio y término de cada fase
9. La presentación y contenido del informe
10. Coordinación con otras áreas revisoras

Con la finalidad de evitar la multiplicidad de participaciones en las dependencias y entidades, por parte de las instancias de fiscalización (Órgano Interno de Control, Auditor Externo, SFP o ASF), y sobre todo la multiplicidad de revisiones, el auditor deberá identificar si dentro de las áreas a revisar hubo dicha participación, solicitar papeles de trabajo de las mismas, para determinar si el trabajo realizado cubre las expectativas esperadas de la revisión, practicar pruebas selectivas para confirmar los resultados y elaborar un memorando informativo con los resultados de esta gestión. El auditor podrá orientar su revisión de manera complementaria.

Norma 5 – Examen y evaluación de los sistemas de Control

“El auditor público deberá efectuar un adecuado examen de control interno operativo y contable establecido”.

Comentario:

La administración es responsable de implementar un sistema eficaz de control interno operativo y contable, que comprenda el plan de organización, así como los métodos y procedimientos instituidos por la administración para asegurarse de que se cumplirán sus metas y objetivos con criterios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad; que los recursos se emplearán de conformidad con las leyes, reglamentos y políticas aplicables; que los recursos estarán protegidos y a salvo de desperdicios, pérdida o mal uso y que se obtendrá información confiable, la cual habrá de revelarse razonablemente en los informes.

La evaluación de1 sistema de control interno de la dependencia o entidad determina el grado de confianza de los métodos y medidas adoptadas para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, lo que permite establecer el tipo de auditoría, el momento oportuno, la magnitud de la muestra y el detalle con el que debe realizarse la revisión.

Norma 6 – Supervisión del Trabajo de auditoría

“El personal debe ser cuidadosamente supervisado”.

Comentario:

El directivo de mayor jerarquía en el Órgano Interno de Control es responsable de la supervisión del personal y del trabajo realizado por el mismo, sea que la supervisión la realice de manera directa o de que se auxilie de personal capacitado para dichos efectos.

El personal que realiza la función de supervisión debe cerciorarse que los auditores entiendan claramente las tareas que se les asignen, el trabajo que van a realizar y los resultados que esperan obtener. El grado de supervisión depende del conocimiento técnico y desarrollo profesional del personal supervisado y de la importancia de los aspectos auditados.

La supervisión deberá comprender, entre otros aspectos lo siguiente:

- a) La adecuada planeación de los trabajos;
- b) La ejecución del trabajo, conforme al programa de auditoría y a las modificaciones autorizadas al mismo, aplicando los procedimientos y técnicas con los alcances previstos;
- c) La correcta formulación de los papeles de trabajo;
- d) La adecuada capacitación del personal, aclarando todas sus dudas y resolviendo o apoyando la solución de problemas que se susciten durante la auditoría;
- e) El debido respaldo de las observaciones y conclusiones;
- f) El adecuado cumplimiento de los objetivos de la auditoría;
- g) Los requisitos de calidad de los informes de auditoría en cuanto a precisión, claridad y objetividad. Los informes deberán formularse en términos constructivos y convincentes; y
- h) El cumplimiento de las Normas Generales de Auditoría Pública y de los procedimientos de auditoría de aplicación general.

Norma 7 – Obtención de Evidencia

“El auditor público deberá realizar con la amplitud que estime necesaria, las pruebas que le permitan obtener evidencia suficiente y competente que fundamente objetiva y razonablemente sus conclusiones y recomendaciones.”

Comentario:

La evidencia consiste en reunir elementos de juicio que permitan soportar objetivamente los resultados de la auditoría.

- La evidencia es suficiente cuando el auditor llega a la convicción de que el objetivo que persigue ha quedado debidamente comprobado.
- La evidencia es competente cuando las pruebas realizadas son significativas para soportar los hechos importantes.

- La evidencia es pertinente cuando los hechos, conclusiones y recomendaciones tienen una relación lógica entre sí.

Norma 8 – Papeles de Trabajo

“La evidencia se deberá soportar con papeles de trabajo”.

Comentario:

Los papeles de trabajo son la evidencia de la labor realizada por el auditor y constituyen el nexo entre la auditoría y el informe correspondiente. Como regla general, los papeles de trabajo deben contener como mínimo:

- a) Incluir el programa de auditoría y sus modificaciones por escrito, el cual debe relacionarse debidamente con los papeles de trabajo por medio de referencias;
- b) Contener índices, referencias cruzadas de información, cédulas y resúmenes adecuados;
- c) Estar fechados y firmados por la persona que los preparó;
- d) Estar firmados por un supervisor, como constancia de la labor en esta materia;
- e) Ser completos y exactos, con objeto de que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones y conclusiones y demostrar la naturaleza y alcance del trabajo realizado;
- f) Ser comprensibles sin necesidad de explicaciones orales, además, deberán ser completos pero concisos; y
- g) Limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir con los objetivos del trabajo encomendado.

Norma 9 – Tratamiento de irregularidades

“El auditor deberá prestar especial atención a aquellas transacciones o situaciones que denoten indicios de irregularidades, haciéndolas del conocimiento de las autoridades competentes”.

Comentario:

El adecuado conocimiento de la naturaleza y particularidad de las operaciones facilitan al auditor la identificación de indicadores de irregularidades. Cuando se manifiesten tales indicadores, el auditor está obligado a ampliar el alcance de los procedimientos necesarios a fin de precisar la existencia de la irregularidad y soportar las acciones legales correspondientes.

En el caso de que la irregularidad implique un acto ilícito, el auditor deberá comunicarlo a sus superiores correspondientes para recibir instrucciones pertinentes.

Normas sobre el informe de auditoría y su seguimiento. Estas normas definen los aspectos que debe observar el auditor para emitir las observaciones, conclusiones y recomendaciones que resulten de su examen.

Las normas correspondientes a este campo son las siguientes:

Norma 10 – Informe de Auditoría

“Al término de cada intervención, el auditor presentará a la autoridad competente, por escrito y con su firma, un informe acerca de la auditoría practicada”.

Comentario:

El informe de auditoría es el resultado final de todo el proceso de la auditoría. Por tal motivo, dicho informe debe incluir las situaciones detectadas, el origen de las mismas, así como las conclusiones y las recomendaciones pertinentes. Además deben observarse, entre otros, los siguientes aspectos:

1. Los hechos deben ser revelados en forma objetiva, es decir, imparcial y profesionalmente sin ocultar o desvirtuar información que pueda inducir a error o a la toma de decisiones inadecuadas.
2. Los informes deben ser concisos y precisos, es decir, deben incluir únicamente la información necesaria sin hacer uso de detalles excesivos que sólo confunden al lector.
3. El enfoque del informe debe ser lo más positivo y constructivo que sea posible, dándole mayor relevancia a las sugerencias o recomendaciones, que a los aspectos negativos que se observaron.
4. Debe jerarquizarse la presentación de la información en función de la importancia de las observaciones y conclusiones.

Los resultados significativos que se obtengan en el curso de la auditoría deben presentarse oportunamente durante su ejecución y/o al final de la misma. Como parte del proceso de auditoría debe presentarse a los funcionarios responsables un informe previo sobre las observaciones del auditor, con el fin primordial de convencerlos de que sus conclusiones y recomendaciones son pertinentes o, en su caso, para que dichos funcionarios proporcionen evidencia, aportando la documentación o información que no haya sido proporcionada al auditor en el desarrollo de su trabajo.

Esta discusión permite eliminar del informe algunas conclusiones que por mala interpretación y/o desconocimiento de la operación, el auditor hubiere juzgado equivocadamente. Este proceso sirve para que el informe definitivo cuente con conclusiones y recomendaciones debidamente soportadas.

Cuando no exista coincidencia de opinión, el auditor está obligado a incluir en su informe de manera constructiva y positiva las opiniones de los funcionarios.

En términos generales, el informe de auditoría debe contener:

- a) Naturaleza, alcance y objetivo del trabajo desarrollado;

- b) Observaciones y recomendaciones a las situaciones encontradas;
- c) Conclusiones generales; y
- d) Firma del titular del Órgano Interno de Control.

Norma 11 – Seguimiento de Recomendaciones

“El auditor hará el seguimiento de las acciones correctivas adoptadas como resultado de las observaciones y recomendaciones contenidas en el informe de la auditoría”.

Comentario:

Siendo el propósito fundamental de la auditoría pública el coadyuvar a la mejora en general de la administración pública, la verificación de que las acciones correctivas y de mejora se llevan a la práctica, constituye una de las principales responsabilidades de la función del auditor público.

Con objeto de que las recomendaciones del auditor tengan el efecto deseado, es necesario que una vez que se hizo la recomendación y ésta haya sido autorizada por el funcionario correspondiente, el auditor realice el seguimiento, con objeto de vigilar que éstas efectivamente se llevaron a la práctica a tiempo y que los resultados que se obtuvieron fueron los deseados.

4.3 PLANEACIÓN DE AUDITORÍAS

En la actualidad, dentro del proceso de auditoría, la tendencia que se sigue consiste en dar una atención preferencial a la fase de la planeación, llegándose en algunas ocasiones a destinar para la misma, de 30 a 40% del tiempo de la auditoría.

La planeación puede dividirse en las siguientes etapas:

- Selección de entidades, cuentas de balance, partidas presupuestales, conceptos o secciones de una administración.
- Evaluación previa de campo para conocer características, volumen de información y puntos débiles de control interno de los conceptos a revisar.
- Definición de procedimientos de auditoría y alcance de la revisión, apoyados en el estudio preliminar.

A continuación nos permitimos presentar una breve exposición de las características y consideraciones de cada una de las etapas que se mencionan:

Selección

La selección de entidades, cuentas de balance, partidas presupuestales, conceptos o áreas de la administración por revisar está en función directa del tipo de auditoría que se vaya a practicar y de las funciones y atribuciones del órgano fiscalizador que las ejecute; sin embargo, la experiencia permite meditar que la selección en cualesquiera de los casos debe considerar:

- a) Lo importante, es decir, aquello que en razón de su monto o importancia dentro del proceso administrativo requiere ser revisado y evaluado por ser parte relevante del universo a auditar. En este caso pueden considerarse como ejemplos:
 - En una auditoría financiera: los presupuestos asignados y ejercicios que sean importantes en monto tanto para entidades, unidades administrativas, capítulos y/o partidas presupuestales.
 - En una auditoría administrativa: los sistemas que guarden relación directa con las principales operaciones realizadas con las entidades, tal es el caso de adquisiciones y pago de servicios personales.
 - En una auditoría técnica, como es el caso de ingeniería, obras públicas que en lo individual reciban para su ejecución grandes recursos.
- b) Actividades que sin contar con fuertes recursos, sus funciones y actividades sean relevantes por la importancia de sus objetivos y metas dentro de la planeación o en el desarrollo de las funciones generales de la entidad. En este caso se pueden considerar los programas de gobierno, basados y apoyados en el Sistema de Planeación Democrática, muchos de los cuales sin tener gran cantidad de recursos asignados sí son importantes para el cumplimiento de prioridades nacionales. Como es el caso de los programas ecológicos.
- c) Actividades, cuentas de balance, conceptos o partidas presupuestales, que por la experiencia o conocimiento del auditor que realiza la plantación, pueden tener implícito un alto riesgo de error, desviación o incumplimiento. Aun cuando este tipo de apreciaciones es subjetivo e intuitivo, la practica ha demostrado que presenta buenos resultados.

Evaluación previa de campo

Una vez que se ha definido y realizado por proceso de selección, se efectúa una evaluación de campo que permite al auditor conocer las características de lo que va a revisar, su volumen y en su caso áreas de riesgo o puntos débiles de control interno, que le sirven de base para fijar procedimientos específicos de auditoría y definir el alcance y profundidad de la revisión. Lo anterior permite enfocar el trabajo hacia lo que es importante, y lo que puede generar buenos resultados, eliminando pérdida de tiempo en revisión de partidas poco significativas o sin riesgo, es decir enfocar y analizar la revisión.

Esta etapa de proceso de planeación se puede desarrollar en tres fases:

a) Estudio y análisis de consideraciones ambientales. Permite al auditor conocer características de consideraciones ambientales, así como características internas y externas de la entidad a revisar. En forma enunciativa, los aspectos a considerar comprenden:

- Giro de la entidad
- Mercado
- Ubicación de principales oficinas y funciones
- Acta constitutiva o decreto de creación
- Principales leyes, decretos y circulares que afectan la operación de la entidad.

Adicionalmente a estas consideraciones ambientales generales también se deben evaluar las específicas y que afectan operaciones o actividades en lo particular; así en el caso de adquisiciones, evaluar:

- Volumen de operaciones de compra
- Situación del mercado
- Variaciones en la economía y su enfoque en precios y condiciones
- Existencia de contratos y convenios de adquisición Capacitación al personal
- Características de adquisiciones extraordinarias
- Inspección física de almacenes y detección de problemas de inventarios físicos
- Identificación de proveedores rutinarios
- Posible relación entre funcionarios y proveedores
- Análisis de contratación, recepción y pago de bienes y servicios

Así como se han mencionado algunas consideraciones ambientales para la operación o concepto de adquisiciones, deberán identificarse los aspectos de estudio en todas y cada una de las áreas que se pretende revisar, siempre teniendo como finalidad obtener información adicional que permita un mayor y más profundo conocimiento de la entidad, área o concepto a revisar, identificación de problemas o situaciones extraordinarias que habrían de considerarse al hacer la revisión y que justifique o en su caso apoye la desviación a procedimientos, instancias o políticas preestablecidas.

b) Revisión analítica de información. El auditor deberá allegarse información financiera y presupuestal general y específica para analizarla y obtener de la misma, aspectos que le permitan identificar la magnitud y volumen de las operaciones a revisar, así como determinar aspectos que puedan ser motivo de revisión profunda. En este sentido, en forma enunciativa, se sugiere el estudio y revisión de la siguiente información:

- Estados financieros y relaciones analíticas
- Estado de ejercicio de presupuesto
- Estado de avance de programas
- Informes de seguimiento físico financiero de programas o relaciones de inventarios
- Relaciones de saldos de cuentas colectivas por antigüedad
- Índices y razones financieras
- Auxiliares de registros contables presupuestales

La información que en este sentido se obtenga puede variar en calidad, detalle y características de la que se maneja entre diversas dependencias y entidades; en este sentido es importante destacar que el auditor deberá perseguir, como objetivo, conocer cualitativamente a la entidad o el concepto a revisar y con criterio objetivo tratar de determinar situaciones extraordinarias que requieran su atención en el proceso de ejecución de la auditoría.

c) Análisis de sistemas. Tercer elemento o fase de la planeación que tiene como objetivo estudiar y analizar los principales sistemas y procedimientos de la entidad por revisar o que están relacionados directamente con el concepto o partida seleccionada. El objetivo no pretende ser un estudio profundo y detallado de dichos sistemas y procedimientos, trabajo que en esta situación equivaldría a una auditoría administrativa; por el contrario, la evaluación en este sentido debe ser analítica, enfocada a la detección de puntos débiles en el control interno o de áreas de riesgo que deberán ser atendidas en la revisión para determinar si las mismas no pudieran estar originando irregularidades o desviaciones en la operación.

Para la práctica de esta evaluación, se sugiere que independientemente de la obtención de documentos impresos en donde consten dichos sistemas y procedimientos, como es el caso de manuales de organización, instructivos y, en su caso, circulares, el auditor deberá realizar su trabajo de evaluación complementándolo con entrevistas con los funcionarios y empleados responsables de la operación y, de ser posible, dejar constancia de dicho trabajo a través de memorandos descriptivos y de diagramas de flujo que concentren el sistema y que permitan identificar y observar en forma clara y objetiva las áreas de riesgo.

Con los elementos, información y conclusiones que se obtengan de las tres fases comentadas anteriormente, el auditor podrá y deberá estar en condiciones de identificar qué va a revisar, cómo lo va a revisar, cuándo llevará a efecto su trabajo y la profundidad y alcance que deberá dar a su trabajo de auditoría. Todo lo anterior representa la que se conoce como definición de procedimientos específicos de revisión o auditoría y la integración de los mismos a través de un programa integral de revisión.

También, al término de este proceso, el auditor deberá estar en posibilidad de elaborar el calendario de su programa de auditoría y la estimación de tiempos necesarios y específicos para su ejecución. Si bien por experiencia se ha observado que en las funciones de fiscalización que ejecutan dependencias de la Administración Pública Federal, es difícil preparar y controlar tiempos en las revisiones, ya que en muchas ocasiones existen trabajos extraordinarios y fuera de programa; por ejemplo, intervención en cambios de funcionarios, certificaciones de actos, etcétera, o bien, dado que los trabajos en la fiscalización no pretenden dar una opinión —sino que buscan la evaluación profunda y, en su caso, determinación y seguimiento de irregularidades— pueden existir situaciones que obliguen a mayor inversión de tiempo y consecuentemente generar constantes cambios en la programación de las auditorías y estimación de tiempos.

No obstante lo anterior, debe insistirse en que la fijación de tiempos para las revisiones, en lo general por Auditoría y en lo particular por procedimiento, es necesaria e importante dado que permite evitar desviaciones e inversión de tiempo dentro de las revisiones, facilitando la detección de las mismas con oportunidad y permitiendo, asimismo, la toma de decisiones oportunas y realización de ajustes al programa.

4.4 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza al efectuar su examen, y que le permiten obtener evidencia suficiente y competente para apoyar sus conclusiones y formular sus recomendaciones. Puede considerarse que las técnicas son las herramientas de trabajo del auditor.

El Manual de Auditoría Gubernamental emitido por la Secretaría de la Función Pública, reconoce y sugiere la aplicación de técnicas de auditoría, que en esencia no difieren sustancialmente de las adoptadas por la profesión de la Contaduría Pública Organizada. Estas técnicas se clasifican en:

a) Técnicas documentales:

Estudio General
Análisis
Confirmación
Declaración o certificación
Conciliación
Revisión selectiva
Comprobación
Cálculo

b) Técnicas verbales:

Entrevista

b) Técnicas visuales:

Inspección
Observación
Comparación Rastreo

a) **Técnicas documentales**

- ***Técnica de estudio general.*** Consiste en obtener los datos básicos que le permitan al auditor tener un panorama general de la unidad, programa o actividad sujeta a examen.

Los aspectos que deben contemplarse en el estudio general son:

Estructura orgánica
Fundamento legal
Objetivos y metas
Políticas, sistemas y procedimientos

El estudio general es el inicio de la auditoría y tiene por objeto orientar y fundamentar la aplicación de las otras técnicas.

- **Técnica de análisis.** Consiste en separar las operaciones y situaciones a examinar en los elementos o partes que la integran, con el objeto de estudiar cada uno de sus componentes y conocer con una mayor claridad y comprensión los aspectos sujetos a revisión. Esta técnica puede aplicarse a los aspectos financiero, operacional, de resultado de programas y de legalidad.

Dentro del aspecto financiero, el análisis se aplica a las cuentas o rubros genéricos que integran los estados financieros, los análisis básicamente se efectúan sobre los saldos y los movimientos.

Con relación al aspecto de resultado de programas, el análisis se efectúa sobre la eficacia y congruencia alcanzada en el avance financiero y en el logro de las metas y objetivos establecidos. Llevando a cabo la separación de sus elementos con el fin de comprender cada uno de los procesos que lo integran.

Dentro del aspecto operacional, el análisis se enfoca a la estructura organizacional, a los sistemas operativos y a los sistemas de información, dividiendo el proceso en sus elementos para identificar los puntos específicos que lo forman.

En lo referente al aspecto de legalidad, el análisis se realiza a la luz de las disposiciones regales, normas y políticas aplicables a la unidad, programa o actividad sujeta a examen, comprobando el efecto que cada uno de estos ordenamientos tiene.

- **Técnica de confirmación.** Implica la obtención de constancia escrita sobre la autenticidad de las transacciones, operaciones, hechos y circunstancias del aspecto auditado a través de fuentes independientes que lo conocen y tienen relación con ello.

Esta técnica puede dividirse de acuerdo a sus características en confirmación positiva y confirmación negativa.

Se considera confirmación positiva cuando por medio de una solicitud se pide al confirmante conteste si está de acuerdo con los datos requeridos. Este tipo de confirmación se divide en directa e indirecta. Es indirecta cuando en la solicitud de confirmación se suministran los datos pertinentes a fin de que éstos se verifiquen. Indirecta, cuando no se proporciona dato alguno, solicitando se suministren de su propia fuente.

La confirmación es negativa cuando en la solicitud se pide al confirmante conteste únicamente en el caso de no estar de acuerdo con los datos que se le envían.

- **Técnica de declaración o certificación.** Tiene como finalidad que cuando la importancia de los datos recabados así lo ameritan, se prepare un escrito del resultado de las investigaciones en memorandos, actas, cuestionarios, resúmenes, etcétera, firmando de conformidad las personas que tuvieron una participación directa o indirecta con el área auditada, autenticando de esta manera la información expuesta.

Esta técnica es importante en la labor de la auditoría gubernamental ya que otorga una base válida de los acontecimientos detectados en la revisión.

- **Técnica de conciliación.** Tiene por objeto establecer la concordancia de dos conjuntos de datos separados, siempre y cuando las fuentes independientes de información se originen de una misma base. La conciliación se efectúa a una fecha o periodo determinado, dependiendo del objetivo particular de la auditoría.

- **Técnica de revisión selectiva.** Consiste en efectuar un examen selectivo conforme a los objetivos y alcances que se han propuesto, dependiendo del volumen de operaciones y transacciones que maneja el área por revisar.

El grado de revisión por pruebas selectivas que se emplean en el desarrollo de la Auditoría debe ser suficiente, de tal manera que los resultados que se obtengan satisfagan la labor del auditor.

La selectividad comúnmente está basada en la elección de una muestra al azar, puede aumentarse o disminuirse de acuerdo al criterio del auditor y a los resultados que se van obteniendo.

En el método estadístico, una muestra adecuada de partidas homogéneas debe ser representativa del grupo universo a examinar.

- **Técnica de comprobación.** Consiste en cerciorarse que una transacción u operación está debidamente apoyada por todos los elementos que la integran, asegurándose de que cuenta con la suficiente autoridad, legalidad, propiedad, certidumbre, etcétera.

Para la adecuada aplicación de esta técnica debe tenerse plena seguridad sobre la autenticidad de los documentos, determinando que éstos no son apócrifos. Asimismo, es importante determinar si las operaciones y transacciones son previamente autorizadas y realizadas por el área auditada en función de sus objetivos.

- **Técnica de cálculo.** Consiste en verificar la exactitud de los datos numéricos o cálculos realizados, con objeto de asegurarse de que las operaciones son efectuadas correctamente.

Es necesario puntualizar que esta técnica solamente prueba la exactitud aritmética, por lo que se requieren técnicas adicionales que determinen la validez de las cifras sujetas a examen.

b) Técnicas verbales

- **Técnica de entrevista.** Es la técnica verbal por medio de la cual se obtiene información complementaria que sirve más como apoyo que como evidencia directa del examen que se realiza, su aplicación se hace a través de entrevistas formales o informales con el personal que labora en el área auditada.

Esta técnica es de gran utilidad por la flexibilidad que tiene en su aplicación. Sin embargo, debe tenerse especial cuidado de que la opinión recibida es veraz y significativa de acuerdo a lo que acontece en el área auditada.

c) Técnicas visuales

- **Técnica de inspección.** Se refiere a la realización del examen físico y visual de bienes materiales tales como activos, obras, documentos, etcétera, para constatar su existencia y autenticidad.
- **Técnica de observación.** Consiste en el examen de ciertos hechos' y circunstancias, principalmente los relacionados con la forma de realización de las operaciones sujetas a revisión. Por medio de esta técnica, el auditor puede darse cuenta de manera abierta o discreta de cómo desarrolla sus funciones el personal del área auditada. Esta técnica se considera la más general dentro de la auditoría y su aplicación es de utilidad en casi todas las fases del examen.
- **Técnica de comparación.** Establece la relación que existe entre dos o más conceptos, determinando su similitud o diferencia. Este tipo de técnica permite confrontar diferentes aspectos, con el fin de determinar el grado de semejanza o de variación que exista.
- **Técnica de rastreo.** Consiste en seguir una operación o transacción desde su inicio hasta su culminación, pasando por cada una de sus fases.

Por su parte los procedimientos de auditoría se pueden conceptualizar como el conjunto de técnicas que son necesarias para efectuar el examen o revisión de una partida, hecho o circunstancia. Cuando se habló de las técnicas se indicó que son las herramientas de trabajo del auditor; así los procedimientos son la combinación en el uso de dichas herramientas para la realización de un estudio o trabajo particular.

El conjunto de procedimientos sobre aspectos afines permite la integración de un documento llamado programa o guía de auditoría. Estos programas pueden ser de dos tipos:

- **Generales.** Establecen procedimientos de auditoría para revisión de cuentas, partidas y conceptos, independientemente de las características de las dependencias y entidades donde se vayan a aplicar. Generalmente se clasifican en un orden lógico y sirven de guía para que el auditor pueda llevar a efecto sus revisiones; considerando su característica generalizada, normalmente no se consideran como definitivos, por lo que pueden ampliarse, reducirse o mortificarse según las características de cada operación o dependencia a revisar.
- **Específicos.** Se preparan conteniendo única y exclusivamente procedimientos de auditoría necesarios para la revisión de una partida o concepto; en razón de lo anterior puede decirse que se preparan *ad hoc* para cada circunstancia en particular, por lo que se requiere un conocimiento previo y una evaluación de lo que se va a revisar. En este caso se encontrarían los programas que se formularían en los casos de implementación de un proceso de planeación como el comentado en párrafos anteriores.

Por otro lado, conviene destacar que la profundidad de revisión o aplicación de procedimientos está dada por lo que se conoce como extensión o alcance de la misma revisión. Como se indicó al estudiar el proceso de planeación, el alcance lo determinan varios elementos, destacando el grado de eficacia del control interno de entidades y dependencias (carencia de áreas de riesgo), así como otros factores tales como volumen de las operaciones cantidad y calidad de las irregularidades determinadas al efectuar la revisión, etcétera.

Considerando que la formulación y presentación de programas de auditoría sería muy extensas, por las razones expuestas, baste mencionar que algunas guías generales se pueden estudiar en los boletines de la Serie G, expedidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., los cuales son de aplicación en auditorías de estados financieros y las guías que contiene el Manual de Auditoría Interna Gubernamental expedido por la Secretaría de la Función Pública, que se refiere a procedimientos para la práctica de auditoría interna gubernamental.

Es muy importante puntualizar, por último, que la estructuración y preparación de un programa o guía de Auditoría debe contener, entre otros aspectos:

- a) Objetivos a cubrir con motivo de la revisión, es decir, qué es lo que se busca al efectuar auditoría de las cuentas, partidas presupuestales o conceptos a los que se refiere la guía.

- b) Descripción clara y concisa de los procedimientos de auditoría a ser aplicados. Cada procedimiento de auditoría deberá marcar en lo posible la técnica o conjunto de técnicas a utilizar, el grado de alcance o profundidad de la revisión, y en algunos casos la forma como se dejará constancia de la revisión en papeles de trabajo. Deberá tenerse presente que entre más claro se presente el procedimiento, mejor será el aprovechamiento de los recursos humanos que se obtenga durante la revisión.
- c) Espacios en blanco para que los auditores responsables o ejecutores de los procedimientos indiquen la cédula o papel de trabajo en la que se cubrió el mismo y rubriquen cada uno de ellos como aceptación de su responsabilidad por la ejecución de los trabajos.

4.5 APOYOS EN LAS AUDITORÍAS

La fiscalización que se lleva a efecto por dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, presenta importantes diferencias que se conocen como práctica normal de auditoría. A continuación se presentan dichas diferencias:

AUDITORÍA TRADICIONAL

Obtención de evidencia suficiente y competente para sustentar una opinión

- La revisión se realiza con un alcance o profundidad basada en evaluación de control interno, con la cual una revisión de un 10 a un 50%, puede ser suficiente para sustentar la opinión.

En caso de existir anomalías o irregularidades, se revisan hasta el punto en que a criterio del auditor puedan afectar su opinión.

- En razón de la importancia de las irregularidades o desviaciones, el auditor tiene opción de manejarlas como salvedades a su opinión, que puedan ameritar una "opinión con salvedad" o una "opinión negativa".

AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Obtención de evidencia suficiente y competente para comprobar situaciones.

- No existe límite.

En caso de existir anomalías o irregularidades, se revisan hasta la total cuantificación de sus efectos.

- En razón de la legislación administrativa o penal se necesita apoyar documentalmente y fundamentar sus resultados para sustentar acciones correctivas o sancionatorias de violación.

Cuando el auditor tiene limitaciones al alcance o aplicación de procedimientos de auditoría, queda a su juicio la profundización del trabajo

- En razón del efecto o importancia de sus limitaciones tiene opción de manejarlas como "opinión con salvedad" o bien "abstención de opinión".

Puede tener limitaciones de tiempo y costo.

El auditor no debe tener limitaciones al alcance o aplicación de procedimientos de auditoría.

- El auditor debe tener obligación de dar seguimiento a la implantación de medidas y acciones correctivas.
- El auditor debe, en algunos casos y bajo ciertas circunstancias, realizar la revisión por procedimientos alternos de auditoría para determinar si las limitaciones no encubren irregularidades o situaciones dolosas.

No tiene límites.

Conclusión:

Puesto que la auditoría tradicional tiene como objetivo principal la obtención de evidencia suficiente y competente para sustentar una opinión sobre razonabilidad de lo revisado, sus técnicas y procedimientos en la mayoría de los casos se limitan a una revisión documental y aplicación de técnicas de auditoría dentro del ámbito interno de la entidad sujeta a revisión.

Contrariamente, la auditoría gubernamental y la fiscalización persiguen como objetivo la comprobación, en muchos casos totales, de las operaciones y actividades, sin limitaciones de profundización, tiempo y costo, por lo que la aplicación de sus técnicas y procedimientos de auditoría pueden y van, en muchos casos, más allá del ámbito interno de la entidad o dependencia sujeta a revisión, por lo que técnicas como compulsas, solicitud de información a terceros y levantamiento de actas toman relevancia.

Información Oficial

La función de fiscalización que lleva a cabo el Poder Legislativo a través de la Auditoría Superior de la Federación y la que ejecuta el Poder Ejecutivo a través de dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, les permite por ley la atribución y facilidad de obtener información de otras instancias fiscalizadoras y de control, para ampliar información de su revisión y contar con elementos adicionales para confirmar irregularidades. Las instancias más importantes a las que se pueden recurrir para estos efectos son las siguientes:

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Tesorería del Departamento del Distrito Federal y Tesorerías de los Estados.

Registro Público de la Propiedad.

Instituciones Nacionales de Crédito.

Instituto Mexicano del Seguro Social.

Las demás dependencias del Gobierno Federal (información sobre el ámbito de su competencia y rectoría).

A continuación se comenta la información y apoyos que se pueden obtener o recibir de las instancias que se indican:

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sin pretender analizar las funciones y atribuciones que son competencia de esta Secretaría, nos referiremos a aquellas funciones que por sus características pueden servirle apoyo al ejercicio de la fiscalización:

- a) Control de obligaciones fiscales de causantes. En razón de la función de recaudación de los impuestos federales, la Secretaría cuenta con un padrón de causantes federales en el que tiene registradas y controladas a todas las personas físicas y morales que, de acuerdo con las leyes respectivas, están obligadas al pago de sus impuestos. Asimismo, también maneja registros que contienen en forma individual todos y cada uno de los movimientos de entero de impuestos y cumplimiento de obligaciones fiscales de los mismos; lo anterior independientemente del control físico de la documentación relativa a dichos movimientos.

Cuando de la revisión que llevan a efecto entidades de fiscalización se determinan contratistas, proveedores o prestadores de servicios que realizan operaciones con entidades y dependencias de la Administración Pública Federal se puede recurrir a esta instancia, de la que se puede obtener a través de su Centro Metropolitano de Procesamiento de Datos, la siguiente información:

Registro federal de contribuyentes. Nombre del causante.

Domicilio fiscal.

Domicilio de sus establecimientos.

Fecha de alta.

Fecha de baja (en su caso)

Actividad o giro.

Bases de tributación e impuestos a que está sujeto.

Pagos.

De este último aspecto (pagos) se puede obtener, por los diferentes tipos de gravamen y formas en que éstos se entregan, información respecto del periodo de las declaraciones, el ingreso acumulable y los impuestos determinados.

La información puede obtenerse de dos maneras:

Directamente de las Oficinas Federales de Hacienda, en las que por domicilio del causante deba cumplir sus obligaciones y en las cuales se puede obtener copia de avisos y declaraciones. Un segundo conducto es a través del Centro Metropolitano de Procesamiento de Datos que concentra la información de los causantes en toda la República Mexicana; este centro puede proporcionar la información por medio de listados de computación. La llave de acceso para localizar e identificar, la información está representada por número de Registro Federal de Contribuyentes, y en ausencia ésta por el nombre de la negociación.

La información que proporciona la Secretaría de Hacienda en esta instancia, permite determinar si los proveedores o prestadores servicios tienen problemas de evasión fiscal, o si en razón de su giro registrado realiza operaciones fuera de lo normal, además ser una constancia adicional sobre la existencia física del mismo.

- b) Vigilancia y fiscalización sobre cumplimiento de obligaciones fiscales de causantes. Las entidades y dependencias de la fiscalización tienen atribuciones y facultades para obtener del contratista proveedores y prestadores de servicios, información de las operaciones que los mismos celebran con el Gobierno Federal; sin embargo, si se diera el caso de que alguno de ellos se negara a proporcionar dicha información o documentación comprobatoria, se tiene la opción de recurrir a la Administración General de Auditoría Fiscal para que, por conducto de esta dependencia dependiente del SAT/ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se practiquen auditorías directas a causante ubicados en este supuesto.

También se recurre a esta dependencia cuando los auditores que realizan funciones de fiscalización, determinan evasión fiscal en operaciones celebradas con dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, por lo que las auditorías directas basadas en los antecedentes que se le proporcionen, permiten cuantificar los impuestos, accesorios y sanciones a que hubiere lugar.

Tesorería del Departamento del Distrito Federal y Tesorerías de los Estados. En forma similar a la comentada para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en lo referente a impuestos federales, también se puede recurrir a la instancia de tesorerías para obtener información y apoyos en la parte que corresponde a obligaciones fiscales estatales.

Registro Público de la Propiedad. En esta dependencia, ubicada en el Distrito Federal y en cada Estado de la República, se registran las actas constitutivas y las actas de modificaciones a las mismas, de las empresas o personas morales, por lo que es factible obtener información relativa a dichos documentos; los datos de interés que se pueden obtener son los siguientes:

Nombre de las personas morales.

Fecha de constitución.

Giro.

Capital social.

Accionistas.

Administradores y comisario.

Domicilios de accionistas.

Esta información permite constatar la existencia física y legal de contratistas, proveedores y prestadores de servicios, así como posibles relaciones con funcionarios y empleados de la Administración Pública Federal.

Instituciones de Crédito. A estas instituciones se recurre cuando el auditor necesita conocer el destino final de los recursos erogados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; en los casos de las cuentas bancarias, sean de depósito o de inversión que manejan las dependencias y entidades, cualquier solicitud de información a instituciones nacionales de crédito debe ser firmada por el titular de las cuentas, que al ser servidores públicos tienen obligación de dar esta facilidad a la función de fiscalización. La solicitud de información consiste en obtener copia fotostática de cheques de pago por el anverso y reverso.

Por el reverso de tales documentos en muchas ocasiones se puede identificar el receptor final de dichos fondos o recursos, lo cual se observa claramente a través de las firmas de endoso, identificaciones presentadas al cobro y en su caso números de cuentas de cheques o inversión cuando se depositan en las mismas; también deben llamar la atención al auditor los sellos del banco, ya que permiten observar fecha de cobro, institución de crédito en la que se cobra o deposita, y en algunos casos también es importante la sucursal en la que se efectuó la operación.

Compulsas

En el medio de la fiscalización se entiende por compulsas al acto oficial por el que se requiere información a terceras personas respecto a operaciones celebradas con el Gobierno Federal, de operaciones celebradas entre las mismas terceras personas, o bien, que sin ser operaciones mercantiles con el gobierno, la compulsas se realiza para determinar obligaciones fiscales.

Las compulsas pueden llevarse a cabo de dos maneras:

- Por requerimiento escrito.
- Por visita física.

En ambos casos la autoridad fiscalizadora deberá justificar su intervención y apoyarla en los ordenamientos legales que sean de su competencia. Destaca por sus características e importancia la compulsas por visita física (que es la que realiza el auditor en el domicilio del proveedor, contratista, prestador de servicios o causante fiscal) acto por el cual el auditor, aparte de poder constatar por inspección visual las características, existencia física, capacidad y operatividad de la persona física o moral visitada, solicita personalmente la información necesaria para cumplir con sus objetivos y requerimientos de Auditoría.

Las compulsas en este caso deberán reunir los siguientes requisitos legales y oficiales:

1. Existencia previa de un oficio girado por la autoridad fiscalizadora competente a la persona obligada a la compulsas, documento que deberá estar legalmente fundamentado, indicando claramente el objeto de la intervención y los nombres de los auditores responsables de su realización.
2. A la presentación del personal o auditores en las oficinas e instalaciones del compulsado, exhibir el oficio e identificarse a satisfacción.
3. Levantar acta administrativa en la que se haga constar declaraciones y explicaciones del compulsado, así como certificación de que le fueron devueltos a satisfacción los documentos, informes y, en su caso, equipo que se hubiera facilitado a los auditores para la realización de su trabajo. La estructura y contenido de las actas administrativas se estudian y comentan a continuación.

Actas Administrativas

En el ejercicio de la función de fiscalización, los auditores que la llevan a efecto pueden vivir situaciones en las que tiene que dejar constancia de acciones desarrolladas, situaciones observadas, declaraciones verbales de personas, etcétera. Para lo anterior, la fiscalización maneja un instrumento o documento formal que oficializa y permite dejar constancia por escrito de lo realizado, a la vez que también permite obtener firmas que certifican la realidad y veracidad de lo estudiado; el instrumento de referencia recibe el nombre de acta administrativa.

En la práctica de la fiscalización, la experiencia indica que este tipo de documento se instrumenta, entre otras, en situaciones como en las que se mencionan a continuación:

- a) Para hacer constar oficialmente cambios de funcionarios. En estos casos el objetivo es oficializar la fecha de toma de posesión y/o entrega de un cargo como medida para delimitar responsabilidades; en el mismo instrumento se deja constancia de la situación documental y de trabajos en el punto en que se encontraban al operar la toma de posesión o entrega, también permite dejar constancia de la situación que guardan los recursos financieros, humanos y materiales inherentes al cargo objeto de la acción.
- b) Hacer constar la situación y forma en que se inicia, se desarrolla y se concluye una visita física de compulsión.
- c) Cuando en razón de la función de fiscalización, el auditor detecta irregularidades que en principio son establecidas unilateralmente por él mismo, el acta permite hacer constar declaraciones por parte de los involucrados en relación con los actos o hechos que se les imputan; En este sentido el acta permite hacer constar el derecho de audiencia que se establece constitucionalmente y que desde el punto de vista legal y penal es requisito para generar acciones en este sentido. También el acta sirve para hacer constar declaraciones de terceras personas, que sin estar directamente relacionadas en las irregularidades, tienen conocimiento de hechos o situaciones con relación a las mismas, que pudieran aportar información en el esclarecimiento o definición de las irregularidades.

Es conveniente hacer notar que cuando se habla de irregularidades, éstas pueden ser de tres tipos:

- Las que representan negligencia o responsabilidad de tipo administrativo, o que derivan de incumplimiento de disposiciones legales y normativas o políticas, y que no representan una afectación o perjuicio material al erario federal.
- Las que en su realización afectan al erario federal en forma económica o material, bien sea por descuido, fraude o peculado y que, consecuentemente, deben generar una recuperación de carácter económico y que pudieran llegar a ser sancionables, económica y corporalmente.
- Mixtas, o sea, la combinación de las dos que se mencionan en los párrafos anteriores.

Las actas administrativas pueden ser formuladas o levantadas a las siguientes personas:

- Servidores públicos al servicio de entidades y dependencias de la Administración Pública Federal.
- Particulares, personas físicas.

- Particulares, personas morales en cuyo caso la actuación deberá realizarse con el representante legal quien deberá identificarse y demostrar su representatividad.¹⁰

Puesto que el contenido de las actas administrativas es tan variable como la situación a las que pueden referirse, no es posible tratar exhaustivamente reglas para su formulación; sin embargo, la experiencia permite identificar la estructura y requisitos mínimos que las mismas deben observar.

Generalidades

La preparación de un acta deberá reunir las siguientes características:

- Elabora a renglón seguido.
- Cuando al término de un párrafo, después de un punto y aparte, exista espacio en el renglón, éste debe cancelarse con guiones.
- Si al estar redactando el acta se detecta la existencia de errores en la mecanografía o redacción, deberán evitarse borrones y enmendaduras en el documento.

Las actas administrativas pueden ser descriptivas, de preguntas y mixtas, de acuerdo a la forma como se desarrolle la exposición del interesado.

Descriptiva. Después de presentar el auditor la diligencia deja que el interesado conteste por medio de declaraciones lo que considere conveniente y en la forma que crea necesario; es decir, permite que exponga los hechos y que haga sus comentarios a favor o en contra de la exposición del auditor.

Preguntas. Previamente o sobre la marcha el auditor prepara una serie de preguntas que desea sean respondidas por el interesado; en esta forma, la declaración se desarrolla como si fuera un interrogatorio. Este tipo de acta permite ir guiando la declaración a los puntos que el auditor considere importantes.

Mixta. Cuando el auditor permite que el interesado desarrolle sus declaraciones en forma descriptiva y cuando éste termine con las mismas, en una sección de "Aclaraciones" solicita, por medio de preguntas y respuestas, aclaración o ampliación de la información proporcionada.

¹⁰ **Nota:** El levantamiento de cualquier acta administrativa deberá consultarse previamente con funcionarios de alto nivel, responsables de la fiscalización, para obtener su autorización de aplicación; en la consulta, se les deberá transmitir a estos funcionarios el porqué se pretende levantar, los antecedentes del caso que se revisa o estudia, qué se busca con su implementación y cómo se pretende manejar el levantamiento.

En algunas ocasiones para agilizar la formulación de declaraciones por parte del interesado y una vez que se ha escrito y comunicado la "diligencia" por parte del auditor, se pueden transcribir literalmente las declaraciones como las vaya comentando el interesado; o bien, sosteniendo previamente diálogo con el mismo, efectuar un resumen de los aspectos que se comentan previo consentimiento del declarante.

Es indispensable que las actas se levanten con dos testigos de asistencia que corroborarán los hechos en caso de que el declarante se niegue a rendir su declaración, o que habiéndola rendido se niegue a firmar el acta.

Cuando no existan personas que se quieran prestar como testigos de asistencia en el acta (caso poco común), uno o dos de los auditores que no intervenían en la diligencia pueden fungir como testigos de asistencia.

Las actas deben formularse en original y considerar como mínimo tres copias, pudiendo hacerse con copias al carbón o formularse un original y sacar copias fotostáticas; en este último caso, las firmas se obtendrán después de las copias, para que las actas presenten firmas autógrafas. Se deberán firmar al calce y margen de la misma.

En función de la disponibilidad de medios con que se cuente al momento de levantar las actas, éstas podrán hacerse por computadora, mecanografiadas o manuscritas, teniendo la misma validez.

En caso de que durante el desarrollo de la acción se considere necesario anexar al acta documentación que complemente o apoye las especificaciones en ella anotadas, deberán numerarse en forma progresiva dichos documentos y presentarse como anexos, referenciándolos dentro del acta en aquellos lugares que en el transcurso de la redacción se haga necesario.

Es conveniente que en el momento de levantar las actas se evite la presencia de personas ajenas a las que se citan en el documento, como pueden ser superiores jerárquicos o compañeros de trabajo que pueden influir al interesado en las declaraciones o comentarios que vierta, o que limite su libertad de declaración al sentir que sus comentarios pueden no manejarse en forma confidencial.

4.6 PAPELES DE TRABAJO

Dentro de la fiscalización, se da el nombre de papeles de trabajo al conjunto de cédulas y documentos que contienen la información obtenida por el auditor en su revisión, así como la descripción de las pruebas de auditoría realizadas, los procedimientos aplicados y sus resultados, con los cuales sustenta y apoya las observaciones, recomendaciones, acciones, opiniones y conclusiones contenidas en el informe correspondiente.

Los papeles de trabajo representan las siguientes ventajas:

1. Son la salvaguarda del informe que elabora y presenta el auditor, en virtud de que contienen todos los datos que sirvieron de base para formularlo y fundamentarlo.
2. Debido a que el titular de la unidad fiscalizadora, que es quien firma los informes por los que se dan a conocer los resultados, no interviene materialmente en la ejecución de la auditoría, los papeles de trabajo le son de utilidad para verificar y comprobar que el trabajo llevado a efecto, se realizó de acuerdo con los objetivos previstos y cumplió con las políticas, normas y procedimientos de auditoría preestablecidos, no habiéndose omitido hechos de importancia en la revisión.

El estudio de papeles de trabajo obliga a recordar lo que establecen las Normas Básicas de Auditoría Interna Gubernamental, que en la sección de normas generales establecen:

"Honestidad y confidencialidad"

Todo auditor debe desarrollar su trabajo con probidad; se abstendrá de utilizar la información obtenida para beneficio propio o de terceros y conservará el carácter confidencial de su actividad.

Esta norma encuentra su principal aplicación en los papeles de trabajo, los cuales deben considerarse como propiedad del auditor y estrictamente confidenciales, ya que contienen información que no puede mostrarse a terceros, pues podrían originar un perjuicio directo o indirecto a la entidad que se audita; esta restricción debe considerarse extensiva para el personal de la entidad o dependencia auditada, quien tampoco debe conocer los papeles de trabajo, pues también podría enterarse de los resultados obtenidos, rutinas y métodos de trabajo y podría prevenir a posibles responsables o a sí mismos, encubriendo malos manejos o posibles errores.

Los papeles de trabajo sólo deben ser mostrados a personas ajenas a la entidad fiscalizadora, con el consentimiento previo y expreso del titular de la misma, siempre y cuando la exhibición sea hecha por personal de la entidad fiscalizadora que está familiarizado con el contenido de los papeles y está capacitado para dar explicaciones sobre los mismos.

También son el nexo que une los datos contenidos en los registros y libros de contabilidad y el informe final de la auditoría, por lo tanto, deben reunir una serie de requisitos indispensables para poder dar calidad a dicho informe.

El contenido de los papeles de trabajo depende de diferentes circunstancias, aun tratándose de la misma partida. Las partidas cambian de dependencia a dependencia y de año con año; por lo tanto, no se pueden dar reglas generales acerca de lo que deben contener los papeles de trabajo de cada sección que se examina; sin embargo, el auditor debe tener en mente las siguientes reglas o normas antes y después de concluida la revisión, para que sus papeles de trabajo sean adecuados.

Antes de iniciar el trabajo y durante su desarrollo:

- I. Comprensión absoluta del significado de la cuenta o grupo de cuentas que se vayan a examinar; Es indispensable que se conozca el mecanismo contable de la cuenta y lo que contiene o debe contener. El auditor nunca deberá desconocer estos aspectos y no tendrá por qué limitarse en investigar acerca de éstos con su inmediato superior, ya que él está precisamente para orientarlo y dirigirlo. La falta de comprensión de este aspecto, redundará en un trabajo de baja calidad y al mismo tiempo le impedirá al auditor adquirir experiencia en su desarrollo profesional.

2. Comprensión absoluta de los procedimientos que van a utilizarse en la revisión. Antes de empezar a trabajar, el auditor debe leer el programa de trabajo relativo y escuchar cuidadosamente las instrucciones que se le den; debe entender el enfoque de los procedimientos, su objetivo y la razón de la extensión de los mismos. No deberá nunca concretarse a desarrollar mecánicamente los procedimientos, pues esto le llevará a un retraso en su desenvolvimiento profesional y a un resultado deficiente en su trabajo. Deberán hacerse las consultas necesarias con el auditor o supervisor encargado de la auditoría, para comprender los objetivos de los procedimientos; sin embargo, antes de hacer la consulta, deberá tratar de comprenderlos él mismo.

3. Importancia relativa de la partida sujeta a revisión en relación con el panorama general de la auditoría. Esto es de suma importancia, ya que una vez que el auditor se ha percatado de la importancia que tiene la cuenta o partida que está revisando con relación al panorama general, podrá formarse un criterio acerca de la extensión que debe darse al trabajo. Se puede citar el ejemplo siguiente: las instrucciones del encargado han sido "Una vez seleccionado un mes de gastos, deberán examinarse las tarjetas auxiliares de los mismos, eligiéndose las partidas más importantes de cada una de ellas para su examen individual". El procedimiento asentado es muy genérico y el auditor, al llevarlo a la práctica, puede caer en el error de revisar partidas de escasa o nula importancia dentro del cuadro general de los resultados de la dependencia, ya que, por ejemplo, el total de gastos puede ser de dos millones de pesos y cinco subcuentas no tengan saldos superiores a cinco mil pesos cada una y las partidas principales de las mismas no excedan de 200 pesos. Si el auditor no aplica su criterio y cumple al pie de la letra con el trabajo que se le encomendó, revisará partidas que en conjunto no sobrepasan los 1,000 pesos. Como se observa en este ejemplo, la comprobación examinada será de muy poca importancia en relación con el total. Sin embargo, el auditor no debe decidir por sí mismo la extensión que va a dar a los procedimientos de auditoría ni tampoco dejar de examinar alguna partida si no es con el consentimiento del auditor o supervisor encargado del trabajo; pero sí está en libertad y en su derecho de hacerle saber su opinión.

Cuando se ha concluido la revisión:

4. Tener dominado el contenido de la partida revisada. Una vez aplicados los procedimientos de auditoría, el auditor deberá estar en posibilidad de rendir su opinión acerca de la naturaleza de la partida que revisó.
5. Haber obtenido la información suficiente y competente que sirva para expresar la partida. Si el auditor se ha preocupado por conocer el mecanismo contable de la cuenta a examinar, así como también si ha entendido la intención y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados en función a la importancia de la misma; y si al término de su revisión domina el contenido y características de la citada cuenta, podrá estar en posibilidad de expresar su opinión sobre la partida examinada.

En esta etapa del trabajo, es donde el auditor debe tener mayor cuidado, pues de nada servirán los esfuerzos realizados si no se describen en los papeles los procedimientos llevados a cabo y se expresa el resultado a que se llegó con la aplicación de los mismos. Debe tenerse siempre presente que los papeles de trabajo han de pasar por muchas manos después de terminados y, por lo tanto, deben ser claros y concisos. También debe cuidar que el contenido de los papeles de trabajo estará al alcance no sólo de los miembros de la entidad fiscalizadora sino, en algunas ocasiones, de terceras personas que pudieran desconocer a fondo la contabilidad y la auditoría.

Por último, debe tenerse presente que los papeles de trabajo es, en última instancia, la única prueba del trabajo llevado a cabo.

No es posible tipificar los documentos y cédulas que integran los papeles de trabajo, ya que éstos varían de acuerdo a cada tipo de auditoría; al respecto baste mencionar que mientras una revisión financiera es en alto porcentaje cuantitativo, las auditorías administrativa y de legalidad son en su mayoría de carácter cualitativo; no obstante lo anterior, sin pretender ser exhaustivo, a continuación se presentan las características de los siguientes tipos de auditoría:

Auditoría financiera

Auditoría administrativa

Auditoría técnica

Auditoría financiera. Como se mencionó con anterioridad, este tipo de revisión puede realizarse en dos vertientes:

- a) Revisión de estados financieros
- b) Revisión de estados presupuestarios

Independientemente de cualesquiera de las vertientes indicadas, las cédulas que integran los papeles de trabajo en este tipo de intervención se pueden clasificar de la siguiente manera:

1. Balance General; Estado de Resultados; o Estado del Ejercicio Presupuestal por Capítulos.
2. Cédulas sumarias. Presentan un conjunto o grupo de cuentas o partidas presupuestales.
3. Cédula analítica. Describe las partidas o situaciones que han sido revisadas y comprobadas en cuentas contables o partidas presupuestales.
4. Cédula subanalítica. Contiene ampliación de procedimientos vinculados con una cédula analítica, aplicados sobre el desglose de una, varias o todas las cifras contenidas en la misma.

Todos los papeles de trabajo deben reunir ciertos datos que sirven para su identificación y que son los siguientes:

1. Características de la Dirección que se audita
2. Dependencia auditada
3. Partida revisada
4. Fecha de la revisión
5. Fecha en que se elabora la cédula
6. Iniciales de la persona que formula la cédula
7. Iniciales del encargado que revisa la cédula

8. Iniciales del supervisor que aprobó en definitiva el trabajo
9. Índice
10. Fuentes y alcance

La explicación del trabajo desarrollado por el auditor se anota en papeles de trabajo y cédulas de auditoría a través de lo que se conoce como "marcas de auditoría"; éstas representan signos que el auditor anota inmediatamente después de la información que contienen dichas cédulas, explicando al calce de las mismas su significado para dejar evidencia de las investigaciones y el trabajo realizado. Las marcas de auditoría se anotan en papeles de trabajo con lápiz rojo para resaltarlas, y su significado se redactará en forma resumida, refiriéndose especialmente a consignar las técnicas de auditoría aplicadas, los puntos débiles de control localizados, las irregularidades observadas y las aclaraciones especiales sobre determinada partida o concepto.

La experiencia indica que en toda elaboración de cédulas de auditoría existen técnicas que se aplican constantemente, y que originaría mucha inversión de tiempo estar anotando y explicando todas las situaciones que se presentan. Lo anterior ha dado origen a lo que se conoce como "marcas estándar de auditoría". En el ejercicio de las funciones de auditoría y fiscalización no existe una predeterminación de las marcas que debieran considerarse como estándar; sin embargo, a continuación nos permitimos sugerir las siguientes:

-  Sumas y operaciones aritméticas correctas
-  Sumas cuadradas
-  Cotejado contra mayor o estado de ejercicio del presupuesto
-  Cotejado contra auxiliares patrimoniales o presupuestales
-  Inspeccionado físicamente
-  Circularizado
-  Circularizado - contestado

Las marcas antes mencionadas son generales y pueden ser anotadas en papeles de trabajo, cuando proceda su aplicación, sin necesidad de explicarlas.

Cualquier otra observación diferente a los conceptos antes indicados, o en su caso procedimiento utilizado que se pretenda marcar en los papeles de trabajo o cédulas de auditoría, deberá anotarse con un número encerrado en un círculo, el que deberá volverse a anotar en la parte inferior de la cédula, explicando claramente el objeto de la marca, por ejemplo:

- ① Se revisó factura original del proveedor a nombre de (dependencia auditada), la cual contiene RFC, siendo correctos sus cálculos aritméticos; la adquisición se realizó en términos de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Prestación de Servicios del Sector Público. No se formuló pedido CS-1. Se observó aviso de alta debidamente refrendado por el almacén, habiéndose formulado tarjeta de control por los equipos que comprende, existiendo resguardos debidamente actualizados.
- ② Equipo que se encuentra abandonado y fuera de control CS-2.

En caso de existir varias observaciones dentro de una misma cédula, se deberán signar números consecutivos: 1, 2, 3, 4, 5, etcétera.

En cada cédula se deberá iniciar este tipo de numeración de marcas.

Cuando se pretenda referenciar o cruzar dos o más cifras iguales dentro de una misma cédula que faciliten un amarre o identificación, deberá utilizarse una letra minúscula encerrada en un círculo la que deberá anotarse a la derecha de cada cifra o cantidad. Se deben observar las mismas reglas indicadas para las observaciones, por lo que respecta a consecutividad (asignar letras consecutivas: a, b, c, etcétera, en caso de ser necesario referenciar otras cifras diferentes) y en cuanto a iniciar nueva identificación de marcas en cada cédula.

Con anterioridad, al mencionar los datos, requisitos mínimos de identificación y contenido que deberían observar las cédulas de trabajo, se hace mención a lo que se conoce como "índices". Los índices son claves que se anotan en el ángulo superior derecho de la cédula, utilizando lápiz color rojo y que sirven para facilitar la ordenación, archivo y rápida localización de las cédulas, así como también permiten cruzar el trabajo entre diferentes cédulas cuando existe coincidencia de cifras, efectos y trabajos realizados.

También en este sentido la práctica profesional no ha establecido una estandarización para el uso de índices. Los métodos más usuales para codificar papeles de trabajo son:

- Numérico
- Alfabético
- Alfanumérico

Para una auditoría de estados financieros, el sistema de índices utilizado generalmente es el alfanumérico.

Auditoría administrativa

Los papeles de trabajo en auditoría administrativa son la evidencia escrita de los procedimientos de auditoría desarrollados en entrevistas e investigaciones, así como la fuente de datos que se hace necesaria para la formulación de un dictamen o informe en el que se deje evidencia suficiente y competente que apoye las conclusiones plasmadas en el mismo. En dichos papeles de trabajo se deja evidencia de las tres fases que comprenden la realización de una auditoría de este tipo, es decir, la planeación, ejecución e informe.

Los papeles de trabajo en una auditoría administrativa se pueden clasificar en dos formas:

Generales. Son documentos de carácter administrativo que justifican y autorizan la auditoría correspondiente, así como correspondencia cruzada entre el auditor y las entidades auditadas, para pedir información o aclarar dudas. También comprende cédulas y controles de la auditoría e información general de la dependencia auditada.

Específicos. Son documentos, cédulas de trabajo, cuestionarios, etcétera, que representan el trabajo de detalle desarrollado por el auditor, aplicando la metodología existente, así como pruebas y procedimientos que le permiten obtener evidencia suficiente y competente para opinar sobre la razonabilidad de controles, sistemas y procedimientos administrativos que tiene establecidos la dependencia auditada y en su caso apoyan la presentación de irregularidades detectadas.

En cuanto al contenido de las cédulas que se formulan en una auditoría administrativa, son aplicables las características comentadas en la Auditoría financiera.

Se sugiere un proyecto de índice de papeles de trabajo para auditoría administrativa, que puede servir como guía de elaboración de los mismos en una auditoría de sistemas, teniendo siempre presente que en virtud de la diversidad de procedimientos en las áreas auditadas, se podrán presentar variantes (deben ser mínimas) que modificarán su estructura.

4.7 INFORMES Y SEGUIMIENTO

La parte más importante de todo el proceso de la función de auditoría, lo representa el informe de resultados; la importancia de estos documentos radica principalmente en que:

- Son la base para que la administración de las dependencias y entidades auditadas tomen las acciones que correspondan en interés de las mismas.
- Representan el medio por el que se comunican los resultados y las sugerencias.
- Son generalmente el único documento derivado del trabajo de la revisión de auditoría que llega a conocimiento de terceras personas.

De lo anterior puede decirse que a través del informe se evidencia directa o indirectamente la calidad del trabajo realizado, la capacitación y profesionalismo de los auditores que ejecutan la revisión y el conocimiento que los mismos tienen de la dependencia o entidad auditada. Las características y contenido de los informes varían de acuerdo al tipo de auditoría de que se trate, así como de las características y funciones de las entidades fiscalizadoras que lo emiten; en razón de lo anterior en este apartado no se pretende entrar en detalle de las diferentes formas y contenidos de los informes y comunicaciones que se manejan en la Administración Pública Federal, sino comentar los aspectos generales sobre el tema.

Si los informes representan el medio por el que se comunican los resultados de las auditorías, es conveniente enunciar las formas de comunicación que en este sentido se maneja en la Administración Pública Federal:

Memorandos. Documentos oficiales por los que se comunican situaciones, instrucciones, acciones y resultados. Normalmente son de carácter interno y se formulan para distribución dentro del ámbito de una entidad o dependencia específica.

Oficios. Presentan las mismas características de los memorandos, con la diferencia de que se formulan para comunicar asuntos fuera del ámbito de la entidad o dependencia emisora.

Atenta Nota. Documento extraoficial o informal que comunica asuntos en forma interna.

Circulares. Documento oficial por el que se giran instrucciones, procedimientos, etcétera, para ser considerados y atendidos por diferentes unidades administrativas o áreas dentro de la entidad o dependencia, o bien, destinados al conocimiento de diferentes personas (unidas por un fin común) ubicadas fuera del ámbito de entidades y dependencias.

Una vez que se han definido las formas tradicionales de comunicación dentro de la Administración Pública Federal, entraremos al detalle de los informes de auditoría:

- a) Atendiendo a su forma de presentación
 - Informal
 - Oficial
- b) Atendiendo a su contenido

- Informes contables
- Informes presupuestales
- Informes financieros
- Informes administrativos
- Informes técnicos
- Informes de legalidad
- Mixtos

Esta clasificación atiende al tipo de auditoría al que corresponda el informe que se presenta.

c) Atendiendo a su extensión

- Tarjetas
- Informes cortos
- Informes largos

Por lo que se refiere a la calidad del contenido de los informes, en su elaboración deberá cuidarse en forma especial la atención y aplicación de los siguientes aspectos:

1. Precisión.
2. Claridad.
3. Concisión.
4. Lenguaje.
5. Oportunidad.
6. Tono de los comentarios.
7. Presentación

En lo posible, cuando los resultados lo ameriten y el tipo de revisión lo permita, el auditor deberá procurar apoyar sus informes con el uso de fotografías, cuadros, diagramas, etcétera; recordando aquel viejo refrán que dice “una imagen vale más que muchas palabras”.

Por lo que se refiere al proceso de elaboración y estructura de los informes, ver en la figura 1.

Si bien, como se ha reiterado los informes representan una parte importante del proceso de Auditoría, el proceso no estaría completo si no se tratara lo que en el medio de la fiscalización se conoce como “seguimiento”. Lo anterior quiere decir que todos los resultados, cualesquiera que sea su naturaleza, que se obtengan del proceso de Auditoría, no tendrían validez o utilidad si no generan una acción de carácter correctivo o bien una justificación lógica y razonable a su falta de implementación.

En el sentido que se indica, debe considerarse como obligación del auditor el efectuar un seguimiento de las observaciones o acciones sugeridas en su informe, para tener la absoluta seguridad de la realización y aplicación de tales medidas. Los diferentes ordenamientos existentes, como la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento, el Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública y la Ley de la Auditoría Superior de la Federación otorgan facultades a las dependencias y entidades de fiscalización para la implementación de estas acciones de seguimiento.

Por lo anterior deberá ser obligación y cuidado del auditor establecer los controles necesarios sobre resultados comunicados, independientemente de las características de los mismos y que en forma enunciativa pudiera dar origen a:

- Recomendaciones.
- Pliegos de observaciones.
- Pliegos de responsabilidades.
- Deductivas.
- Oficios de señalamiento.
- Denuncias penales.

En dichos controles los asuntos deberán mantenerse vigentes hasta en tanto el auditor no se satisfaga en forma oficial y fehaciente, no nada más de las acciones implementadas, sino de los resultados generados con motivo de dicha implementación.

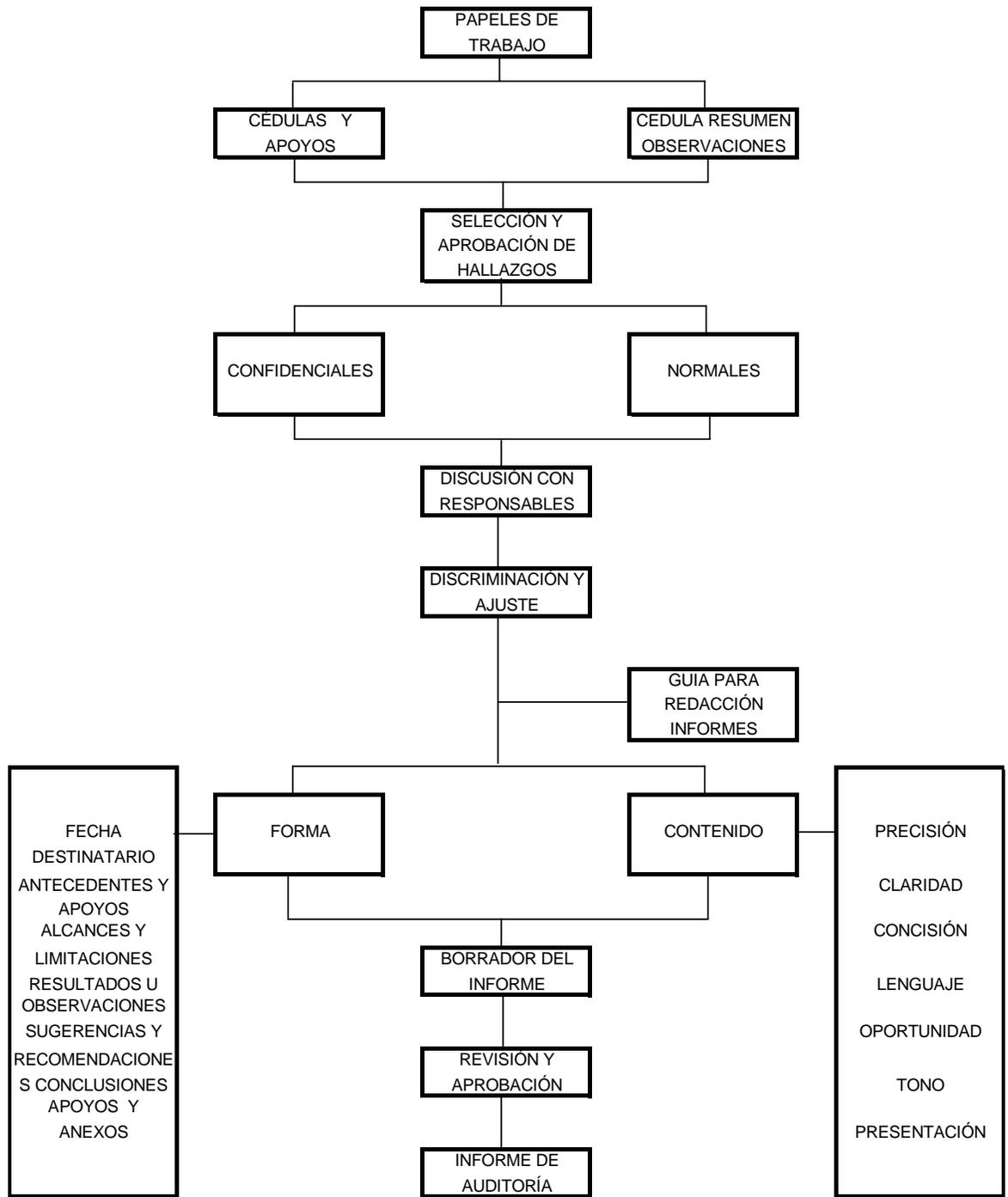


Figura 1

4.8 AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

La fiscalización que se ejerce por el Poder Legislativo a través de la AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN (ASF), nace del principio general del derecho, que impone al administrador de bienes ajenos, la obligación de rendir cuentas sobre su gestión, en el ámbito de la Administración Pública. Este principio se traduce en el derecho incuestionable de los ciudadanos a conocer el origen y destino de los fondos que constituyen la Hacienda Pública, en cuya formación han participado como contribuyentes. En razón de este derecho, todas o casi todas las naciones del mundo, sin distinción de sus regímenes políticos, han instituido órganos encargados de vigilar y evaluar la acción administrativa y financiera de sus gobernantes.

En los países democráticos como el nuestro, regidos por la división de poderes, los órganos legislativos de representación popular añaden a su función estrictamente legislativa la de fiscalizar la gestión gubernamental con objeto de que el pueblo, por conducto de sus representantes, esté informado tanto de la legalidad, eficiencia y eficacia con que se han recaudado los fondos públicos, como de la honradez y eficiencia con que han sido aplicados. Esta función fiscalizadora se asigna a órganos técnicos especializados que por disposición constitucional tienen como misión primordial comprobar que las transacciones financieras gubernamentales se apeguen a la ley y a las normas establecidas al respecto.

En razón de lo anterior, se identifican estas instituciones como organismos superiores de fiscalización y control gubernamental y son superiores porque:

- Su ámbito de acción se extiende a todo el Sector Público.
- Se realiza hacia el interior del propio Sector Público, conservando independencia.
- Es efectuada en última instancia por el Poder Legislativo.

Las acciones de revisión de esta entidad fiscalizadora, en muchas ocasiones se realizan a más de dos años de haberse efectuado las operaciones por parte de dependencias y entidades que auditan y que su Informe de Resultados se presenta a un año tres meses después de cerrado el ejercicio fiscal a que corresponde; todo lo anterior se refleja en las siguientes desventajas:

- a) Extemporaneidad en la presentación de sus resultados
- b) Falta de oportunidad en la realización de sus revisiones y evaluaciones

Es conveniente hacer notar que si bien se incorpora la presentación del Informe de Avance de la Gestión Financiera, la propia Ley restringe la actuación de la ASF al establecer de manera precisa:

“Únicamente podrá auditar los conceptos reportados en él como procesos concluidos por los Poderes de la Unión y los entes públicos federales”;

“Las observaciones que deriven de las revisiones que se indican serán notificadas a más tardar el 31 de enero del año siguiente a la presentación de dicho informe (De Avance de la Gestión), con el propósito de que sus comentarios se integren al informe del Resultado de la revisión de la Cuenta Pública correspondiente;

La Auditoría Superior de la Federación, tendrá un plazo improrrogable que vence el 31 de marzo del año siguiente a aquél en que la Cámara, o en su caso, la Comisión Permanente, reciba la Cuenta Pública, para realizar su examen y rendir en dicha fecha a la Cámara, por conducto de la Comisión, el informe del resultado correspondiente, mismo que tendrá carácter de público y mientras ello no suceda, la Auditoría Superior de la Federación deberá guardar reserva de sus actuaciones e informaciones.”

El rezago en la comunicación de resultados por parte de la Auditoría Superior de la Federación, tiene como consecuencia que algunas sanciones en términos de la Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, prescriban. De la misma manera, intervenir sobre hechos consumados, puede dar origen a falta de oportunidad para realizar sus acciones de fiscalización; un ejemplo puede ser las indemnizaciones de predios donde se asentará el vaso de una presa, que cuando se inundan, ya no puede ser verificada la razonabilidad de los pagos efectuados por la propia indemnización.

Como complemento de lo anterior, conviene destacar que la Cámara de Diputados, debate la Cuenta Pública en el seno de la misma, en el mes de diciembre del año de su recepción, de este debate se expide el "Decreto por el que se revisa la Cuenta Pública". Lo anterior evidencia incongruencia en las disposiciones legales dado que el Informe de Resultados de una Cuenta Pública que presenta la ASF, lo recibe la Cámara de Diputados tres meses después de que la misma ha sido discutida y fue expedido el decreto correspondiente, no existiendo formal y oficialmente procedimiento legal para considerar con posterioridad los resultados que presenta la citada ASF.

En conclusión, el Informe de Resultados debería entregarse antes de que la Cámara discuta la Cuenta Pública correspondiente, lo que convertiría dicho informe en un insumo más para enriquecer el dictamen que formula la Cámara y generar con tiempo y oportunidad las acciones sugeridas por ésta.

La nueva Ley de Fiscalización Superior de la Federación, otorga amplias facultades a la ASF para fincar responsabilidades resarcitorias en contra de servidores públicos y/o personas físicas y/o personas morales, sea en forma directa, solidaria y/o subsidiaria. Estas sanciones tienen el carácter de créditos fiscales, se fincarán en cantidades líquidas y se harán efectivas conforme al procedimiento administrativo de ejecución que establece la legislación aplicable. Los servidores públicos, las personas físicas y las personas morales sujetas a sanción podrán solicitar ante la propia ASF la reconsideración de la misma sanción o promover juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Se otorgan a la ASF facultades para solicitar información a instituciones financieras y de crédito, siempre y cuando la misma esté relacionada con la recaudación, administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales, con la única restricción de mantener reserva o secrecía hasta en tanto no se derive de su revisión el señalamiento de observaciones en el informe de resultados, el fincamiento de responsabilidades o la denuncia penal correspondiente.

Además de las atribuciones previstas por la Ley, la ASF realiza, a solicitud de la Cámara de Diputados, algunos otros trabajos de apoyo a la misma, por ejemplo, el análisis y comentarios del Plan Nacional de Desarrollo, y de los informes que presenta el Gobierno Federal.

Es indiscutible que la nueva Ley de Fiscalización Superior de la Federación y su entidad Auditoría Superior de la Federación, presentan importantes avances respecto de su predecesora Contaduría Mayor de Hacienda; sin embargo, falta mucho por avanzar, a fin de darle a esta instancia de fiscalización una mayor autonomía de gestión y mayor oportunidad en su intervención, así como en la comunicación de resultados que permitan hacer más eficiente su gestión.

Código de Ética

Mención especial debe hacerse del documento denominado “Código de Ética Profesional de la Auditoría Superior de la Federación”, emitido por esta institución, en el año de 2001. Si bien, no forma parte del marco jurídico de actuación de la ASF, es un documento importante por ser el primer antecedente de esta naturaleza en la Administración Pública Federal. Esta dirigido exclusivamente al personal de esta Institución y establece las reglas de actuación que el mismo debe cumplir en su comportamiento para con la Institución y los “clientes” de la misma, identificados como dependencias y entidades de la propia Administración Pública Federal.

La Ley de Fiscalización Superior de la Federación, establece en su artículo 14, que la revisión y fiscalización superior de la Cuenta Pública tienen por objeto determinar:

- I. Si los programas y su ejecución se ajustan a los términos y montos aprobados;
- II. Si las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, se ajustan o corresponden a los conceptos y a las partidas respectivas;
- III. El desempeño, eficiencia, eficacia y economía, en el cumplimiento de los programas con base en los indicadores aprobados en el presupuesto;
- IV. Si los recursos provenientes de financiamiento se obtuvieron en los términos autorizados y se aplicaron con la periodicidad y forma establecidas por las leyes y demás disposiciones aplicables, y si se cumplieron los compromisos adquiridos en los actos respectivos;

- V. En forma posterior a la conclusión de los procesos correspondientes, el resultado de la gestión financiera de los Poderes de la Unión y los entes públicos federales;
- VI. Si en la gestión financiera se cumple con las leyes, decretos, reglamentos y demás disposiciones aplicables en materia de sistemas de registro y contabilidad gubernamental, 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;
- VII. Si la recaudación, administración, manejo y aplicación de recursos federales, y si los actos, contratos, convenios, concesiones u operaciones que las entidades fiscalizadas celebren o realicen, se ajustan a la legalidad, y si no han causado daños o perjuicios en contra del Estado en su Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales;
- VIII. Las responsabilidades a que haya lugar; y
- IX. La imposición de las sanciones resarcitorias correspondientes en los términos de la Ley.

Para el logro de estos grandes objetivos, y siguiendo la estructura de organización implementada en la Auditoría Superior de la Federación, se llevan a cabo los siguientes:

Tipo de intervención	Unidad(es) administrativa (s) responsable(s)
Auditorías financiera y administrativa	Dirección General de Auditoría al Gasto Público Federal (AECF) Dirección General de Auditoría de Ingresos Federales (AECF) Dirección General de Auditoría a la Administración Paraestatal Federal (AECF) Dirección General de Auditoría a Recursos Federales en Estados y Municipios
Auditoría de Obras Públicas	Dirección General de Auditoría de Inversiones Físicas Federales (AECF)
Evaluación de programas	Dirección General de Auditoría de Desempeño a las Funciones Productivas y de Infraestructura (AED) Dirección General de Auditoría de Desempeño a las Funciones de Servicio y Desarrollo Social (AED) Dirección General de Auditoría de Desempeño a las Funciones de Gestión Gubernamental y Finanzas (AED) Dirección General de Auditorías Especiales (AED)
Análisis financiero y económico, públicos	Dirección General de Análisis e Investigación Económica (AEPI)

- AECF Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero
- AED Auditoría Especial de Desempeño
- AEPI Auditoría Especial de Planeación e Información

Considerando que bajo la coordinación de la Auditoría Superior de la Federación todas las unidades administrativas mencionadas participan directamente en la formulación del informe de Resultado, a través de aportar los resultados de sus estudios, análisis y revisiones, cada una de dichas unidades en razón de su estructura y creación, atiende objetivos particulares dentro de ámbitos de acción perfectamente determinados.

Obviando objetivos generales de cualquier unidad administrativa, como son el manejo de recursos humanos y materiales (los financieros son a cargo de la Unidad General de Administración), el desarrollo de la capacitación y la coordinación, los principales objetivos de cada unidad se comentan a continuación:

Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero. A esta unidad se adscriben las siguientes Direcciones, quienes de manera genérica tienen su cargo:

a) Dirección General de Auditoría de Ingresos Federales

Le compete la revisión de la Ley de Ingresos de la Federación, en la parte que es competencia del Sector Central de la Administración Pública Federal; tradicionalmente la dependencia que principalmente tiene el manejo y administración de los ingresos es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la que se canaliza la principal atención de la revisión por parte de la Dirección General en estudio.

b) Dirección General de Auditoría al Gasto Público Federal

Le compete la revisión de los egresos (ejercicio presupuestal) en todas las dependencias de la Administración Pública Federal, a través de la práctica de auditorías financieras y administrativas.

c) Dirección General de Auditoría a la Administración Paraestatal Federal

Su ámbito de competencia son las entidades que integran el Sector Paraestatal de la Administración Pública Federal; por las características de dichas Entidades, la revisión que se practica se dirige indistintamente a los renglones del ingreso y del egreso, labor que se desarrolla a través de la práctica de auditorías de carácter financiero y administrativo.

d) Dirección General de Auditoría de Inversiones Físicas Federales

A esta Dirección compete la revisión de las obras públicas previstas en el programa de inversiones del Gobierno Federal tanto en su Sector Central como en el Paraestatal.

e) Dirección General de Auditoría a Recursos Federales en Estados y Municipios

Se orienta a revisar la correcta aplicación de recursos canalizados a estados y municipios por parte de las dependencias de la Administración Pública Federal. No se aplica para los recursos del ramo 33, los cuales por definición de la Ley de Coordinación Fiscal, se consideran recursos propios de estados y municipios

Auditoría Especial de Desempeño. Unidad a la que se adscriben las Direcciones Generales de Auditoría de Desempeño a las:

a) Funciones Productivas y de Infraestructura:

Practicar auditorías de desempeño conforme a los programas de trabajo aprobados, a fin de comprobar la eficacia, eficiencia y economía con que operan las unidades administrativas de los entes públicos sujetos a fiscalización dentro de las funciones de producción e infraestructura, el grado de cumplimiento de objetivos y metas establecidas en los programas de gobierno, proyectos especiales, políticas y estrategias regionales a que se refiera el Presupuesto de Egresos de la Federación y demás ordenamientos aplicables, así como verificar el cumplimiento del marco jurídico correspondiente.

b) Funciones de Servicios y Desarrollo Social:

Auditorías de desempeño, que permitan evaluar la congruencia, eficacia, eficiencia, economía, impacto socio-económico de los programas gubernamentales.

c) Funciones de Gestión Gubernamental y Finanzas:

Auditorías a las Unidades Administrativas de los entes públicos sujetos a fiscalización dentro de las funciones de gestión gubernamental y finanzas y el grado de cumplimiento de objetivos y metas establecidos en los programas de gobierno, proyectos especiales, políticas y estrategias regionales a que se refiere el Presupuesto de Egresos de la Federación.

d) y, Dirección General de Auditorías Especiales:

Realizar auditorías, visitas e inspecciones, conforme a los programas de trabajo en las particularidades de la materia investigada, a fin de comprobar el correcto manejo de los recursos federales, los resultados alcanzados por los entes públicos federales y las entidades fiscalizadas; Verificar que en las auditorías especiales y evaluaciones a los procesos de: creación, fusión, venta o desincorporación de las entidades paraestatales; concesión de servicios públicos federales, y de apoyo para saneamiento financiero, se constate el cumplimiento de la legislación aplicable y que las acciones resulten rentables en términos financieros y socio económicos.

4.9 PROGRAMACIÓN DE ACTIVIDADES

En un órgano de Fiscalización Superior como es la Auditoría Superior de la Federación, los trabajos y las acciones que realiza se efectúan atendiendo tres etapas:

1. Planeación
2. Ejecución
3. Informes

Las dos primeras etapas, serán estudiadas en el presente apartado; la tercera por su amplitud y complejidad, será comentada en el último apartado del presente capítulo.

Entrando al estudio y comentarios de la etapa de planeación, puede decirse que ésta se lleva a cabo en dos fases:

- Programación de la planeación
- Planeación de auditorías

Programación de la Planeación.

Comprende la formulación de programas generales de trabajo, a través de los cuales las diferentes áreas que integran a esta entidad de fiscalización se fijan las líneas generales de acción a seguir durante el desarrollo y ejecución de estos trabajos y responsabilidades que son de su competencia; estos programas, además de fijar las acciones llevan implícito el establecimiento de fechas y plazos para su ejecución y/o terminación, por lo que se puede considerar que en su conjunto representan compromisos formales de sus responsabilidades.

Estos programas generales de trabajo comprenden, entre otras, las siguientes actividades:

Trabajos de Auditoría. Representan y comprenden las acciones de revisión que en los diferentes tipos de auditoría, van a llevar a cabo las diferentes áreas que realizan estas funciones, para cada una de las dependencias o entidades que año con año se seleccionan para la revisión. Al respecto, conviene destacar que considerando la fiscalización de las cuentas públicas que hace la Auditoría Superior de la Federación, esta selección de entidades se realiza tomando en consideración principalmente los siguientes parámetros:

- Importancia del gasto de las dependencias o entidades, en el contexto de la información contenida en la Cuenta Pública a revisar.
- Importancia de los objetivos y metas de las dependencias y entidades, en el contexto de las prioridades del país que principalmente se identifican en el Plan Nacional de Desarrollo y diversos documentos emanados del Sistema de Planeación Democrática.
- Experiencia del seleccionador y su conocimiento de las dependencias y entidades que le permitan identificar áreas de riesgo.
- Acciones de capacitación al personal, seguimiento de resultados obtenidos en revisiones anteriores.

Lo anterior incluye la verificación de que sean atendidas las recomendaciones formuladas a dependencias y entidades; finiquito de recuperaciones que se introducen a través de pliegos de observaciones; oficios de señalamiento y denuncias penales, así como otras actividades de carácter administrativo, tales como evaluación de desempeño del personal, formulación y actualización de archivos permanentes, etcétera.

Los programas generales de trabajo, en su forma, deben contener los siguientes elementos:

1. Mención del área o dirección a la que corresponde el programa correspondiente.
2. Mención a las cuentas públicas sujetas a revisión que comprende el programa o, en su caso, periodo del mismo.
3. Acción, dependencia o entidad que corresponde al programa.
4. Objetivos a cubrir con las acciones a realizar.
5. Metas finales o fin último que se persigue con los trabajos.
6. Actividades previstas en forma estimada para el desarrollo y cumplimiento de los trabajos.
7. Fecha estimada del inicio y, en su caso, de terminación de cada una de las actividades previstas en el programa.
8. Metas intermedias o insumos a obtener y cumplir con cada una de las actividades.
9. Volumen y unidad estimada de las operaciones, en su caso, sujetas a revisión.
10. Personal asignado para la ejecución de las actividades.
11. Espacio para observaciones o comentarios específicos.

Con los documentos que se comentan, se puede decir que se ha configurado la programación de la planeación, que es el primer paso de la planeación y a partir del cual, habiéndose definido dependencias, entidades y en su caso áreas de las mismas sujetas a revisión, se está en condiciones de desarrollar la siguiente fase:

Planeación de Auditorías

Se entiende por ésta, la técnica y metodología, así como el conjunto de trabajos previos a la ejecución de la auditoría propiamente dicha, encaminados a racionalizar la utilización de los recursos humanos e inducir mayor eficiencia en los propios trabajos de auditoría.

En la actualidad las instituciones de fiscalización superior, los órganos responsables de la auditoría gubernamental de las firmas de contadores públicos, tanto nacionales como internacionales, han reconocido la ineficiencia de los viejos esquemas, por los cuales las revisiones se llevan a efecto, en muchas ocasiones, sin ningún objetivo específico o razón de ser o conocimiento anticipado de lo que se esperaba encontrar con las mismas revisiones. Lo anterior originaba la implementación de técnicas y procedimientos de auditoría con mayor o menor profundidad en conceptos, áreas, partidas o cuentas que, o no tenían importancia o que las mismas eran también manejadas y operadas de modo que no justificaban inversión de tiempo y costo, restringiendo los resultados finales de una revisión.

En razón de lo anterior, la planeación de los trabajos de auditoría ha tomado mayor auge y ha permitido el desarrollo y aplicación de técnicas y metodologías especiales para la realización de esta planeación.

La planeación de auditorías puede considerarse como el estudio y análisis general de las actividades y operaciones que desarrolla una entidad o dependencia; así como el estudio y análisis de los sistemas, procedimientos y políticas establecidos por la administración de las mismas, todo lo cual se encuadra y compara con estándares o puntos de control interno, de cuyo resultado se obtiene la definición e identificación de áreas de riesgo a las que se les deberá atender prioritariamente en la ejecución de las auditorías.

En el contexto de todo lo antes enunciado, puede concluirse que los objetivos que persigue la plantación de auditorías son:

1. Inducir a la mayor eficiencia y eficacia las acciones de auditoría, a través de enfocar el trabajo hacia áreas de riesgo, principalmente, teniéndose mayor factibilidad en la obtención de resultados importantes.
2. Mejor y más racional aprovechamiento de los recursos humanos que en la auditoría representan el principal, sino, el único factor de operación de las instituciones de auditoría y fiscalización.
3. Con el conocimiento anticipando de las áreas de riesgo y en consecuencia de los resultados esperados, inducir una mejor y más eficiente administración y control de la auditoría.
4. En auditorías recurrentes, importantes ahorros de tiempo y costo al existir antecedentes y generalidades de las entidades correspondientes.

Para la planeación de auditorías existen varias técnicas o metodologías, para la Auditoría Superior de la Federación, la que más se adaptaría a sus características operativas y estructura orgánica es la que se realiza en tres fases, a saber:

- Estudio y análisis de consideraciones ambientales.
- Revisión analítica de informes y documentos.
- Evaluación de sistemas y procedimientos.

En el estudio y ejecución de las tres fases que se indican, se deberá buscar que las acciones y operaciones de las entidades se encuadren, ajusten o cumplan con los objetivos específicos de control (aspectos mínimos de control interno) que al cumplirse aseguren razonabilidad en los resultados e información de las entidades y que en caso contrario permitan identificar puntos débiles o áreas de riesgo (con probabilidad de error importante) y hacia los que se deberán enfocar principalmente la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría.

En este punto y como se verá después, el auditor podrá estar en posibilidad de formular programas específicos de auditoría *ad - hoc* a los trabajos a realizar.

A continuación se comentan las características de las fases de planeación y los trabajos que comprenden:

4.9.1 CONSIDERACIONES AMBIENTALES

Las llamadas consideraciones ambientales tratan de definir e identificar el entorno en el que se desenvuelven las dependencias y entidades; dicho de otra manera, pretenden dar contestación a preguntas tales como: qué, cómo, cuándo, dónde y por qué de la existencia de las mismas dependencias y entidades, sus operaciones y sus resultados.

Hablar de consideraciones ambientales es hablar de factores internos y externos que inciden en el desarrollo y operación de un ente, factores que pueden afectarlo positiva o negativamente. Sin pretender un estudio exhaustivo de dichos factores y únicamente para dar una orientación sobre lo que éstos son y pueden representar, a continuación se mencionan algunos:

➤ Factores externos

- Situación económica del país y de la actividad en la que se ubican las dependencias y entidades
- Decisiones de carácter político
- Desarrollo de tecnología
- Prioridades y objetivos nacionales
- Problemas sociales
- Mercado nacional e internacional
- Costumbres e ideologías

➤ Factores internos

- Políticas de administración y operación
- Relaciones laborales
- Sistemas y procedimientos de operación
- Estructura organizacional
- Ubicación e instalaciones
- Desarrollo tecnológico

El estudio de las consideraciones ambientales, además de definir e identificar el entorno bajo el cual se desarrollan las actividades y las operaciones de las dependencias y entidades, debe considerar también una cuantificación o determinación del volumen (unidades y valores) de las operaciones realizadas por las diferentes áreas, ya que este elemento servirá de base para evaluar el volumen de trabajo que deberá llevarse a cabo en la auditoría para cubrir las revisiones correspondientes. En razón de lo anterior, las consideraciones ambientales pueden estudiarse a su vez en dos etapas, que junto con los trabajos a desarrollar en la plantación, se presentan a continuación:

Familiarización

1. Objetivos de las dependencias o entidades.
2. Estructura organizacional que incluya nombres de los titulares de mandos medios y superiores.
3. Relación de instalaciones u oficinas, domicilios de ubicación y responsables de las mismas.
4. Formulación de directorio telefónico y extensiones de los principales funcionarios.
5. Identificación de objetivos y metas programáticos, generales y específicos.
6. Identificación de libros, registros y controles principales, y avance en que se encuentran. Este trabajo deberá comprender los correspondientes a aspectos contables, programáticos y presupuestales.
7. Identificación de principales nexos, relaciones y operaciones con otras dependencias y entidades y, en su caso, cuando el ente revisado sea una Unidad Administrativa dentro de una Secretaría de Estado, las relaciones con otras unidades administrativas de la misma dependencia. La identificación deberá comprender tanto aspectos contables, presupuestales y administrativos, como de carácter técnico que se desarrollen en función de su actividad.
8. Obtención de principales circulares emitidas por la entidad o dependencia para normar su operación, así como identificación de principales leyes, reglamentos, acuerdos y decretos, y disposiciones generales emitidas por entidades globalizadoras, que afecten la operación de la dependencia o entidad correspondiente.
9. Efectuar visita de las instalaciones de la dependencia o entidad, formulando memorando descriptivo de las situaciones favorables o desfavorables observadas.
10. Verificación del control, manejo y contenido de los archivos contables, presupuestales y en su caso técnicos.

Revisión General de Información

1. Estados financieros y/o estados de ejercicio presupuestal.
2. Obtención de catálogos de cuentas y/o de partidas presupuestales.
3. Cuantificación de volumen (unidades e importes) de las operaciones realizadas por la entidad, de acuerdo a las características de las mismas. Por ejemplo, cuentas por liquidar certificadas, pólizas-cheque, pedidos, etcétera.
4. Plantilla de personal y tabuladores de sueldos.
5. Estados financieros y presupuestales comparativos.
6. Rendición de cuentas elaboradas por unidades foráneas.
7. Informes de COSEFF (Seguimiento Físico Financiero de Programas).
8. Información programática presupuestal presentada en cuentas públicas.

Aun cuando de menor importancia y siendo de carácter subjetivo, pero que también incide en el desarrollo de las actividades y operaciones de dependencias y entidades, es conveniente mencionar la necesidad de conocer los siguientes factores:

Medio ambiente de las relaciones laborales:

Sustanciales

Circunstanciales

Grupos de interés

Los factores que se indican no se van a detectar en papeles o documentos que maneja la entidad o dependencia, pero el efecto de los mismos debiera ser detectado y observado por el auditor para evaluar su influencia en la buena marcha de las operaciones.

4.9.2 REVISIÓN ANALÍTICA DE INFORMES Y DOCUMENTOS

En esta fase de la planeación, el auditor debe revisar con mayor detenimiento la documentación contable y presupuestal, bien sea a través de aplicación de técnicas de análisis e interpretación de estados financieros, estudio de los anexos y relaciones que detallan secciones o partes de los estados contables y presupuestales, o llegando inclusive a aplicar algunas pruebas directas superficiales, tales como revisión selectiva de algunos registros. Para el caso de información presupuestal, que por sus características acumula operaciones en un periodo determinado, también sería conveniente estudiar los estados mensuales del ejercicio presupuestal, que permitan determinar periodos de fuerte inversión o gasto, que complementados con una observación superficial de los registros presupuestales, darían luz de operaciones extraordinarias.¹¹

Como puede observarse, el objetivo de la revisión analítica, consiste en obtener un conocimiento más específico de las características y montos de las operaciones realizadas por la entidad o dependencia, trabajos que permiten poner al día, cualitativa y cuantitativamente, el conocimiento de las mismas y que representan una fuente efectiva para obtener evidencia necesaria para dar enfoques adecuados a la auditoría.

Al igual que en las consideraciones ambientales, existen factores o información interna y externa; la primera está representada, en parte, por los conceptos vertidos con anterioridad; es decir, el estudio y análisis de la información y documentación manejada y elaborada por la entidad o dependencia; la segunda está representada por estadísticas o estándares que sobre la actividad y operaciones de las dependencias y entidades, podrá obtenerse de otras con características, funciones o actividades similares.

Al respecto, a continuación se comentan algunos de los trabajos o acciones que pueden realizarse para cubrir esta etapa de la planeación:

1. Aplicación de análisis e interpretación de estados financieros sobre las cifras contenidas en estos documentos, tanto del periodo objeto de revisión, como de la información comparativa con años anteriores.
2. Estudio de las tendencias estadísticas de la información presupuestal, obteniendo la aclaración o justificación de las variaciones en el incremento o disminución detectados.
3. Evaluación sobre aplicación de principios de contabilidad utilizados por las entidades.

¹¹ **Nota:** Toda vez que la información financiera, programática y presupuestal esta contenida en el Sistema Integral de Información, sería conveniente que la entidad ASF pudiera disponer de una terminal del sistema y tuviera acceso a la información de todo el Poder Ejecutivo, así como que pudiera desarrollar un sistema que le permita, a partir de la base de datos, extraer y explotar la información para evaluar la razonabilidad, suficiencia y veracidad de la información reportada en el Sistema; lo anterior, independientemente de los ahorros de recursos materiales y humanos que dicho esquema representaría.

4. Obtención de estados de ejercicios presupuestales mensuales, análisis para detección de movimientos extraordinarios e identificación de los mismos en registros, evaluando su razonabilidad.
5. Revisión selectiva y superficial de los controles manejados por las dependencias o entidades sobre el avance programático. En esta parte un elemento adicional de apoyo está representado por los informes de seguimiento físico financiero.
6. Revisión selectiva y superficial de los registros de inventarios (bienes de consumo) y de los correspondientes a almacenes (equipo), para determinar actualización, existencia y contenido.
7. En su caso, identificación de las principales variaciones del presupuesto autorizado (aumentos o disminuciones), evaluando su justificación, o bien, los efectos y ajustes realizados a los objetivos y metas correspondientes.
8. Comparación de la información contenida en cuenta pública con la exhibida y controlada por la entidad o dependencia, identificando variaciones importantes y solicitando explicación o conciliación de cifras y datos.
9. Cruce de información de registros contables presupuestales correspondientes, para validación de cifras.

A manera de ejemplo, en forma enunciativa, no limitativa, a continuación se relacionan algunos de los documentos que son susceptibles de revisión en esta fase y el tipo de trabajo que se realiza sobre cada uno de los mismos:

a) Para Entidades Paraestatales

- | | |
|--|---|
| - Balance general | Razones y proporciones |
| - Estado de resultados | Análisis de principales movimientos |
| - Estado de modificación al patrimonio | Análisis de principales movimientos |
| - Dictamen del auditor externo, Informe Largo, Carta de Sugerencias, seguimiento, variaciones importantes. | Identificación de principales observaciones |
| - Informes de auditoría interna | Conocimientos de principales hallazgos |

b) Para dependencias

- Informes de auditoría interna

- Estado del ejercicio del presupuesto por partidas
- Asignación original
- Modificaciones
 - Adición
 - Ampliación*
 - Reducción
- Asignación modificada
- Estados analíticos de ingresos y egresos y deuda pública (Cuenta Pública)
- Estados comparativos de ingresos, egresos y cuenta doble (año de revisión, respecto del ejercicio inmediato anterior)

4.9.3 ANÁLISIS DE PRINCIPALES SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS

Tercera fase de la planeación que, a diferencia de las dos anteriores, es la que en cierta forma permite una mayor evaluación de los objetivos específicos de control, ya que es a través de los sistemas y procedimientos (el cómo se hacen las cosas), que pueden determinarse las áreas de riesgo específico.

Esta fase de la planeación no implica la realización de una auditoría de sistemas profunda y debe enfocarse a los sistemas más importantes, como a continuación se indica:

Sistemas	Áreas de influencia
Contabilidad y registro presupuestal. Considerando las fases de insumos o documentación que lo alimenta, registro y emisión de informes.	Todas.
Adquisiciones y almacenes. Considerando las fases que van desde el requerimiento o necesidad de los bienes y servicios hasta su contratación, recepción, pago y consumo o destino final.	Adquisiciones y almacenes, incidiendo principalmente en la afectación de los capítulos presupuestarios 2000, 3000, 5000 y en algunos casos 6000.
Elaboración y pago de nómina. Deberá abarcar las fases de contratación, alta, control de movimientos, elaboración y pago de nómina, tanto en pagos a eventuales, base, confianza y, en su caso, honorarios.	Unidad de pagos y caja, personal y recursos humanos; incide principalmente en la afectación del capítulo 1000 y 6000 (obras por administración).

Por lo anterior, a continuación se comentan algunos de los trabajos o acciones que pueden realizarse para cubrir esta etapa de la planeación:

1. Solicitud de manuales e instructivos de operación, bien sea elaborados por las dependencias y entidades a fiscalizar o, en su caso, requeridos a las mismas por entidades coordinadoras o globalizadoras correspondientes.
2. Identificación de las disposiciones legales que afectan la operación de la dependencia o entidad correspondiente, las más representativas son las siguientes: Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento; Ley de Obras Públicas y su Reglamento; Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público y su Reglamento; Decreto por el que se aprueba el Presupuesto de Egresos de la Federación; Manual de Normas Presupuestarias de la Administración Pública Federal, etcétera.
3. Entrevistas con funcionarios principales y/o funcionarios responsables de la operación y manejo de sistemas que se indican, para validar la veracidad y aplicación de los sistemas correspondientes.

Con la información obtenida en los tres trabajos anteriores, diagramar el flujo de formas y operaciones (si es que no se tiene por la dependencia o entidad), para que con apoyo en objetivos específicos de control, se identifiquen áreas de riesgo; esto es, aquellas secciones de los sistemas y procedimientos en los que se rompa el control interno o éste sin ser seguro o confiable, pudiera dar origen a comisión de errores o irregularidades en su operación.

Objetivos específicos de control

En las tres fases que comprende la ejecución de la planeación de las auditorías que se han comentado, es decir, las consideraciones ambientales, revisión detallada de documentación e informes y análisis de principales sistemas y procedimientos, se ha insistido en la necesidad de que su estudio e implementación se lleve a cabo teniendo presentes los objetivos específicos de control.

Los objetivos específicos de control se pueden conceptualizar como los requisitos mínimos que deberán cubrir las operaciones que afectan financiera y presupuestalmente a las dependencias y entidades; es decir, son los requisitos mínimos de control interno que deberán ser atendidos por las dependencias y entidades para, considerar que sus operaciones se realizan en un orden de seguridad, eficiencia, eficacia y honradez. Debe recordarse que las disposiciones legales y normativas en la administración pública federal, son lo que el control interno es para entidades privadas.

Es indudable que el registro de las operaciones entre una dependencia del Poder Ejecutivo (principalmente base presupuestal) y las entidades paraestatales (principalmente base contable), presentan como principal diferencia que mientras una es sobre la base de movimientos de fondos, la otra se apoya en el principio de lo que se conoce como devengado, lo cual origina la existencia de algunos objetivos específicos de control que pudieran no ser aplicables en ambas.

Ejecución de Auditorías

Esta etapa que continúa a la de plantación de auditorías se basa, esencialmente en los resultados obtenidos de ésta; así pueden existir básicamente dos situaciones:

- a) Si de la etapa de planeación instrumentada en una dependencia, unidad administrativa o entidad se determina la inexistencia de áreas de riesgo, la insuficiencia de resultados que ameriten o justifiquen la inversión de tiempo y costo en una revisión detallada, se puede determinar o decidir la no continuación de la auditoría a través de su etapa de ejecución. De alguna manera para esta decisión se atiende a criterios de poca importancia relativa y riesgo probable.
- b) Si de los resultados obtenidos de la etapa de planeación, existen situaciones de riesgo importante, tanto en aspectos administrativos como en operaciones, se justificará la implementación de la segunda etapa, es decir, la ejecución de auditorías, caso al que nos referiremos a continuación.

Corno ha quedado asentado en un esquema de organización del trabajo, todas las actividades de un ente fiscalizador deberán sujetarse a una programación que indique el camino a seguir, la combinación de recursos y el logro de objetivos y metas definidas; lo anterior dentro de un marco de asignación de tiempos que permita controlar la eficiencia y dar seguimiento y/o justificación de desviaciones.

Siendo la etapa de ejecución una consecuencia de la de planeación, el auditor deberá, una vez identificadas las áreas de riesgo, asignar a cada una de ellas objetivos específicos. Así de una auditoría pueden surgir varias revisiones atendiendo al número de objetivos que se establezcan. El objetivo marca en forma sintética la contestación a los siguientes cuestionamientos:

- Qué se va a revisar
- Y para qué se va a revisar

Para cada uno de los objetivos que se establezcan, deberá formularse un programa de trabajo de revisión que contendrá las actividades y/o procedimientos que se van a aplicar para dar cumplimiento o atención al objetivo planteado; en este sentido dichas actividades y procedimientos pueden identificarse en forma simplista como el qué hacer para cumplir el objetivo.

Las actividades y procedimientos han quedado explicados al tratar los temas Técnicas y Procedimientos de Auditoría, Apoyos en las Auditorías y Papeles de trabajo.

Por último, baste mencionar que la última fase de esta etapa de ejecución, y de los propios programas detallados de la misma; Será la elaboración de un resumen de resultados que dará entrada o inicio a la tercera etapa del proceso de Auditoría conocido como de informes.

4.9.4 INFORMES Y SEGUIMIENTO DE IRREGULARIDADES

Al hablar sobre las funciones y atribuciones de la Auditoría Superior de la Federación, se comentó que esta entidad tiene como una de sus funciones primordiales la presentación de un Informe de Resultados de la revisión de las Cuentas Públicas.

Informe de resultados

Este documento se presenta a más tardar el 31 de marzo del año siguiente a aquel en que la Cámara de Diputados recibió la Cuenta Pública de parte del Poder Ejecutivo; es decir, un año tres meses después de cerrado el ejercicio fiscal correspondiente a la Cuenta Pública que se informa.

Este informe presenta prácticamente por excepción las desviaciones e irregularidades que se detectan en las unidades administrativas y entidades que fueron seleccionadas para revisión de detalle; consecuentemente, su estructura comprende panorama económico y exposición breve únicamente de referencia.

Alcance de la revisión. En donde se indican las unidades y entidades seleccionadas para revisión y qué porcentaje de sus operaciones fueron sujetas a proceso de revisión.

Resultados de la revisión y acciones. Se comentan los resultados observados y las acciones a emprender por la Auditoría Superior de la Federación, para la corrección o solventación de los mismos, éstos se presentan tanto por la evaluación sectorial por programas, como por cada una de las dependencias y entidades que fueron sujetas a revisión.

Seguimiento de observaciones y recomendaciones. Donde se informa sobre el avance en el desahogo, aclaración y solventación de desviaciones e irregularidades detectadas en la propia revisión y en trabajos anteriores.

Es conveniente mencionar que este informe se presenta por la Cuenta de la Hacienda Pública Federal.

Los resultados que se obtienen de las revisiones, evaluaciones y análisis que realiza la Auditoría Superior de la Federación, se dan a conocer a las dependencias y entidades, a través de lo que se conoce como "Reuniones de Confronta" que se realizan con la finalidad de que los responsables de la operación formulen aclaraciones o tomen conocimiento e inicien acciones correctivas necesarias.

De manera oficial, dichos resultados pueden dar como consecuencia la generación de cualesquiera de las siguientes acciones por parte de esta entidad fiscalizadora:

Oficios de recomendaciones. A través de estos documentos se da a conocer a las dependencias y entidades que integran la Administración Pública Federal y que fueron sujetas a revisión por parte de la Auditoría Superior, los resultados de carácter administrativo que no representan afectación económica y material al interés del erario federal; es decir, representan deficiencias en sistemas y procedimientos administrativos, incumplimiento de leyes y disposiciones (Normatividad, y, en general, insuficiencia de control) .

Oficios de señalamiento. Documentos a través de los cuales se comunica a diversas dependencias y entidades:

- a) Necesidad de aplicación de sanciones administrativas a personal adscrito a las mismas en las condiciones y términos que establece la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, cuando las acciones realizadas por éstos los ubican en alguno de considerándoseos previstos en el citado ordenamiento.
- b) Cuando se solicita a alguna dependencia o entidad la práctica de una revisión complementaria y en su caso aplicación de sanciones que correspondan; en este supuesto se puede ubicar como ejemplo típico las comunicaciones que se giran a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a la Tesorería del Distrito Federal por las que se les reportan los casos de contribuyentes que con motivo de la revisión que practica la ASF se determina su ubicación en una situación de omisión o evasión fiscal respecto de impuestos federales y estatales.

Pliegos de Responsabilidades. Son documentos oficiales en los que se hacen constar situaciones y hechos que por su naturaleza causan daño o perjuicio, cuantificable en dinero, al interés de la Hacienda Pública Federal. Este tipo de documentos se encuentran previstos en el artículo 45, fracción III de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; aún cuando en la Ley de Fiscalización Superior de la Federación no se hace referencia a los documentos en los que se harán constar las responsabilidades, si establecen los sujetos, los niveles de responsabilidad, así como el procedimiento para el fincamiento de las responsabilidades

Notificados estos documentos a las partes interesadas, cuando no se recibe aclaración, justificación o reintegro, se hacen efectivos a través del procedimiento administrativo de ejecución, que se instrumenta por medio de la Tesorería de la Federación.

Denuncias penales. Se instrumentan en aquellos casos en que las irregularidades representan un daño o perjuicio estimable en dinero que afecta el interés de la Hacienda Pública Federal y, contrario a lo que se indica en el punto inmediato anterior, en la irregularidad correspondiente se estima que hubo maquinación, dolo o mala fe, situación que puede ubicarla en alguno de los supuestos previstos en el Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal.

En el primero de los cuatro casos que se comentan, es decir, los oficios de recomendaciones, éstos son formulados directamente por las unidades administrativas de la ASF que detectaron las situaciones a observar y previa la firma y autorización del Auditor Superior de la Federación, se remite a las dependencias y entidades correspondientes. Los tres mecanismos restantes se instrumentan a través de la Unidad de Asuntos Jurídicos de la propia Auditoría Superior, unidad que sirve como filtro a la información, a la vez que le da forma y apoyos legales que le darán fuerza a los mismos; así, las áreas sustantivas que detectan los supuestos que generan la implementación de cualesquiera de las tres acciones comentadas, formulan un documento interno, llamado Dictamen Contable.¹²

4.10 SECRETARIA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA

Para el cumplimiento de sus funciones y atribuciones que las disposiciones legales y normativas asignan a la SFP, esta cuenta con los siguientes apoyos institucionales, que si bien fueron comentadas en función de sus principales funciones y atribuciones, a continuación se vierten algunos comentarios adicionales respecto de su situación, características y operatividad:

4.10.1 COMISARIOS Y DELEGADOS

La Secretaría de la Función Pública requiere contar con personal que dependa directa y económicamente de ella, incrustado en las dependencias y entidades que integran la Administración Pública Federal; así en las primeras, es decir, las entidades, aprovecha la figura de comisario prevista en la Ley General de Sociedades Mercantiles para designar funcionarios de esta categoría, que participan en los Órganos de Gobierno, con voz pero sin voto, así como en la supervisión y evaluación de la gestión de los órganos internos de control.

Recordemos las facultades y obligaciones de los comisarios, que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles:

- “I. Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía que exige el artículo 152; dando cuenta sin demora de cualquier irregularidad a la Asamblea General de Accionistas;
- I. Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados.

¹² **Nota:** Es conveniente hacer notar que los oficios de recomendaciones se comunican oficialmente hasta después de que se presenta el Informe de Resultados, por virtud de la restricción que se establece en la Ley de Fiscalización Superior, de que los resultados no podrán difundirse antes de que sean conocidos por los diputados.

- II. Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente el dictamen que se menciona en el siguiente inciso.
- III. Rendir anualmente a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información prestada por el Consejo de Administración a la propia Asamblea de Accionistas. Este informe deberá incluir, por lo menos:
 - a) La opinión del comisario sobre si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la sociedad.
 - b) La opinión del comisario sobre si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información prestada por los administradores.
 - c) La opinión del comisario sobre si, como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.
- IV. Hacer que se inserten en el orden del día de las sesiones del Consejo de Administración y de las asambleas de accionistas los puntos que crean pertinente;
- V. Convocar a asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente;
- VII. Asistir con voz, pero sin voto, a todas las sesiones del Consejo de Administración, a las cuales deberán ser citados;
- VIII. Asistir con voz, pero sin voto, a las asambleas de accionistas; y
- IX. En general, vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

En la forma como operan los comisarios designados por la SFP, encontramos que existe un comisario titular y un suplente que atiende varias entidades, contando con el apoyo de la infraestructura creada en la propia SFP.

Los delegados de contraloría representan una figura creada por la SFP con funciones similares a las de comisario, hechas las debidas proporciones y adaptaciones toda vez que se adscriben o ubican en el ámbito de dependencias o secretarías de Estado. En la mayoría de los casos, se ha fusionado la figura de delegado y de comisario en una sola persona.

4.10.2 ORGANOS INTERNOS DE CONTROL

Tradicionalmente se ha considerado que la función de los órganos internos de control, depende jerárquica y organizacionalmente del funcionario o dirigente de mayor jerarquía en las dependencias y entidades.

Por otro lado se ha considerado que el Órgano Interno de Control que actualmente existe en el Gobierno Federal, es el equivalente de la auditoría interna tradicional, nada más que con funciones y atribuciones complementarias a las necesidades y características del propio gobierno.

En razón de lo antes dicho, se entiende y justifica el que la Secretaría de la Función Pública, como función equivalente de la Auditoría interna, haya tomado rango de Secretaría de Estado con dependencia jerárquica del titular del Poder Ejecutivo.

El problema de dependencia se complica en razón de la estructura del Poder Ejecutivo, la que se basa en la Administración Pública Federal que como se subdivide a su vez en un Sector Central (representado principalmente en secretarías de Estado) y un Sector Paraestatal (representado por entidades).

Bajo el esquema anterior el problema de dependencia radica en la representatividad que la SFP debe tener en dichos sectores de la Administración Pública Federal. Como solución de esta problemática, la propia Secretaría adoptó a partir de 1997 un control estricto sobre los órganos de control interno, ya que dejan de depender de los titulares de las dependencias y entidades a las cuales se adscriben; bajo este esquema los órganos internos de control, son designados y dependen jerárquicamente de la SFP. En este contexto, se identifican las siguientes características:

- El titular del órgano Interno de Control en cada dependencia o entidad es designado por la SFP y en algunos casos sujeto a aceptación por los titulares de dependencias y entidades.
- Para conservar libertad de acción, se adscriben organizacionalmente del titular de la dependencia o entidad.
- La asignación de recursos para su operación (presupuesto) proviene de la Secretaría de la Función Pública. A este respecto, conviene mencionar que no se dio efecto a lo dispuesto en el Transitorio Quinto del Decreto que reforma la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley Federal de Entidades Paraestatales y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 24 de diciembre de 1996, que a la letra dice:

“QUINTO.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará los actos que correspondan a efecto de que, para el ejercicio fiscal de 1997, los recursos financieros destinados al pago de los sueldos y prestaciones de los servidores públicos que por virtud del presente decreto pasarán a depender de la Secretaría de la Función Pública, se transfieran a ésta última.

La relación laboral del resto del personal de dichos órganos de control interno no se modifica por la entrada en vigor del presente decreto.”

- Su programa anual de auditorías es formulado en el ámbito interno de las contralorías y sujeto a aprobación de la SFP.
- El órgano Interno de Control no pierde su esencia de apoyo, por lo que puede atender revisiones e intervenciones propuestas por los titulares de dependencias y entidades, independientemente de las funciones de apoyo propias en la gestión de las contralorías.
- Por la dependencia de contraloría respecto de la SFP, esta última absorbe el control total de las acciones, intervenciones, resultados e informes generados y realizados por las propias contralorías.

Para evitar la relación que por convivencia se da en todo órgano que se adscribe a una dependencia o entidad, relación que puede repercutir en una pérdida de independencia, se pueden instrumentar sistemas de rotación de funcionarios, que adicionalmente permiten intercambio de experiencias, auto evaluación y enriquecimiento de la función.

Estas contralorías que se ubican en el ámbito de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, aparecen como un nuevo órgano que reenfoca e incrementa las funciones y acciones que desarrollaban sus órganos predecesores de auditoría interna; así, en lugar de unidades u órganos de Auditoría interna, se crean las contralorías internas.

En la operación de las contralorías internas, la SFP da un nuevo enfoque a sus acciones y apoyos, que se basa entre otros en el siguiente postulados:

Dependencia

- Jerárquica y directa del titular de la propia SFP, lo que les da respaldo para el desarrollo de sus funciones, independencia y autonomía, lo que permite a ésta última regular el funcionamiento de las contralorías, unificar objetivos, procedimientos y prácticas de control y auditoría, así como articular los instrumentos y mecanismos de control general.
- Organizacional con relación a la dependencia o entidad a la cual se adscriben lo que permite acceso a todas las áreas que integran la entidad o dependencia y les permite comunicación directa y expedita con los niveles de decisiones.

Funciones

Se estandarizan las funciones de las contralorías, que se pueden resumir: control, supervisión, evaluación y atención de quejas, así como la administración de responsabilidades.

Apoyo

Al titular de la dependencia o entidad y a los niveles directivos.

Se da énfasis a la importancia que tienen los informes y reportes que las contralorías presentan al titular de la dependencia o entidad en la cual se adscriben, sobre el resultado de sus auditorías, intervenciones y acciones. Se destaca dentro de este esquema la presentación de recomendaciones para corregir deficiencias o desviaciones detectadas para evitar su recurrencia; recomendaciones para mejorar la gestión y lo que es más importante apoyar al titular de la dependencia o entidad a través de un esquema que da seguimiento a los resultados de las intervenciones hasta constatar la implementación de medidas correctivas.

Es importante mencionar la filosofía dentro de la cual operan las contralorías internas y que la SFP ha identificado como sus vertientes de acción y que se pueden sintetizar de la siguiente manera:

- I. Modernización de los sistemas de control y evaluación de la Administración Pública Federal:
 - Eficiencia
 - Eficacia
 - Productividad
 - Mejora de la administración
2. Prevención y combate a la corrupción:
 - Dishonestidad
 - Negligencia
 - Incapacidad
 - Ineficiencia

Conviene destacar que la relación existente entre las contralorías internas y la SFP se basa en lo que se conoce como sistema de información periódica que comprende:

Programa Anual de Auditoría. Las contralorías internas tienen obligación de rendir a la Secretaría de la Función Pública, dentro de los primeros quince días hábiles del mes de enero su Programa Anual de Auditorías que identifica revisiones a realizar y programación de semanas de ejecución, así como la fuerza de trabajo a utilizarse en su realización. Este Programa Anual de Auditoría se presenta en forma resumida y en forma detallada.

Reporte de observaciones relevantes. Este reporte le debe presentar las contralorías a la SFP dentro de los primeros diez días hábiles siguientes a la terminación de mes que corresponda. Este reporte presenta las claves de identificación de la revisión en donde se detectaron las observaciones (se identifican con la clave de Programa Anual de Auditoría) y se mencionan en forma sintética:

- a) Descripción de observaciones relevantes detectadas.

- b) Recomendaciones de solución a las desviaciones e irregularidades contenidas en la observación y que son sugeridas por las contralorías.
- c) Fecha programada para la implementación de soluciones.

Reporte de seguimiento de medidas correctivas. Este reporte deberá ser remitido por las contralorías a la SFP, dentro de los primeros diez días hábiles siguientes a la terminación de mes que corresponda. Este reporte se identifica por medio de sus claves con la revisión marcada en el Programa Anual de Auditorías y con la observación marcada en el reporte de observaciones relevantes y permite informar principalmente:

- a) Fecha de implementación programada.
- b) Fecha real de implementación.
- c) Acciones tomadas por la dependencia o entidad para la implementación de las recomendaciones o en su caso replanteamiento de observaciones.
- d) Comentarios sobre recomendaciones en proceso de implementación o en su caso, replanteamiento de recomendaciones.

4.10.3 AUDITORES EXTERNOS

Considerando el gran número, tamaño y características de las entidades que integran el sector paraestatal del Gobierno Federal, se requeriría de una gran estructura organizacional para efectuar revisión y auditoría a las mismas; asimismo, las entidades o empresas públicas guardan estrecha relación y similitud con la empresa privada en la que tradicionalmente la Auditoría de Estados Financieros practicada por contadores públicos independientes representa un instrumento de confianza e independencia muy utilizado. Siendo la Auditoría Externa realizada por gente ajena a la empresa, con mentalidad clara, sin estar involucrado en una problemática, han llevado al Gobierno Federal a utilizar este instrumento como medida de control y evaluación.

Para satisfacer necesidades propias de evaluación de la SFP, ésta ha establecido una serie de requisitos e información necesaria que el auditor debe presentar conjuntamente con su dictamen; los resultados de las auditorías que se practican por auditores externos permiten a la SFP evaluar la gestión de las entidades y dar apoyo informativo a la Coordinación General de Comisarios y Delegados de Contraloría en el sector público.

4.10.4 AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Independientemente de la función fiscalizadora que ejerce la SFP a través de los Delegados, Comisarios, Contralores Internos y Auditores Externos, se reserva la facultad de practicar revisiones y auditorías con su propio personal en dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. En este sentido son aplicables las bases generales planteadas en esta tesis y también pudieran ser de interés los planteamientos sobre fiscalización y planeación de auditorías referente a la Auditoría Superior de la Federación, siendo importante replantear su operación para evitar o minimizar la duplicidad de gestión que la misma implica, sobre todo ante la dependencia que de sus Órganos de Control Interno, que prácticamente se convierten en instrumentos de la propia SFP.

4.10.5 CONTROL PATRIMONIAL

Esta función tiene su origen en lo dispuesto en el Título cuarto de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, que adscribe a la Secretaría de la Función Pública la facultad de llevar el registro patrimonial de los servidores públicos y de vigilar y evaluar la razonabilidad y veracidad de las declaraciones y manifestaciones instrumentadas por el mismo.

4.10.6 COMITÉS DE CONTROL Y ADMINISTRACIÓN (COCOA's)

El vínculo entre la Secretaría de la Función Pública y las entidades de la Administración Pública Paraestatal, así como con organismos desconcentrados, se da a través de lo que se conoce como Comités de Control y Administración. A continuación se presenta los aspectos más relevantes de estos comités, de acuerdo a los Lineamientos de Operación del Comité de Control y Administración, emitidos por la propia Secretaría:

Objetivos

- Apoyar a la entidad u organismo desconcentrado, en asuntos financieros y programación – presupuestación, evaluación, control y auditoría, principalmente.
- Específicos
 - Promover la economía, racionalidad y transparencia en la operación y la efectividad en el cumplimiento de metas y objetivos;
 - Coadyuvar con los programas que fortalezcan la modernización y desarrollo administrativo de las entidades y organismos desconcentrados;
 - Promover la implantación de las recomendaciones propuestas por las diferentes instancias de control y evitar la recurrencia;
 - Impulsar la ejecución de acciones e control y auditoría para agilizar la resolución de los asuntos;
 - Proseguir el programa de modernización institucional de mediano plazo;

- Promover la oportunidad y calidad de la información financiera y programática presupuestal que requiere la entidad u organismo.

Integración y Operación

El Comité estará integrado por los miembros propietarios que a continuación se señalan:

Presidente	Titular de la Entidad u Organismo Desconcentrado
Secretario Ejecutivo	Titular de la Dirección General de Programación, Organización y Presupuesto de la dependencia coordinadora de sector
Prosecretario	Titular de Administración de la Entidad u Organismo Desconcentrado
Vocales	Representante de la Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública. SFP Titular de la Dirección General de Recursos Humanos de la dependencia coordinadora de sector Contralor Interno de la Entidad u Organismo Desconcentrado
Órgano de Vigilancia	Comisario, SFP
Invitado	Auditor Externo designado por la SFP (en su caso)

El Comité debe sesionar por lo menos cuatro veces al año (trimestralmente) y de manera extraordinaria cuando sea necesario. Su principal interés, como lo marca su objetivo, es apoyar el seguimiento de programas que fortalezcan la modernización así como los mecanismos de control interno, de indicadores de gestión, de instrumentos y métodos de auto evaluación; de manera específica debe elaborar y mantener actualizado un diagnóstico en materia de administración, programación – presupuestación, control interno, indicadores de gestión, métodos de evaluación y mecanismos para el seguimiento y corrección; de la misma manera, vigilar el cumplimiento de las metas, objetivos y políticas de las entidades y organismos desconcentrados, promoviendo la aplicación oportuna de medidas preventivas y correctivas para evitar la recurrencia de irregularidades detectadas por las instancias de fiscalización.

Los lineamientos definen la estructura del Orden del Día que se debe utilizar en la realización de las sesiones del COCOA, mismo que se presenta a continuación:

- I. Lista de Asistencia y Declaración de Quórum Legal
- II. Lectura y Aprobación, en su caso, del Orden del Día
- III. Lectura y Aprobación, en su caso, del Acta de la Sesión Anterior
- IV. Seguimiento de Acuerdos
 - IV.1 Del Órgano de Gobierno
 - IV.2 Del COCOA

- V. Informe de Gestión del Titular de la Entidad u Organismo Desconcentrado
- VI. Informe Programático Presupuestal del Período
 - VI.1 Situación Financiera
 - VI.2 Programático – Presupuestal
 - VI.3 Avance Físico Financiero de Metas
 - VI.4 Indicadores de Gestión
 - VI.5 Adquisiciones
 - VI.6 Obra Pública
 - VI.7 Inventarios
 - VI.8 Recursos Humanos
 - VI.9 Creación de Pasivo por Gasto Devengado
 - VI.10 Comportamiento de las partidas sujetas a Medidas de Racionalidad, Austeridad y Disciplina Presupuestal
 - VI.11 Resultado de la aplicación del Programa de Fomento al Ahorro
 - VI.12 Avance del Programa Institucional de Mediano Plazo
- VII. Informe del Auditor Externo
 - VII.1 Dictamen a los Estados Financieros
 - VII.2 Carta de Observaciones y Sugerencias
 - VII.3 Dictamen Presupuestal
- VIII. Informe Ejecutivo de gestión del Órgano Interno de Control
 - VIII.1 Auditorías realizadas y logros obtenidos mediante sus intervenciones
 - VIII.2 Principales observaciones y de mayor recurrencia que se presentan en las Auditorías
 - VIII.3 Situación de las observaciones determinadas por las diversas instancias fiscalizadoras
 - VIII.4 Comentarios a las observaciones rezagadas en su atención, por causas atribuibles a las áreas auditadas o bien que requieran acciones de terceros; así mismo que su seguimiento se dificulte, sea impráctico o incosteable, en cuyo caso se deberán mencionar las propuestas concretas para definir las acciones a seguir
 - VIII.5 Avance en la atención de quejas, denuncias, responsabilidades e inconformidades recibidas
 - VIII.6 Comentarios sobre el comportamiento ¿de los indicadores de gestión
 - VIII.7 Comentarios del Órgano Interno de Control, respecto el cumplimiento de metas e información programática – presupuestal presentadas por la administración en el período que se trate
 - VIII.8 Comentarios relativos a la calidad y oportunidad en el envío de los reportes del Sistema Integral de Información.
- IX. Programa de Modernización Administrativa
- X. Asuntos Generales
- XI. Revisión y Ratificación de acuerdos adoptados en a reunión

La participación de autoridades de la dependencia coordinadora del sector, permite agilizar la solución de problemas en materia programática presupuestal y de recursos humanos, ya que facilita el contacto directo con las mismas; de la misma manera, estos Comités permiten al Comisariato de la SFP, en una sola reunión periódica, evaluar conjuntamente con las autoridades de la entidad u organismo desconcentrado, y de las propias áreas administrativas de la dependencia coordinadora de sector, el desarrollo financiero, programático, presupuestal, administrativo, operativo de las entidades, a la vez que se pueden establecer compromisos y soluciones con la participación de las autoridades del mayor nivel.

Los COCOA's son, al mismo tiempo, la instancia previa a la celebración de la sesión de Órgano de Gobierno, que valora la razonabilidad y justificación del orden del día propuesto para la misma, así como del informe de actividades y los acuerdos propuestos a ser tratados en dichas sesiones.¹³

4.10.7 INVESTIGACIONES Y ASPECTOS ESPECIALES

Evaluación y seguimiento de declaraciones patrimoniales

Es indiscutible que uno de los avances importantes en materia de fiscalización, lo fue el establecimiento de la obligación que tienen los servidores públicos de mandos medios y superiores, de presentar al inicio y terminación de su encargo, así como su actualización anual, de la declaración patrimonial; sin embargo, pocos han sido los beneficios que esta mecánica ha brindado a la función de fiscalización, ello debido a que no existe una evaluación y seguimiento formal de estas declaraciones. Algunas observaciones que se pueden formular respecto a esta atribución que la Ley de Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos asigna a la SFP, son las siguientes:

- La atribución puede prestarse a orientar la evaluación y seguimiento para sólo algunos funcionarios de la administración pública, de acuerdo a los intereses de las autoridades en el poder;
- Existen restricciones para realizar un seguimiento legal y profundo de los bienes patrimoniales declarados por los servidores públicos;

¹³ **Nota:** Sin negar la importancia y utilidad de los COCOA's, a continuación algunos comentarios que derivan de la observación práctica de su implementación y operación: involucran una cantidad razonable de personal para analizar las carpetas que previamente remiten las entidades; Involucran una cantidad importante de tiempo y coordinación por parte de los propios comisarios, para asistir a los eventos de COCOA y Juntas de Gobierno; esta sola asistencia representa aproximadamente una tercera parte de su tiempo; Es cuestionable que existiendo un Sistema Integral de Información, las entidades preparen para dichas reuniones estados financieros con estructura diferente; lo anterior obliga a cotejar dicha información con el sistema para verificar la no existencia de diferencias con el trabajo que lo mismo implica; Se debería desarrollar un sistema automatizado que utilizando las bases de información del Sistema Integral de Información, realice los análisis requeridos.

- No existe una metodología específica para realizar la evaluación y el seguimiento.

Por cuanto hace al primer aspecto, podría considerarse la creación de un Comité de Evaluación y Seguimiento de Situación Patrimonial de Servidores Públicos (CESSPSP), integrado por tres representantes de iniciativa privada, un representante de la Auditoría Superior de la Federación; un representante de escuelas y universidades; y tres representantes de la propia SFP, uno de los cuales sería el Director General de Responsabilidades y Situación Patrimonial, y estaría presidido por el Secretario de SFP, quien tendría voto de calidad en caso de empate. Este órgano colegiado tendría como objetivo primordial evitar que la función de evaluación y seguimiento se convierta en un instrumento represor en contra de servidores públicos de la administración pública vigente o pasada; es decir, otorga seguridad y transparencia en la gestión correspondiente. Entre otras, las principales funciones de órgano colegiado, se podrían citar la autorización del programa anual de evaluación y seguimiento de declaraciones patrimoniales y la autorización de investigación de casos específicos.

La selección de servidores públicos a investigar, se realizaría a través de un programa de cómputo que seleccione aleatoriamente los casos a investigación; este proceso puede ser supervisado por representantes del CESSPSP designados para ese sólo efecto, y dichos casos serían los que formarían parte del programa anual.

Los casos independientes podrían ser propuestos por la propia SFP, la auditoría Superior de la Federación o cualquier otra instancia interesada. Las propuestas deberán venir acompañadas de los elementos suficientes y competentes que hagan presumir el supuesto enriquecimiento ilícito, y deberán ser previamente valoradas por la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial, quien los expondrá en el seno del Comité, justificando plenamente la procedencia o no de la solicitud correspondiente. La autorización de investigación, en su caso, requerirá de la mayoría de los miembros del comité.

Es importante que en las declaraciones patrimoniales de inicio de gestión se incluya, al final de la misma y junto con la declaratoria de protesta de decir verdad, la autorización del declarante para que las instituciones bancarias y financieras, así como casas comerciales, puedan proporcionar a la SFP toda la información de las cuentas, declaradas o no, que puedan estar a nombre del servidor público correspondiente; de la misma manera, esta facultad estará restringida sólo al tiempo en que el servidor público dure en su encargo y no podrá ser extensiva para fechas posteriores a aquella en que el mismo deje su cargo.

A este respecto, es importante destacar el avance que representa la nueva Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, que en su artículo 43 establece la facultad de la Secretaría para solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la información bancaria de servidores públicos sujetos a investigación

Es conocido que en muchos casos los servidores públicos no declaran la totalidad de sus bienes, como que también registran sus bienes a nombre de terceras personas, con la finalidad de evadir la detección de los mismos. Por lo antes expuesto, más importante que el seguimiento del incremento patrimonial que deriva de la información contenida en las declaraciones patrimoniales, es la investigación de movimientos de las cuentas reportadas por el servidor público, así como la posible identificación y seguimiento de cuentas no reportadas; de la misma manera cobra especial relevancia la realización de compulsas con Registros Públicos de la Propiedad y del Comercio. **No es a través de la simple valoración de saldos como se puede identificar el enriquecimiento ilícito.**

Responsabilidades

Considerando las características, funciones y atribuciones que son a cargo de la Secretaría de la Función Pública, en forma directa o a través de sus diferentes instrumentos, se pueden considerar que los resultados que se generan a través de su gestión pueden clasificarse, entre otros, de la siguiente manera:

Económicos. Son todos aquellos en los que se determina una afectación, daño o detrimento al interés del erario federal y pueden ser originados por negligencia, dolo o mala fe; en razón de las características instrumento que las determina e importancia de las irregularidades de esta naturaleza se puede seguir cualesquiera de las siguientes acciones:

- a) Fincamiento de pliegos preventivos de responsabilidades previsto en el Capítulo V de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público y en el Título Quinto Capítulo IV del Reglamento de la citada Ley. Este pliego preventivo es formulado por las dependencias y entidades a través de sus órganos Interno de Control y debe ser remitido a la Secretaría de la Función Pública.
- b) Pliegos definitivos de responsabilidades, previstos en los ordenamientos citados en el inciso anterior, los cuales únicamente pueden ser expedidos por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo bien por resultados de acciones, auditorías o revisiones practicadas por dicha Secretaría o bien por la ratificación de pliegos preventivos que le hubieran sido remitidos por dependencias y entidades. Este pliego definitivo convierte cualquier daño o afectación al interés del erario federal en crédito fiscal que se sujeta al procedimiento administrativo de ejecución por el cual la Tesorería de la Federación recupera las cantidades desviadas.
- c) Denuncia penal que puede ser instrumentada por la Secretaría de la Función Pública, cuando por las características de la irregularidad se identifica como ilícito previsto en el Código Penal del Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal. Esta misma facultad de presentar denuncias penales también la tienen los órganos internos de control que se adscriben a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Es conveniente recordar que la denuncia penal no excluye el fincamiento de pliegos definitivos de responsabilidades, los cuales deben instrumentarse para asegurar la recuperación a través del procedimiento administrativo de ejecución, no existiendo oposición entre ambas acciones, ya que una es de carácter administrativo y la otra de carácter penal.

Adicional a las acciones que se indican, también existen responsabilidades en los siguientes casos:

Normativas. Son todas aquellas en donde se detecta que los servidores públicos no han dado cumplimiento a las disposiciones legales y normativas a que están obligados con motivo de su gestión. Son sancionadas por la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos de acuerdo con lo que establece su Capítulo II del Título Segundo. De los casos más conocidos es el de la falta de presentación de la declaración anual de situación patrimonial a que están obligados los servidores públicos que ha originado dejar sin efecto nombramientos de funcionarios públicos.

Administrativas. Cuando de la revisión o análisis correspondiente se detectan desviaciones o irregularidades en operaciones, sistemas, procedimientos y aspectos de control, bien que las citadas revisiones sean efectuadas en forma directa por la SFP o a través de las unidades administrativas que se le adscriben, se deben generar recomendaciones que induzcan a mejorar la Administración Pública Federal.

4.10.8 EVALUACIÓN DE ENTIDADES GUBERNAMENTALES

Hablar de eficiencia de entidades gubernamentales desde el punto de vista de una entidad o dependencia de fiscalización, como es el caso de la SFP, es adecuarla con las acciones que la misma puede realizar en el ámbito de las empresas públicas para identificar desviaciones de objetivos y recursos; esto es, hablar de un sistema de medición que permita evaluarlas en diversos aspectos.

Antes de tratar el presente apartado, es conveniente estudiar lo que representa el término empresa pública. Por empresa se puede definir todo ente que se crea o existe para cumplir uno o más objetivos entre los que en forma genérica se pueden enunciar: compra venta de bienes, prestación de servicios, involucrar procesos de transformación, tener o no fines de lucro, etcétera. Se dice que la empresa es pública cuando un Gobierno Federal o Estatal tiene más y menos inversión en su capital o patrimonio. Conceptualmente la empresa pública está representada por las sociedades de participación estatal y los organismos descentralizados.

Tradicionalmente las personas manejan enfoques en el sentido de considerar que las empresas públicas no persiguen fines de lucro, es decir, no buscan la obtención de utilidades; que las empresas públicas cumplen una función social y que son, en algunos casos, instrumentos que permiten al Estado ejercer el control sobre ciertos sectores de la economía.

Analizado lo anterior, podemos considerar que dichas aseveraciones si bien son ciertas representan sólo la mitad de la verdad. Para comprobar esto presentaremos a continuación en forma sintética y conceptual los antecedentes de la empresa pública, que si se analizan y estudian desde el punto de vista de su origen y su problemática, permitirán contar con elementos para sugerir acciones de medición y evaluación que pudieran ser utilizadas por las autoridades de fiscalización.

Origen de la Empresa Pública

La empresa pública como tal surge por decisión gubernamental para dar solución de problemas, atender necesidades o en ejercicio de sus funciones y atribuciones; así a continuación se comentan algunas de las situaciones de origen:

Empresas en quiebra. Se puede dar el caso de empresas que estando en situación de quiebra tienen adeudos con el Gobierno Federal a través de impuestos y/o que en razón de su giro y tamaño el gobierno las absorbe bien sea para no afectar un sector de la economía o para evitar el cierre de una fuente de trabajo con las repercusiones de carácter social que implica. Lo anterior no debe implicar que el gobierno mantenga la fuente de trabajo a costa de sus recursos, sino que debe buscar en lo posible la autosuficiencia de la empresa y en el mejor de los casos lograr su rentabilidad.

Ejercer control sobre sectores de la economía. La función rectora de la economía que desarrolla el Gobierno Federal lo lleva a crear empresas que permitan ejercer el control sobre ciertos sectores, instrumentos que le permiten conducir la economía de acuerdo con sus planes. Si las actividades que desarrollan estas empresas se dejaran en manos del sector privado se generaría disparo en los precios o bien de sujetarse a control no los podrían manejar; ejemplo de este tipo de empresas o, actividades están típicamente representadas por la Distribuidora CONASUPO (DICONSA), cuya función es controlar y regular el precio y abasto de granos y productos básicos.

Función social y de servicios. Existen ciertas actividades que son incosteables para ser operadas por la iniciativa privada, que es tomadas por el Gobierno Federal y que para su instrumentación, manejo y administración crea empresas u organismos que las atiendan. En muchas ocasiones estas actividades requieren ser subsidiadas para conservar e incrementar el nivel de prestación de servicios y en otros casos para conservar precios y tarifas accesibles que no deterioren la economía de los usuarios, generalmente representados por el pueblo de bajos o escasos recursos, lo que a no dudarlo representa un servicio a la comunidad y apoyo a la economía de un país, objetivos de la actividad gubernamental. Ejemplos de este tipo de empresas y organismos pudieran ser los que se dedican al transporte público (R-100, Metro, etcétera), organismos que se dedican a la prestación de servicios de seguridad social (IMSS, ISSSTE, etcétera), entre otros.

Actividades de dominio público. Existen algunas actividades que se relacionan con la explotación de recursos naturales o aprovechamiento de la infraestructura creada por el Gobierno Federal y que por sus características se consideran reservadas o del dominio público, que para su administración el gobierno crea organismos; ejemplos de este grupo de empresas son Petróleos Mexicanos y Comisión Federal de Electricidad.

Las situaciones antes planteadas son sólo una parte de las que dan origen a la empresa pública y de su análisis se deduce que si bien existen algunas que se ubican en el enfoque o idea tradicional de empresa pública, también existen otras que debieran ser productivas y/o autosuficientes o rentables.

Acciones

Como medida de control, se debe establecer o en su caso, reestructurar un sistema de medición o control de eficiencia de la empresa pública que permita proporcionar información para toma de decisiones, así como identificar con oportunidad desviaciones y su consecuente atención y determinación de soluciones. No es posible, por la diversidad de objetivos, características y actividades de la empresa pública presentar una solución integral al problema de la misma; sin embargo, a continuación se identifican algunas acciones y sus bases:

1. Establecer en lo posible, dentro de las empresas públicas lo que se conoce como administración por objetivos y/o contabilidad por áreas de responsabilidad. Bajo estos mecanismos y de conformidad con los objetivos y/o características de las empresas públicas se podrían identificar centros de costos por actividades bien sea de control, de función social, de servicios o productivas, lo que arrojaría información para efectos de:
 - a) Identificación de costos improductivos (social y de servicios) y aquéllos de tipo productivo.
 - b) Identificando costos se pueden relacionar con resultados cualitativos para medir eficiencia y en su caso justificar acciones.
 - c) Posibilidad de contar con información clara y completa que permita elevar la imagen de la empresa pública.
2. Establecimiento de un sistema de medición financiera que permita la evaluación de la empresa pública; dicho sistema podría considerar entre otras bases las siguientes:
 - a) Rentabilidad. Por tal deberá entenderse no nada más el concepto tradicional de utilidad o pérdida por el que se le identifica, sino considerar que su estudio, deberá abarcar en forma integra - Utilidad y pérdida o excedente de ingresos y egresos.
 - Crecimiento de la inversión por efectos inflacionarios,
 - Efecto neto de rendimiento entre créditos e inversiones monetarias.

- Efecto de aprovechamiento de créditos sin intereses (proveedores, acreedores, impuestos, etcétera).
- b) Uso de recursos. Entendiéndose por tal la eficiente administración de fondos que permita en lo posible autosuficiencia de los mismos. En este sentido destaca la determinación de inversiones ociosas o improductivas de carácter monetario, evaluación de decisiones sobre su utilización, evaluación de uso y destino de transferencias públicas, bien sean de gasto corriente (subsidios) o bien para inversión (gasto de capital), etcétera.
- c) Operación. Evaluar el desarrollo o crecimiento de la empresa pública, determinando crecimiento o no de la productividad y ventas, o prestación de servicios, determinada en unidades comparada con valores reales en el tiempo, aprovechamiento y administración eficiente de inventarios, estudios de mercado, aprovechamiento eficiente de la planta instalada, etcétera.
- d) Estructura. Permite el análisis e interpretación de la información financiera a través de los métodos tradicionales, entre otros: análisis horizontal (estadístico), análisis vertical (porcentual), estudio de capital de trabajo, apalancamiento financiero, rotaciones, etc.

El análisis o medición sugerida podría complementarse con la determinación de estándares o parámetros que pudieran ser tomados de empresas privadas que se equiparen en actividad o características con empresas públicas (existen casos), lo que permitiría contar con un insumo más para determinar desviaciones y de su estudio identificar acciones y soluciones.

CAPÍTULO V

AUDITORÍA AL DESEMPEÑO

5.1 ANTECEDENTES

Antes de iniciar con definiciones de lo que se entiende por Auditoría al Desempeño me remontaré a dos anécdotas que muestran un cierto tipo de auditoría al desempeño realizadas en el siglo XVI y en el siglo XVIII, según lo narra en una conferencia dictada por el Auditor Superior de la Federación en la Academia Mexicana de Auditoría Integral y de Desempeño el 8 de mayo de 2003.

Dos auditorías se han consignado, la primera es la auditoría que los Reyes Católicos ordenaron se hiciera a Gonzalo Fernández de Córdoba después de que éste había conquistado el Reino de Nápoles para ellos. Seguramente recuerda el dicho de “las Cuentas del Gran Capitán”, que comenta el hecho. He aquí algunas de las partidas que presentó Fernández de Córdoba: “doscientos mil setecientos treinta y seis ducados y nueve reales en frailes, monjas y pobres, para que rogasen a Dios por la prosperidad de las armas españolas. Cien millones en palas, picos y azadones para enterrar a los muertos del adversario. Cien mil ducados en guantes perfumados para preservar a las tropas del mal olor de los cadáveres de sus enemigos (...) Ciento sesenta mil ducados en poner y renovar campanas destruidas por el uso continuo de repicar todos los días por nuevas victorias conseguidas sobre el enemigo (...) Cien millones por mi paciencia en escuchar ayer que el Rey pedía cuentas a las que le había regalado un reino”. Lo importante era la eficacia en conquistar Nápoles, no la rendición de cuentas de cada una de las partidas. Gonzalo Fernández por ello, ironiza el asunto. El enfoque era de resultados.¹

Expedición para obtener el árbol del pan

En el Siglo XVIII el gobierno inglés está preocupado por lograr un mayor rendimiento y productividad en sus colonias, y en aplicar medidas eficientistas.

Una de sus principales preocupaciones era el reducir los costos de operación en sus grandes plantaciones en las Indias Orientales, las cuales no sólo requerían de un tráfico de esclavos, sino también, reducir los costos de manutención de ellos.

Los científicos ingleses, a través de los relatos de algunos navegantes, habían escuchado que en Tahití existía la planta del árbol de pan, la cual pensaron podría ser un excelente alimento para los esclavos y aconsejaron al gobierno enviar una expedición para conseguir dicha planta.

El gobierno organizó y financió una expedición. Para la misión se eligió al Bounty que era un barco de la Flota Real.

¹ Anécdota relatada en el libro, *El porque de los dicho*, de José Ma. Irbarren. Editorial Aguilar.

En Tahití, 12 de los 44 miembros de la tripulación se amotinaron; pusieron al capitán Bligh y a otros 18 hombres en botes salvavidas con la esperanza de que todos murieran. Pero Bligh, en una memorable hazaña, logró sobrevivir, y el acontecimiento se convirtió en Inglaterra en un hecho célebre. En virtud del hecho, el gobierno hizo una auditoria a la misión.

Los resultados se centraron en castigar a los culpables y en una serie de especulaciones sobre los motivos y legitimidad del motín, lo cual hizo que se olvidara el objetivo del viaje que era obtener la planta del árbol del pan.

Posteriormente, en una segunda expedición, Bligh regresó a Tahití por el árbol del pan. La misión fue todo un éxito, y lo irónico de ésta, fue que a los esclavos de las plantaciones no les gustó la comida asiática y preferían morir antes que comer el fruto del árbol del pan.

El resultado de la inversión que hizo el gobierno fue un total fracaso. Se dieron cuenta de que lo importante era evaluar los resultados de una política pública y no los motivos que provocaron el motín.²

5.2 DEFINICIÓN

Según la Academia, se define a la Auditoria al Desempeño “a la evaluación de la actuación de una entidad a la luz de factores de desempeño (sic) que se consideran críticos para cumplir con su misión en los términos de la visión que se haya adaptado para lograr tal misión”.³

Para la Secretaría de la Función Pública representa “los mecanismos de revisión específicos que permiten al servidor público evaluar cualitativa y cuantitativamente los programas, proyectos, operaciones y actividades que ejecutan las Dependencias, Entidades, Órganos Desconcentrados, y Organismos Descentralizados de la Administración Pública Federal y la Procuraduría General de la República para la consecución de sus objetivos”.⁴

De las definiciones anteriores podemos criticar la primera, ya que no se puede definir algo utilizando la palabra que se quiere definir, por lo que debería quedar como “(...) a la luz de factores de actuación, o de resultados que se consideran críticos para cumplir su misión (...)”

De la segunda, podemos decir que es muy explícita, quedándonos con la de la Academia como la mejor después de haber hecho el comentario de desempeño.

² Anécdota sacada del libro *Introducing Administration Second Edition*, Jay M Shafritz y E. W. Ruoselle.

³ Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, *La academia promotora del buen gobierno corporativo*.

⁴ Secretaría de la Función Pública, *Guía de la auditoria al desempeño*.

5.3 ALCANCE

Veamos lo que dice la Academia con respecto al alcance, “La Auditoria al Desempeño sólo analiza lo que sea decisivo o crítico para el cumplimiento de la misión y la visión. Se enfoca prácticamente al análisis de los resultados de la entidad, con respecto al logro de los factores críticos de desempeño”.⁵

Para poder hablar de alcance necesitamos saber qué se entiende por misión y visión, además de hablar de lo que es la eficiencia, la eficacia y la economía (las tres e’s).

5.4 MISIÓN

El hablar de misión nos puede llevar a un tratado, por lo que sólo pretenderemos dar algunas definiciones de lo que se entiende por misión. Según la Real Academia Española, en la edición 21 del diccionario de la lengua española, entre otras definiciones nos da la de “acción de enviar, poder, o facultad que se da a una persona de ir a desempeñar algún cometido. Cometido: comisión temporal dada por un gobierno, a un diplomático o agente especial para determinado fin”.⁶

Por otra parte, en el diccionario de Uso del Español de América, define Misión, como: “obligación moral que una persona o colectividad consideran necesario llevar a cabo o tienen que realizar una acción, generalmente por el bien de alguien. Trabajo, función o encargo que una persona debe cumplir”.⁷

Desde el punto de vista de Pimentel Villaloz, en Planificación Estratégica⁸, menciona la misión organizacional como “una declaración duradera de propósitos que distingue a una institución de otras similares”. Es un compendio de la razón de ser una organización, esencial para determinar objetivos y formular estrategias.

Dice que una buena misión institucional debe reflejar las expectativas de sus clientes. Es el cliente y solo el cliente quien decide lo que es una organización.⁹

Que la misión debe ser básicamente amplia en su alcance para que permita el estudio y la generación de una vasta gama de objetivos y estrategias factibles sin frenar la creatividad de la gente.

La misión describe la naturaleza y el campo a los cuales se dedica la organización, en otros términos es la respuesta a la pregunta: ¿para qué existe la organización?

Menciona que los componentes principales que deben considerarse en la estructuración de la misión, son los siguientes:

- Clientes - ¿quiénes son los clientes de la institución?
- Productos o Servicios - ¿cuáles son los productos o servicios más importantes de la institución y en qué forma deben ser entregados?

⁵ Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, *Op cit.*

⁶ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, edición 21, 1992.

⁷ VOX, *Diccionario de uso del español de América y España*, primera edición, septiembre 2002.

⁸ Pimentel <http://cpi.ict.net.esp>, *El proceso estratégico, conceptos, contextos y cursos*.

⁹ En el sector Público deberá entenderse como cliente al usuario, o beneficiario del servicio; por ejemplo en el Seguro Social el derechohabiente.

- Mercados - ¿compite la institución geográficamente?
- Preocupación por supervivencia y mejoramiento.
- Preocupación por imagen pública - ¿cuál es la imagen pública a la que aspira la institución?

5.5 VISIÓN

En la definición de este término, consideraremos las fuentes señaladas en la palabra misión, incluyendo el mismo orden. El diccionario de la Lengua Española lo refiere como: “acción y efecto de ver; punto de vista particular sobre un tema, asunto, etc.; creación de la fantasía o imaginación que no tiene realidad y se toma como verdadera”

En el del diccionario Vox la visión se define como la “capacidad para comprender las cosas acertadamente de modo que es posible prever algunos acontecimientos”.

Ahora bien, desde el punto de vista en planeación estratégica, esta vez, según Mintzberg, es la definición de la razón de ser de la organización. Paredes define la visión de futuro como: “la declaración amplia y suficiente de donde quiere que su organización este dentro de 3 o 5 años”. Es un conjunto de ideas generales que proveen el marco de referencia de lo que una organización es y quiere ser en el futuro.¹⁰

Pimentel Villaloz, refiere que la visión de futuro señala rumbo, da dirección, es la cadena o el lazo que une en la organización el presente y el futuro. Esta describe el carácter y el concepto de las actividades futuras de la organización.

La respuesta a la pregunta, ¿qué queremos que sea la organización en los próximos años? Es la visión de futuro, establece aquello que la organización piensa hacer, y para quién lo hará, así como las premisas filosóficas centrales.

Así también, menciona que para la redacción de la visión de futuro se deben considerar los siguientes elementos:

- Debe ser formulada por líderes
- Dimensión de tiempo
- Integradora: compartida entre el grupo gerencial y los colaboradores
- Amplia y detallada
- Positiva y alentadora
- Debe ser realista en lo posible
- Comunica entusiasmo
- Proyecta sueños y esperanzas

¹⁰ Alfredo Paredes Santos, *Manual de planificación estratégica*, Panamá 1997.

- Incorpora valores e intereses comunes
- Usa un lenguaje ennobecedor, gráfico y metafórico
- Logra sinergismo
- Debe ser difundida interna y externamente.

Así, una vez que ya definimos o entendemos lo que es visión y misión, diremos algo sobre las tres “e”s.

5.6 EFICIENCIA

Frederick W. Taylor (1856-1915) dedicó su vida a propagar las ideas de que se puede funcionar con eficiencia por lo que fue llamado el “Padre de la Gestión Científica” surgiendo en las dos primeras décadas del siglo XX, estudios sobre tiempos y movimientos, esquemas de incentivos, cronómetros, organigramas de Gantt, registro de las operaciones; “convirtiendo la administración en un laboratorio científico que indagaba la manera óptima de hacer las cosas y aumentar la productividad del quehacer humano”¹¹ por lo que nacen los indicadores de gestión.

Así vemos que la palabra eficiencia esta muy ligada en el sector público a buscar que los programas gubernamentales logren sus objetivos con criterios de medición.

5.7 EFICACIA

Buscando “el Estado de Bienestar” los gobiernos comenzaron a proporcionar más servicios asistenciales disminuyendo la inversión en infraestructura por lo que se necesitó que además de la eficiencia, se tuviera eficacia, es decir el efecto adecuado de las metas y de los objetivos de la inversión. La auditoria al desempeño debiera buscar los resultados de las políticas públicas, naciendo los indicadores estratégicos llamados de resultados.

La eficiencia y la eficacia se convierten en las razones de la racionalidad administrativa, siendo prioritaria la eficacia.

Podemos resumir que la eficiencia se transforma en **productividad**, y la eficacia en **calidad**.

¹¹ Conferencia dictada por el Auditor Superior de la Federación, en la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, el 8 de mayo de 2003.

5.8 ECONOMÍA

Herbert A. Simón, después de la segunda guerra mundial con la corriente conductista de la Administración Pública, nos dice que se debe poner atención “en determinar lo que debe de hacerse, más que el hacer propiamente dicho”. Por ello la relación fines-medios era el par fundamental de la administración. Para medir los fines se requiere de un concepto claro de eficacia y para los medios se retoma la eficiencia.

Para Simón la racionalidad implica elegir aquella alternativa que conduce al máximo cumplimiento de los objetivos, es decir, entre dos opciones se debe escoger la que requiera el menor gasto presupuestal, o sea, la más económica. Esto conduce a buscar por medio de la auditoría que se haya elegido la mejor opción y la que haya costado menos dinero, es decir, la más económica.

5.9 BENEFICIOS

Después de ver lo que se entiende por eficiencia, eficacia y economía, de acuerdo a la Academia (AMDAID), el beneficio “se enfoca fundamentalmente a la eficacia, es decir, al logro de los resultados alcanzados. De una forma u otra, la eficacia está unida a los otros dos criterios (eficiencia y economía), de tal modo que son analizados en este contexto: evalúa los riesgos asociados al logro de los factores críticos de desempeño y, por ende, al cumplimiento con la misión y la visión de la entidad. Con estos elementos se estará en condiciones de superar deficiencias o incumplimientos detectados”.¹²

5.10 LA AUDITORIA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN Y LA AUDITORIA AL DESEMPEÑO

Hemos visto qué está haciendo la Auditoría Superior de la Federación, así como, lo que está realizando la Secretaría de la Función Pública, con respecto a la auditoría gubernamental.

Ahora bien, basado en la investigación y las experiencias propias, me concentraré en lo que están haciendo de Auditoría al Desempeño, tanto la Auditoría Superior como la Secretaría de la Función Pública.

Según el reglamento interior de la Auditoría Superior, y de conformidad con el artículo 75 de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, el organismo cuenta con una unidad denominada Auditoría Especial de Desempeño que a través de tres direcciones generales —entre las cuales se distribuye la sectorización gubernamental— supervisa el cumplimiento de objetivos y metas de los presupuestos públicos que, como se sabe, tienen su base programática y se vinculan con el sistema de planeación democrática en su principal documento representativo. Este documento es el Plan Nacional de Desarrollo.

¹² La Academia, promotora del buen gobierno corporativo. AMDAID

La principal atribución de esta unidad es la evaluación del cumplimiento programático de todas las dependencias y entidades que configuran el sector central y paraestatal del Gobierno Federal.

Su función se desarrolla principalmente en las siguientes vertientes:

1. Verifica que la información presentada en las cuentas públicas sea veraz.
2. Vincula la razonabilidad y suficiencia de los objetivos y metas de los presupuestos públicos en relación con los principales instrumentos de planeación democrática (Plan Nacional de Desarrollo, Planes de Mediano Plazo, Planes Operativos Anuales, etcétera).
3. Verifica la razonabilidad en el cumplimiento de las metas anuales, así como la suficiencia de los recursos vinculados en su cumplimiento, determinando si éstos fueron suficientes y adecuados o bien, si fueron excesivos o desproporcionados.

A continuación algunos comentarios respecto de las principales atribuciones de la Auditoría de Desempeño:

5.10.1 VERACIDAD

La veracidad de la información programática presupuestal está en relación directa con:

- a) El grado de seguridad y suficiencia de los registros que manejan las áreas para llevar cuenta y orden de todas y cada una de las acciones requeridas para integrar el reporte de metas programáticas;
- b) La forma como dicha información fluye hacia las áreas administrativas y de planeación, responsables de integrar la información programática presupuestal;
- c) La forma como dicha información es consolidada para efectos de su integración en el Sistema Integral de Información y finalmente en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal.

Como se ha comentado con anterioridad la contabilidad programática presupuestal se lleva en el ámbito de "Actividad Institucional", lo que equivale a una contabilidad por áreas de responsabilidad o centros de costo, ya que cada actividad institucional generalmente equivale a un área específica de la estructura orgánica de una dependencia o entidad. A cada una de las actividades institucionales se asignan acciones o metas a cumplir y los recursos financieros, humanos y materiales requeridos para tales efectos.

El problema de evaluación es relativamente sencillo cuando hablamos de entidades del sector paraestatal que tienen un solo domicilio y sus actividades institucionales y sus acciones son reducidas, ya que se facilita el establecimiento de registros y controles, así como su flujo e integración.

El problema se complica cuando hablamos de dependencias y entidades que tienen influencia en todos los estados de la República Mexicana y que sus células operativas son diseminadas en todos los rincones del país.

El ejemplo típico es la Secretaría de Salud, que no obstante haber descentralizado los recursos financieros, conserva atribuciones para “establecer y conducir la política nacional en materia de asistencia social, servicios médicos y salubridad general”, así como “planear, normar, coordinar y evaluar el Sistema Nacional de Salud”, derivado de las cuales define las metas conjuntamente con todas las instancias del sector y los estados y concentra los resultados de las mismas.

Así expuesto, a continuación presentamos un resumen del camino que debe seguir la información programática en la Secretaría de referencia, tomada como ejemplo, y sólo por cuanto hace a acciones vinculadas con la actividad de servicios médicos y asistenciales:

5.10.2 A NIVEL ESTATAL

- a) Existen los centros de salud diseminados en todos los rincones de los estados, los cuales en la mayoría de los casos se conforman por un consultorio atendido por un médico que en pocos casos es asistido por una enfermera. En estos casos es de cuestionarse si estos médicos tienen los recursos para llevar cuenta y orden de todas las acciones que llevan a cabo. De la misma manera, existen en nuestro país lugares de muy difícil acceso desde los cuales se requiere de hasta dos y tres días para llegar a la capital de los estados. Esto se cita para dejar la inquietud de lo que representaría en interés y tiempo para que los responsables de estos centros concentren la información en el ámbito estatal;
- b) El siguiente nivel son los hospitales regionales y generales, que si bien son los menos y están ubicados en los principales municipios de un estado o en la capital, la diversidad de servicios que prestan no hace menos complicado el registro y control de las acciones, así como la concentración y reporte de sus resultados. Estas instancias remiten sus reportes al nivel central estatal para su consolidación;
- c) Los servicios de salud en los estados (Organismos Públicos Descentralizados), o las Secretarías de Salud en los estados, que absorbieron las funciones y recursos por efecto de la descentralización de los servicios de salud, tienen la obligación de concentrar los resultados de las acciones llevadas a cabo por las instancias comentadas en los incisos anteriores; sin embargo, en este contexto conviene formularse las siguientes preguntas:

¿Hasta que punto existe una clara diferenciación de las acciones llevadas a cabo con recursos federales y estatales?

¿Qué tan eficientes son los sistemas y mecanismos por los cuales en el ámbito estatal se lleva a cabo el acopio o concentración de acciones y la consolidación de las mismas?

5.10.3 A NIVEL CENTRAL

- a) Se adscriben al Sector Salud organismos cuyos servicios tienen influencia en el ámbito nacional, tal es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), instituciones que no están tan pulverizadas como los servicios de salud, y cuentan con los recursos y experiencia para controlar y reportar sus acciones.
- b) También se adscriben al Sector Salud, los Institutos Nacionales de Salud (Organismos Públicos Descentralizados), dedicados a la investigación, docencia y prestación de servicios médicos y asistenciales en ciertas áreas de especialidad, así como hospitales generales. Al igual que en el caso del IMSS e ISSSTE, estas instancias tienen los recursos y experiencia para controlar y reportar sus acciones, además que tienen un solo domicilio y, por estar concentradas en la capital del país, está sujeta de una fiscalización y un seguimiento especial.

Finalmente toda la información de los niveles estatal y central se concentra en la Secretaría de Salud, responsable de consolidar la información programática del sector. En esta parte del proceso, al igual que en el nivel estatal, conviene hacerse las siguientes preguntas:

¿Qué tan eficientes son los sistemas y mecanismos por los cuales en el ámbito central se lleva a cabo el acopio o concentración de acciones y la consolidación de las mismas?

¿Aplica el proceso en las mismas condiciones para integrar la meta que para presentar sus resultados?

Algunos otros aspectos que se deben tomar en cuenta son:

- Toda vez que casi todas las dependencias y entidades se conservan en el tiempo sin muchos cambios, se corre el riesgo de que la meta se establezca con base en la experiencia o resultados de años anteriores, sin efectuar su integración considerando posibles cambios en las circunstancias: nuevas inversiones, mayores recursos de operación, desincorporación de funciones, cambios tecnológicos, etc.
- Un aspecto especial, por el impacto que tiene en la evaluación del desempeño, es la razonabilidad como se asignan los recursos a las áreas de responsabilidades o centros de costos y la consistencia de los mecanismos y políticas en el tiempo. **Los recursos que se estiman (anteproyecto de presupuesto) y los que se asignan (Presupuesto de Egresos) en la mayoría de los casos son diferentes.**
- Deficiencias en el proceso (información incompleta o falseada), pueden dar origen a que la información no sea veraz, y con ello la evaluación del desempeño de las instituciones (dependencias y entidades) no sea adecuada o suficiente.

Por todo lo antes expuesto, parte del proceso para la evaluación del desempeño debe considerar determinar la veracidad de la información programática presupuestal, en razón de lo cual cobra relevancia la implementación de un programa de revisión que considere de manera relevante:

1. Sujeto a la pulverización de las áreas operativas, selectiva o totalmente, verificar que existen controles y registros de todas y cada una de las acciones que se requiere reportar en el esquema programático presupuestal;
2. Verificar que dichos controles se llenan oportuna y suficientemente;
3. Verifica los procesos de comunicación y flujo de información entre todos los niveles;
4. Verificar la eficiencia en la concentración y consolidación de la información en las diversas instancias que dentro del proceso tienen esta función.
5. Evaluar la razonabilidad de la asignación de recursos a las diferentes actividades institucionales (áreas de responsabilidad o centros de costos) y la consistencia de procedimientos, mecanismos y políticas en el tiempo, para asegurar la comparabilidad de la información.

5.11 PLANEACIÓN

Como se mencionó al comentar las vertientes hacia las cuales la evaluación del desempeño orienta su gestión, resulta relevante vincular, dentro de lo posible, la información programático presupuestal, cualquiera que sea su nivel (Organismos – Dependencia - Sector), con los instrumentos de planeación democrática (Programas Operativos Anuales – Planes de Mediano Plazo – Plan Nacional de Desarrollo).

La evaluación deberá considerar —a partir de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal o del Decreto de creación del Organismo Público Desconcentrado o Descentralizado o del Acta Constitutiva; en el contexto de un sistema de información de Cuentas Públicas Nacionales— si las acciones consideradas en los programas de las dependencias y entidades son insuficientes, suficientes o excesivas.

De la misma manera se deberá orientar sólo a las acciones relevantes, ya que ir más allá es causa de ineficiencia por los costos que representa llevar el control e información de aspectos no relevantes. Para ello se deberá tener presente, entre otras cosas:

- a) Los recursos asignados a una actividad institucional;
- b) La importancia de las acciones por su impacto en la sociedad;
- c) El interés de la Sociedad para conocer las acciones.

5.12 CUMPLIMIENTO

No es posible ni conveniente evaluar los resultados de las acciones de manera subjetiva, individual o a números gruesos de las acciones. Los resultados se miden a través de comparar a la entidad o dependencia consigo misma, es decir con resultados obtenidos en el tiempo, siempre que se consideren condiciones similares que no los distorsionen; de la misma manera, se miden con los resultados de otros entes que lleven a cabo actividades equivalentes. Dice el decir que las comparaciones son odiosas; ello es parcialmente cierto, son odiosas cuando su resultado es inconveniente a nosotros y si no somos objetivos para entender que dicho resultado nos debe mover a la acción, para buscar alcanzar la mejora personal.

Para facilitar nuestra exposición, presentaremos el siguiente ejemplo:

En el Sector Educativo, una meta sería alcanzar un determinado número de estudiantes atendidos por los servicios educativos de primaria y secundaria. Al respecto si la meta se alcanzó o quedó más menos un cinco por ciento arriba o abajo, en condiciones normales sería aceptable; sin embargo, a la luz de la evaluación del desempeño esto no es totalmente válido; la evaluación del desempeño debería responder, entre otras, las siguientes preguntas:

¿La educación que se brinda es de calidad?

¿Llegó a todos los que debería llegar?

.Antes que nada, se debe hacer una identificación del entorno en que se dan los resultados:

¿Cuál es la capacidad instalada? Pública y Privada; General y por Estado de la República.

¿Cuál es la plantilla docente disponible? Pública y Privada; General y por Estado de la República

¿Cuál es la demanda de los servicios? General y por Estado de la República

¿A cuanto ascienden los recursos asignados al servicio? Públicos y Privados; General y por Estado de la República

¿Qué indicadores se tienen disponibles para comparar la gestión gubernamental? Privados e Internacionales

¿Cuál es el nivel de estudios o capacidad escolar de los educados en el sector público, respecto de los estudiantes de iniciativa privada?

¿Cuál es el programa de estudios en instituciones del sector público y del sector privado?

En el ejemplo que se plantea, por la importancia de la función y su alcance que es en el ámbito nacional, los resultados que se obtengan de la evaluación de desempeño deben ser macro y orientarse a plantear soluciones de gran envergadura; sin embargo, como se podrá observar, la recopilación de información, la aplicación de pruebas de campo representativas y el análisis y correlación de la misma, hace que la Auditoría de Desempeño sea un trabajo al que se deba invertir mucho tiempo y recursos. El campo de acción de la Auditoría de Desempeño, también es ilimitado, aquí solo hemos planteado una acción de la Secretaría de Educación, pensemos en todas las acciones que competen a dicha secretaría y el universo que representa la evaluación del desempeño en todas las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.¹³

5.13 INDICADORES Y LA AUDITORIA DEL DESEMPEÑO

Partiendo de la base de “lo que no se puede medir, no se puede evaluar”, es importante destacar que hay que utilizar en la auditoría al desempeño el uso de indicadores para medir el resultado ya sea bueno, regular o malo de la gestión de una entidad gubernamental.

¹³ *Toda revisión cualquiera que sea su naturaleza, requiere de cierto tiempo para la generación de resultados adecuados. En la programación de las auditorías se debe tener presente esta característica para definir que es lo que se pretende: Cantidad (más revisiones con resultados pobres) o Calidad (menos revisiones con mejores resultados). Si lo que se busca es la calidad, un mejor aprovechamiento de los recursos nos debe llevar a una adecuada planeación, que parte desde identificar las dependencias, entidades o segmentos de las mismas que tengan una alta probabilidad de desviación y con ello de identificar resultados satisfactorios al objetivo de la revisión misma.*

Podemos decir que los indicadores de desempeño son los parámetros que miden el comportamiento de un fenómeno o un proceso.

Los indicadores deben comprender y evaluar todos los elementos que contribuyen al logro de los fines de una entidad.¹⁴

A partir del Programa Nacional de Modernización de la Administración Pública (PROMAP 1995-2000) se desarrolló un sistema de evaluación del Desempeño, que comprende tres tipos: de gestión, estratégicos y de servicios.

Los primero o sea los de gestión que proporcionan información acerca de las actividades institucionales de las dependencias y que miden el cumplimiento de las funciones y los procesos internos de las unidades responsables.

Los estratégicos, se refieren al cumplimiento de los objetivos básicos de la entidad, es decir, se centran en los resultados, no en el proceso, midiendo el grado de eficiencia en la utilización de los recursos.

Y por último, los indicadores de servicios, que miden los servicios a los usuarios de acuerdo con los estándares, así como, las necesidades y expectativas de los ciudadanos, normalmente obtenidos basándose en encuestas en donde se puede tener información directa, y puede servir para realimentar acerca de la efectividad de los programas o actividades gubernamentales.

Las características de evaluación del desempeño deberán seguir el criterio de:

- a. Eficiencia; que se mida el buen uso de los recursos, mayor cantidad de productos o servicios al menor costo y tiempo posible
- b. Cobertura; es decir, delimita el alcance espacial de los bienes y servicios y de las acciones de gobierno en una región o a la población objetivo.
- c. Efecto; deberán medir el efecto de los programas y proyectos en las condiciones sociales y económicas de la población.
- d. Calidad; habrá que captar el nivel de satisfacción de las necesidades y expectativas de quienes reciban los bienes y servicios públicos.
- e. Equidad; se evaluará el efecto distributivo del gasto en la sociedad, así como, evaluar la congruencia entre recursos aprobados y suministrados (cantidad y oportunidad).

5.14 GUÍA DE AUDITORÍA AL DESEMPEÑO DE LAS DEPENDENCIAS Y ENTIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

En el ANEXO 1 de esta tesis se presenta detalladamente la guía de auditoría al desempeño de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal emitidas por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, ahora Secretaría de la Función Pública por medio de la Subsecretaría de Normatividad y Control de la Gestión Pública y de la Dirección General de Auditoría Gubernamental.

¹⁴ Indicadores, Características, Metodología y Utilización. C.P. y CIA Fernando Vera Smith. AMDAID, 2003.

5.15 MARCO TEÓRICO PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA AL DESEMPEÑO

Siguiendo lo establecido y recomendado por la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, podemos decir que la realización de este tipo de auditoría deberá seguir 4 fases para su desarrollo, las cuales deben ser:

- A. El estudio general y conclusiones preliminares,
- B. La planeación de la auditoría,
- C. La ejecución y por último
- D. El informe o los informes finales.

Ahora bien para el desarrollo del primer punto **el estudio general y conclusiones preliminares**, la Academia sugiere 12 actividades las que podemos enumerar de la siguiente forma:

1. Determinación del Marco Jurídico de la entidad, en donde se precisa la naturaleza jurídica de la entidad pública o de la empresa privada a la que se va a auditar, se recopilan y concentran los documentos que dieron origen a la entidad, así como, cualquier documento posterior que modifique el estatus jurídico de la entidad con lo que podemos determinar, cual es la normatividad interna y externa a la que se encuentra sujeta.
2. Identificar el propósito de la entidad, lo cual puede decir que es la razón social y se define por la declaración de su misión, lo cual se obtiene mediante entrevistas con los principales funcionarios de la entidad a revisar.
3. Como parte del estudio general se deberá buscar la vinculación con sus planes, programas y proyectos importantes, obteniendo los planes estratégicos, operativos, presupuestos y documentos relativos a los proyectos importantes o a las acciones básicas, para poder evaluar los planes, proyectos y programas en función de la misión, visión, objetivos y valores de la entidad.
4. Se podrá después de los tres puntos anteriores, formular un diagrama descriptivo de la operación que nos permita entender fácilmente los aspectos fundamentales de la operación de la entidad resaltando los procesos más importantes identificando los principales riesgos y los elementos básicos de control.
5. Como siguiente actividad se deberá analizar la estructura de operación de la entidad, es decir, de su estructura de gobierno y su organización; si están establecidas las instancias respectivas para que su operación no dependa únicamente de las decisiones de la cabeza de la entidad o director general.
6. La siguiente actividad de esta auditoría deberá identificar los principales recursos tangibles e intangibles que se manejen tanto humanos como financieros y tecnológicos.

7. Se deberá realizar un estudio de los sistemas de información, de medición de resultados y rendición de cuentas, midiendo al desempeño por área de actividad.
8. Hay que conocer el enfoque de la entidad para el control de los riesgos a que esta expuesta, comprobando que dicho sistema este formalmente establecido.
9. Se realizará a continuación un análisis de la información existente sobre los resultados y logros alcanzados en el período sujeto a la auditoria, que podrá ser localizada en los reportes oficiales que se presenten anualmente.
10. Determinar preliminarmente los factores críticos de desempeño así como, los indicadores, es decir, los elementos, acciones o situaciones fundamentales para que la entidad pueda cumplir sus objetivos y, por consecuencia con su misión y visión, utilizando los indicadores necesarios para medir el grado del logro de los factores del desempeño.
11. Como siguiente actividad y como parte de la evaluación preliminar del desempeño, se deberá efectuar una evaluación de la legalización de su misión, visión y valores con su marco jurídico, así como, de la pertenencia de sus objetivos, estrategias, planes, programas y proyectos importantes, del grado de conocimientos y aceptación de los funcionarios encargados de su realización.
12. Como última acción se deberá formular las conclusiones preliminares con la determinación de los factores críticos de desempeño, de los indicadores que se aplicaran durante la auditoria y un resumen del análisis de fortalezas y debilidades.

La siguiente fase propiamente es **la planeación de la auditoria** al desempeño de la entidad que se va a auditar, dicha planeación, deberá definir los criterios de evaluación en el desarrollo de la auditoria, presentando y analizando conjuntamente con quien solicitó los servicios, los criterios de evaluación con la alta administración de la entidad a la que esta realizando la auditoria.

Una vez definidos los criterios sobre los que se va a trabajar, se formulará el programa de trabajo que contenga la descripción clara de los procedimientos y técnicas de auditoria que se vayan a aplicar, así como, el alcance y la oportunidad de los mismos.

Como parte de la planeación deberá evaluarse el control interno aplicable a la información que alimentará a los indicadores que se utilizarán en la auditoria, incorporando los que analicen los factores críticos de desempeño para que se cumplan con la misión, visión y objetivos de la entidad.

La tercera fase corresponde a **la ejecución** de la auditoria y siguiendo las recomendaciones de la AMDAID los pasos a seguir deberán ser:

1. Formular modelos o diagramas de los procesos considerados como críticos.
2. Identificar en los proyectos las metas que se pretenden.
3. Identificar cuales son los recursos utilizados.

4. Realizar un estudio de los componentes y analizar los reportes o informes generados sobre resultados.
5. Revisa las inversiones, costos y resultados de proyectos con las acciones realizadas.
6. Aplicar indicadores de desempeño y comparar con las metas establecidas, efectuando un análisis profundo de las variaciones determinadas.
7. Analiza la materialización de los riesgos y evaluar el grado de control y administración de los riesgos.
8. Determina el logro de cada factor crítico de desempeño, con base en los indicadores.
9. Analizar todos aquellos aspectos que afecten positiva o negativamente el desempeño institucional.
10. Indagar el grado de satisfacción de la población objetivo o en su caso del segmento del mercado, dicha indagación se podrá realizar por los medios que se considere necesarios, como pueden ser: encuesta, entrevistas y cualquier investigación y pruebas hasta lograr la entera satisfacción del auditor.

Durante toda la fase de la ejecución se deberá tener presente los grandes criterios de eficiencia, eficacia y economía para la evaluación de la entidad.

Para la formulación **del informe** es importante que el auditor:

1. Resuma las conclusiones del trabajo.
2. Identifique los asuntos importantes a reportar.
3. Genere y desarrolle alternativas de solución a la problemática detectada.
4. Detecte los subproductos.
5. Realice lista de los factores críticos de desempeño.
6. Determine cálculo de los indicadores
7. Formule los informes para discusión.
8. Discuta el borrador del informe con las personas responsables.
9. Realice él o los ajustes correspondientes.
10. Presente el informe final.

El **informe final** deberá estar formulado con el siguiente contenido:

1. Introducción, señalando que es una auditoría al desempeño, origen de la entidad y la descripción de las funciones o actividades.
2. Misión, señalando la evaluación sobre su congruencia, difusión y comprensión, así como, si existe alguna salvedad.
3. Visión, objetivos y metas de la entidad, con la apreciación del auditor con respecto a la factibilidad de su logro, indicando salvedades en caso de existir.
4. Factores críticos de desempeño, listando los financieros y los no financieros.
5. Sistema de medición de los indicadores, describiéndolos, anexando cuadro y un resumen con la opinión respectiva.
6. Comentarios y sugerencias, anexando lo que es útil para el órgano de gobierno de la entidad.

7. Se deberá incluir cédula de observaciones en las que se hace una descripción de hechos irregulares con causas y efectos, así como, recomendaciones y acciones acordadas con los servidores públicos o funcionarios de mandos medios y superiores de la entidad, incluyendo el marco legal aplicable.

El informe deberá ser objetivo, claro y sencillo, confidencial, conciso, veraz y preciso, pudiendo ser ejecutivo o corto; el informe largo podrá tener los capítulos antes mencionados.

CAPÍTULO VI
RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN Y PROPUESTA DE SOLUCIÓN AL
PROBLEMA

6. 1 INVESTIGACIÓN DE CAMPO

6.1.1 PRIMERA PARTE, ENCUESTA

El presente estudio doctoral se realizó en función de un censo realizado en toda la República Mexicana, es decir, dado que es un universo pequeño de 33 organismos, se aplicó una encuesta que abarcó al 100% de los integrantes de la Asociación de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental (ASOFIS).

Las encuestas se aplicaron durante cuatro meses y habiendo transcurrido ese tiempo se obtuvo una respuesta del 50% de los organismos encuestados.

En la tabla 1 se observa el universo sobre el que se aplicó la encuesta que está conformado por 32 representantes de los organismos integrantes de la ASOFIS, más la Auditoría Superior de la Federación.

TABLA 1
Asociación de Organismos Superiores de Fiscalización y Control
Gubernamental
Directorio Nacional

Auditor Superior de la Federación
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Aguascalientes
Auditor Superior de Fiscalización del Estado de Baja California
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Baja California Sur
Encargado de la Auditoría Superior del Estado de Campeche
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Coahuila
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Colima
Auditor Superior del Estado de Chiapas
Contador General del H. Congreso del Estado de Chihuahua
Auditor Superior del Estado de Durango
Titular del Órgano Superior de Fiscalización del Estado de México
Auditor General del Órgano de Fiscalización Superior de Guanajuato
Auditor General del Estado de Guerrero

Auditor Superior del Órgano de Fiscalización Superior del H. Congreso del Estado de Hidalgo
Auditor Superior del Estado de Jalisco
Auditor Superior del Estado de Michoacán
Auditor Superior Gubernamental del Estado de Morelos
Auditor General del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Nuevo León
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Oaxaca
Auditor General del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Puebla
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Querétaro
Auditor Superior del Estado de Quintana Roo
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de San Luis Potosí
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Sinaloa
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Sonora
Fiscal Superior del Estado de Tabasco
Auditor Superior del Estado de Tamaulipas
Auditor del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Tlaxcala
Auditor General del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Yucatán
Auditor Superior del Estado de Zacatecas
Contador Mayor Presidente del Órgano Superior de Dirección de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal; Contadora Mayor de Hacienda de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal; Contador Mayor de Hacienda de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal

En la tabla 2 se observa la muestra de los 18 organismos de los que se obtuvo respuesta.

TABLA 2
Asociación de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental
Organismos que respondieron a la encuesta

Auditor Superior de la Federación
Auditor Superior de Fiscalización del Estado de Baja California Norte
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Baja California Sur
Encargado de la Auditoría Superior del Estado de Campeche
Auditor Superior del Estado de Chiapas
Auditor Superior del Estado de Durango
Auditor General del Órgano de Fiscalización Superior de Guanajuato
Auditor Superior del Estado de Michoacán
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Nuevo León
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Oaxaca
Auditor General del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Puebla
Auditor Superior del Estado de Quintana Roo
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Sinaloa
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Sonora
Fiscal Superior del Estado de Tabasco
Contador Mayor de Hacienda del Congreso del Estado de Yucatán
Auditor Superior del Estado de Zacatecas
Contador Mayor Presidente del Órgano Superior de Dirección de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal

En este caso una muestra de 18 que es del 54% representa un alto grado de certeza en los resultados.

En un muestreo de tipo aleatorio y tomando en cuenta los siguientes datos, una muestra representativa con un nivel de confianza del 95% y un error permitido de un 10%, con base en la fórmula, sería la siguiente:

$$n = (z^2 pq)N / (e(N-1)) + (z^2 pq)$$

n = tamaño de la muestra

z = desviaciones estándar para un nivel de confianza del 95% = 2

p = probabilidad de que ocurra la situación = 50%

q = probabilidad de que no ocurra la situación = 50%

e = error tolerable = 10%

N = población bajo estudio = 35

$$n = 4(.5)(.5) \times 35 / (0.1 \times 34) + 4(.5)(.5)$$

$$n = 1 \times 35 / 3.4 + 1$$

$$n = 35 / 4.4$$

$$n = 7.95 = 8$$

Esto quiere decir que para que se tuviera un nivel de confianza del 95% con un error tolerable del 10% la muestra tendría que ser de 8, cuando en realidad es de 18.

Por otra parte, en un muestreo aleatorio una muestra representativa con un nivel de confianza del 99.9% y un error permitido de un 10%, con base en la fórmula, sería la siguiente:

$$n = (z^2 pq)N / (e(N-1)) + (z^2 pq)$$

n = tamaño de la muestra

z = desviaciones estándar para un nivel de confianza del 99.9%¹ = 3.27

p = probabilidad de que ocurra la situación = 50%

q = probabilidad de que no ocurra la situación = 50%

e = error tolerable = 10%

N = población bajo estudio = 35

$$n = 10.69(.5)(.5) \times 35 / (0.1 \times 34) + 10.69(.5)(.5)$$

$$n = 2.67 \times 35 / 3.4 + 2.67$$

$$n = 93.85 / 6.07$$

$$n = 15.46 = 16$$

Esto quiere decir que para que se tuviera un nivel de confianza del 99.9% con un error tolerable del 10% la muestra tendría que ser de 16, cuando en realidad es de 18.

Esto significa que con el tamaño de la muestra de 18 prácticamente se está trabajando con un nivel de confianza del 99.9% y con un error tolerable ligeramente inferior al 10%.

En este caso no es un muestreo 100% aleatorio, sin embargo, tampoco es un muestreo por conveniencia. El tamaño de la muestra responde a la voluntad exclusiva de los encuestados que quisieron responder, y que fue aplicada al 100% del universo. La muestra no responde a la voluntad o a la conveniencia del investigador y, en este sentido, la muestra se ajusta más a un tipo de muestreo aleatorio que a cualquier otro tipo de muestreo.

Con estas características se puede concluir, sencillamente, que con 18 elementos que representan el 51% del universo, los resultados pueden ser generalizables para el caso mexicano.

Además esta muestra corresponde al 50.36% de la población total de la República Mexicana, según datos consultados en el portal del Instituto Nacional de Estadística Geografía e informática (INEGI).²

¹ Con base en Kohler, *Estadística para negocios y economía*.

² www.inegi.gob.mx, 20 de marzo de 2006.

Si a esto le sumamos que la encuesta también fue contestada por otras dos dependencias federales más, la certeza estadística aumenta. Estas dependencias son:

- ✓ INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO
- ✓ INSTITUTO FEDERAL ELECTORAL

Dada la participación de estas dos dependencias los resultados estadísticos se manejan en función de 20 elementos.

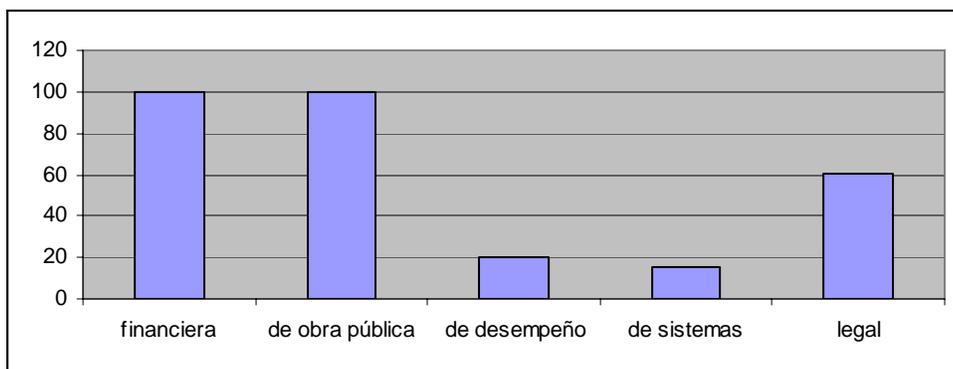
6.1.1.1 RESULTADOS ESTADÍSTICOS

Los resultados de la encuesta se comentan en relación con el orden de las preguntas realizadas y el porcentaje corresponde sólo a las preguntas en las que aplica, es decir, en las que no aplica no se realiza el conteo.

En las preguntas 1,2 y 3 se puede seleccionar más de una alternativa. De la pregunta 4 a la 9 sólo es válida una alternativa. De la 10 en adelante son preguntas abiertas.

1.- ¿Qué tipos de auditoría realiza el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo?

En este cuestionamiento se observa que el 100% realiza auditoría financiera de ingresos y egresos, además de la auditoría de obra pública. Sólo el 20% realiza auditoría al desempeño, el 15% auditoría de sistemas y el 60% auditoría legal.



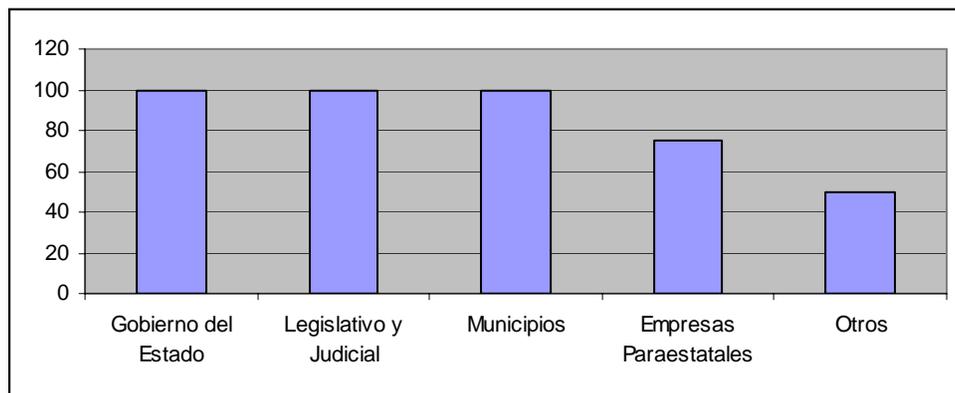
Como se puede observar en estos resultados son pocas las dependencias que realizan auditorías al desempeño. El trabajo de los Órganos Superiores de Fiscalización se centra en la realización de auditorías financieras, de obra pública y legal. Dada la importancia que ha cobrado la auditoría al desempeño es necesario analizar las respuestas de este cuestionario referentes al por qué las dependencias no realizan este tipo de auditorías.

La principal problemática de esta tesis se centra en esta situación que se relaciona directamente con la pregunta principal de investigación que dice: ¿En qué medida la auditoría al desempeño se ha implantado en las diversas dependencias y entidades del sector gubernamental en la República Mexicana?

Como se mencionó, se ha implantado en una escasa medida, sin embargo, cabe destacar que ya se ha implantado y eso significa que ha quedado la puerta abierta para que se pueda implantar en toda la República Mexicana. Es necesario, entonces, continuar con este análisis para saber qué se tiene que hacer para lograrlo.

2.- ¿A qué organismos audita?

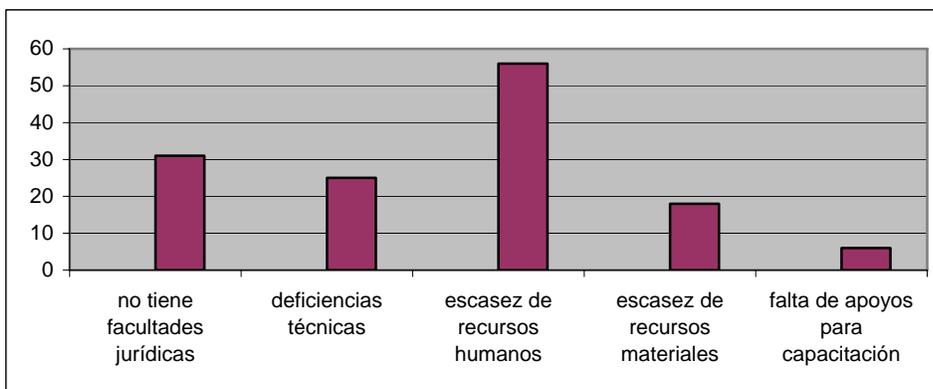
El 100% audita al Gobierno del Estado, a los poderes legislativo y judicial, y a los municipios; el 75% audita a empresas paraestatales; y el 50% audita a otros organismos como por ejemplo: fideicomisos; fondos; institutos estatales electorales; organismos descentralizados estatales, municipales y autónomos; y empresas para-municipales.



Esto significa que el 100% podría implantar audita al desempeño en el Gobierno del Estado, en los poderes legislativo y judicial, y en los municipios. Es decir, se tienen los elementos para desarrollarla en donde ya se realiza auditoría de algún tipo. Incluso se podría empezar por realizar auditoría al desempeño en alguno de estos organismos, para ir extendiendo conforme la experiencia, la práctica y el presupuesto lo permitan.

3.- Si el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo no realiza auditorías al desempeño mencione ¿por qué?

El 31% no tiene facultades jurídicas para realizarla; el 25% por deficiencias técnicas; el 56% por escasez de recursos humanos; el 18% por escasez de recursos materiales; y el 6% por falta de apoyo para capacitar al personal.



Es relevante esta pregunta por la importancia que tiene y por la relación directa con la problemática que estudia esta tesis. Descubrir que la escasez de recursos humanos es la problemática principal de más de la mitad de las dependencias, nos indica que el problema es primordialmente presupuestal.

En el apartado 1.1.2 de esta tesis se observa a detalle que entre el presupuesto de la dependencia y el personal asignado a la misma existe una correlación del 92.1%, es decir, el presupuesto asignado y el personal de la dependencia están estrechamente relacionados. Esta relación es razonable porque gran parte del presupuesto se ejerce en el pago de sueldos.

Cuando el 56% de las dependencias respondió que el problema principal es la escasez de recursos humanos y, por lo expuesto, lo relacionamos con la asignación presupuestal, surge la siguiente problemática:

- ¿Cómo se podría implantar el desarrollo de auditorías al desempeño, si para ello se tuviese que contratar más personal y, en consecuencia, se tendría que recibir una mayor asignación presupuestal?

Ante este cuestionamiento se puede comentar que esto tendría que responder a un plan de carácter federal o estatal, para que se justifique la necesidad de implantar, en toda la república Mexicana, este tipo de auditoría al desempeño por su importancia y por los beneficios que genera para el bienestar de la población. Estos beneficios están en función de lo que se ha señalado anteriormente con respecto a lo cualitativo y no sólo a lo cuantitativo.

Una vez manejada en un plan de carácter federal o estatal se podría pensar en un aumento en la asignación presupuestal de nivel general.

Si el plan fuera de carácter estatal, se pudiese implementar en forma gradual por los estados que así lo consideraran importante.

Existe la posibilidad de que no se pueda dar un aumento en la asignación presupuestal. Esto no es un impedimento para la implantación de auditorías al desempeño siempre y cuando la dependencia esté en la disposición y en la posibilidad de hacer más con los mismos recursos, es decir, con el mismo personal extender el alcance de las auditorías financieras que ya se realizan, para abarcar algunos aspectos relevantes de desempeño en las mismas, o con el mismo alcance trabajar elementos de desempeño además de los financieros.

Por otra parte, también se observa que en el 31% de los casos no se tienen las facultades jurídicas para realizar auditorías al desempeño. Esta es una limitante muy importante, pero no tan grave como la falta de presupuesto, ya que en un plan de carácter federal o, incluso, local esta situación se podría solventar.

El 25% menciona que una de sus limitantes se basa en las deficiencias técnicas. Cuando surge una nueva técnica o se mejora una ya existente, las limitantes con respecto a ésta surgen mientras se adquieren los elementos que resuelvan las deficiencias naturales que existen. Un programa para implantar una auditoría al desempeño deberá contemplar la forma de resolver las deficiencias que existen cuando una nueva técnica surge. La capacitación del personal que es una de las deficiencias que puede existir fue mencionada en un 6%, lo que indica que existen diversas deficiencias técnicas que hay que resolver para poder implantar este tipo de auditoría. Estas pueden ser la falta de equipo de cómputo y la falta de equipo en general, además de la falta de los conocimientos técnicos que se pueden tener sobre lo nuevo.

El 18% menciona la escasez de recursos materiales que, evidentemente, también se resolvería en la medida en que se asignen recursos para su adquisición.

Dado que en este cuestionamiento se puede dar más de una respuesta, otro problema que se observa es que en el 40% de los casos las dependencias respondieron a dos o más alternativas que corresponden, en su mayoría, a la siguiente combinación: las dependencias que señalaron la escasez de recursos humanos también señalaron la escasez de recursos materiales y las deficiencias técnicas.

4.- ¿Cuál ha sido la muestra fiscalizable del Órgano Superior de Fiscalización a su cargo en comparación con el universo?

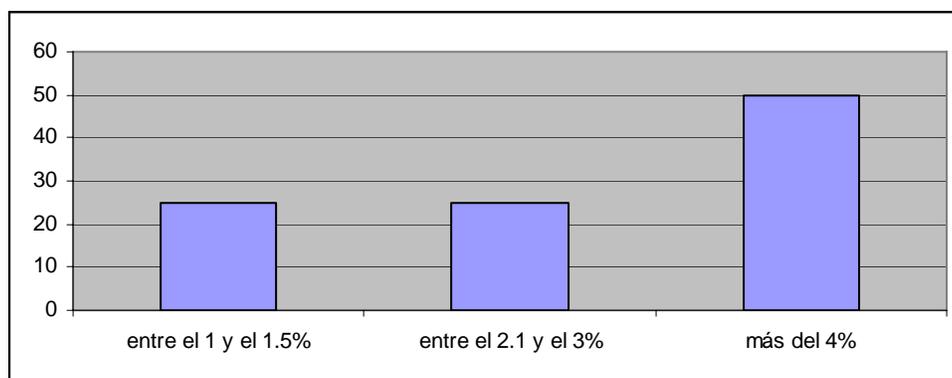
En esta pregunta se observó una amplia dispersión en las respuestas analizadas, lo que nos permite concluir que cada organismo entiende en forma diferente la muestra fiscalizable.

En necesario que se defina lo que es la muestra fiscalizable para unificar criterios, ya que como cada organismo entiende en forma diferente lo que es la base fiscalizable, no se pueden comparar las respuestas que van del 1% al 100%.

Como aportación de esta tesis se considera que es necesario unificar criterios para saber a ciencia cierta cuál es la base de la muestra fiscalizable en los distintos organismos, para unificar criterios y poder hacerlos comparables.

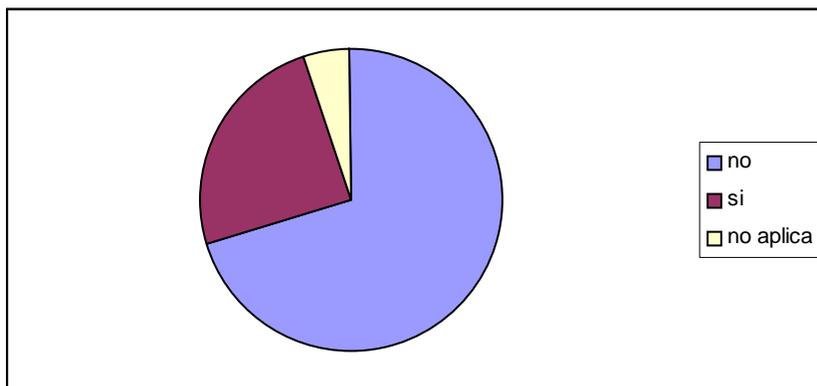
5.- ¿Cuál ha sido la muestra fiscalizable del Órgano Superior de Fiscalización a su cargo que corresponde a auditoría al desempeño?

El 25% tiene una muestra fiscalizable de entre el 1 y el 1.5%; otro 25% de entre el 2.1 y el 3%; y el 50% tiene una muestra fiscalizable de más de 4%.



6.- ¿En el último año ha contratado despachos profesionales independientes para realizar algún tipo de auditoría en su Estado?

El 70% respondió que no; el 25% que sí; y el 5% que no aplica.

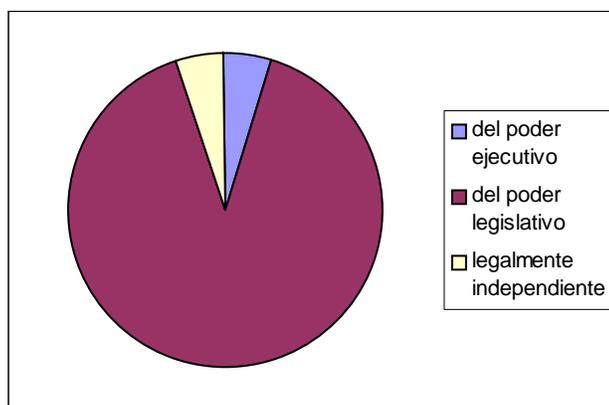


Sin duda alguna una alternativa que podría ser considerada por las dependencias, cuando se trate de implantar el desarrollo de auditorías al desempeño, será la de contratar despachos independientes que auxilien esta labor. Sin embargo, la situación ideal sería la de poderla realizar con el personal propio.

No hay que perder de vista que el poder contratar despachos independientes permitirá aumentar el número de auditorías al desempeño que se realicen anualmente.

7.- ¿De quién depende el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo?

El 90% de los casos depende del poder legislativo; el 5% del ejecutivo y el 5% es legalmente independiente.

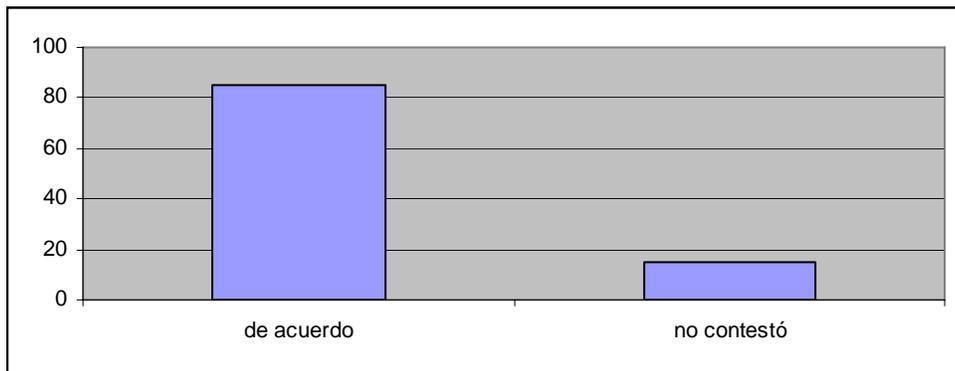


Dado que la muestra en su mayoría responde a Estados de la República, es de esperar que dependan del Congreso.

Como otra aportación de esta tesis, se considera que sería conveniente lograr la autonomía para tener mayor independencia mental.

8.- ¿Considera necesario que se haga una mayor difusión de los logros de la auditoría al desempeño para despertar más interés en los gobiernos estatales?

El 85% estuvo de acuerdo y el 15% no contestó.



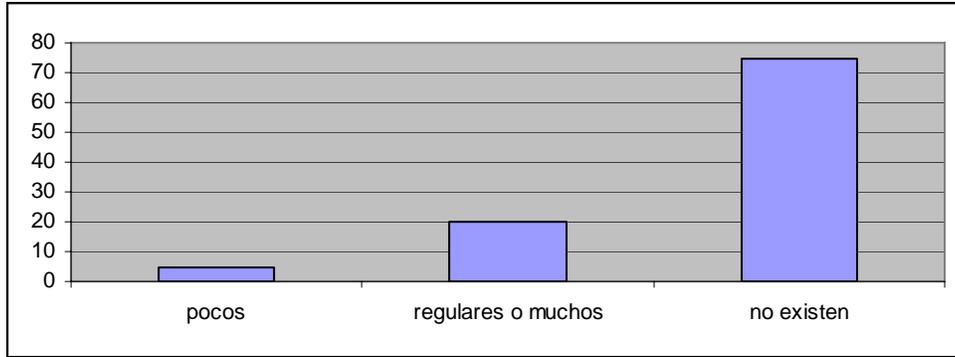
Pareciera ser una pregunta sesgada, cuya respuesta sería evidente. Sin embargo, quizás no sólo dependa de la difusión de los logros, ya que muchos gobiernos estatales podrían estar convencidos, pero la falta de recursos podría ser una limitante.

Que el 85% haya estado de acuerdo es un buen indicador de que es necesaria la difusión de los logros de la auditoría al desempeño independientemente de la respuesta que se pudiera tener de los gobiernos estatales.

Este 85% también indica que los gobiernos estatales no conocen los logros de la auditoría al desempeño, hay que difundirlos, ya que ello podría despertar su interés por apoyar la implantación de este tipo de auditoría.

9.- ¿Existen problemas de competencia con la contraloría interna del Estado?

El 5% señala que pocos; el 20% que regulares o muchos; y el 75% que no existen.



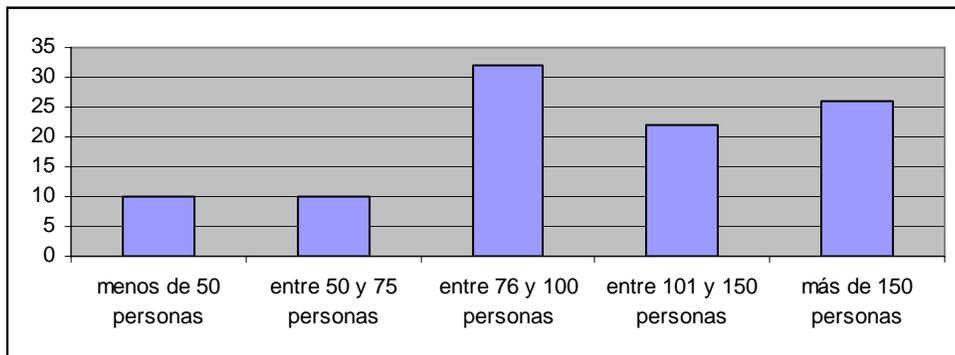
En la mayoría de los casos no existen problemas, lo que podría facilitar el desarrollo de auditorías al desempeño. En los casos donde existen problemas podrían existir limitantes para el desarrollo de este tipo de auditorías. Se tendrá que analizar cada caso en particular para solventar los problemas de las dependencias que los tienen, para evitar que el desarrollo de una auditoría al desempeño se pudiera ver afectado.

10.- En términos generales ¿cuál es la estructura organizacional del Órgano Superior de Fiscalización a su cargo?

Se observan estructuras sólidas, sin embargo, las mismas están dispersas, es decir, no se observa una generalidad en las estructuras que sea aplicable a todos o a la mayoría de los casos. Posiblemente haga falta una política en cuanto a las estructuras organizacionales.

11.- ¿Cuántas personas tiene el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo encargadas de realizar auditorías de cualquier tipo?

El 10% tiene menos de 50 personas; el 10% entre 50 y 75 personas; el 32% tiene entre 76 y 100 personas; el 22% tiene entre 101 y 150 personas; y el 26% tiene más de 150 personas³.



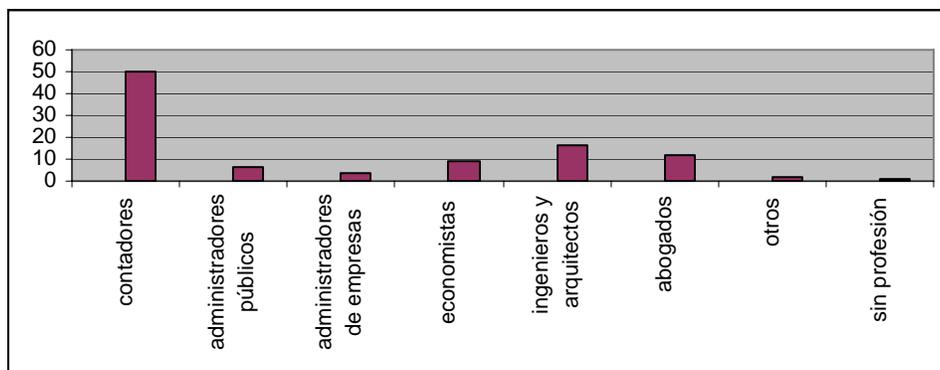
³ En este 26% está incluida la Auditoría Superior de la Federación que tiene alrededor de 800.

En el análisis que se presenta en el apartado 1.1.2 se observan las siguientes correlaciones: entre el presupuesto y el personal existe una correlación del 92.1%. Entre el presupuesto y la población de los estados una del 98.4%, que es bastante alta. Y entre la población de los estados y el personal se presenta una correlación significativa al ser de 87.8%.

Es importante considerar estas correlaciones, ya que esto significa que hay congruencia entre la asignación presupuestal y el principal gasto que son los sueldos; congruencia entre el monto del presupuesto con el número de habitantes de cada estado, que, de alguna forma, es un indicador del número de beneficiados que hay con las auditorías que se realizan; y congruencia entre el número de habitantes en relación con el número que de ellos se contratan en todas las dependencias, es decir, hay congruencia en la generación de empleos entre los diversos Estados de la República.

12.- ¿Cuál es la formación profesional del personal directivo —jefes de departamento o superiores— encargado de hacer auditorías de cualquier tipo?

El 50% son contadores; el 6% administradores públicos; el 4% administradores de empresas; el 9% economistas; el 16% ingenieros y arquitectos; el 12% abogados; el 2% otras profesiones como informáticos, médicos, diversas licenciaturas y, en menor número, diversas maestrías y escasos doctorados; y el 1% sin profesión.



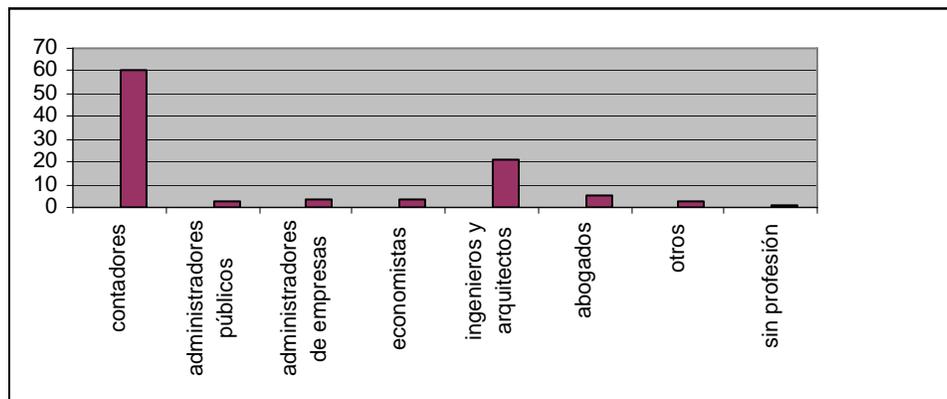
Tanto en este cuestionamiento como en el siguiente se observa que la mayoría del personal tanto directivo como operativo está formado por contadores seguidos, en ese orden, por ingenieros y arquitectos, abogados, y economistas. Con menor participación están los administradores públicos, los administradores de empresas y otras profesiones.

En este caso, el personal directivo llega a tener algunas maestrías y escasos doctorados, situación que no se observa en el personal operativo.

Esta situación es razonable dado a que —como se señaló en la pregunta número uno— el 100% de las dependencias realiza auditoría financiera de ingresos y egresos en donde el contador es el experto, también el 100% realiza auditoría de obra pública en donde la presencia de ingenieros y arquitectos es indispensable. El 60%, que es un número significativo, realiza auditoría legal en donde los abogados son fundamentales.

13.- ¿Cuál es la formación profesional del personal operativo encargado de hacer auditorías de cualquier tipo?

El 60% son contadores; el 3% administradores públicos; el 3.5% administradores de empresas; el 3.5% economistas; el 21% ingenieros y arquitectos; el 5% abogados; el 3% otras profesiones como trancos de diversas licenciaturas, pasantes, diversas profesiones como informática, ciencias sociales, administración agroindustrial, relaciones comerciales, ingeniero industrial, agrónomo y en acuacultura, etcétera; y sin profesión el 1%.



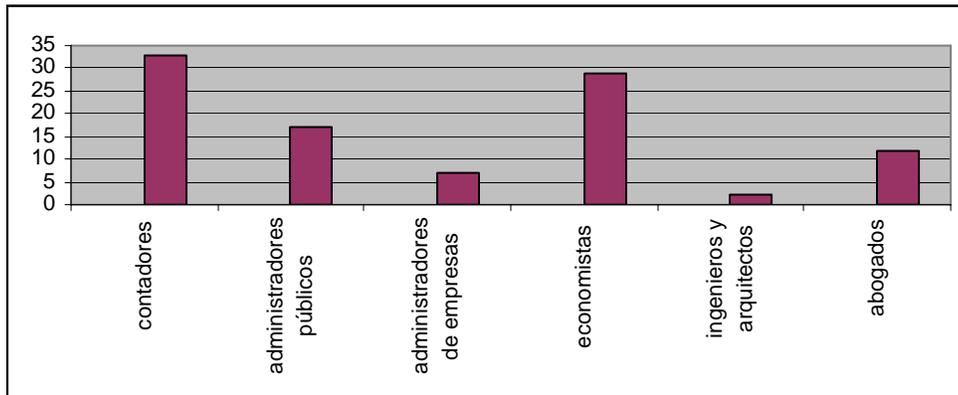
14.- Del personal total ¿cuántas personas están enfocadas a realizar auditorías al desempeño?

En las dependencias que realizan auditoría al desempeño menos del 10% de su personal está asignado a esta actividad, con la excepción de la Auditoría Superior de la Federación en la que la participación es mayor al 10%.

Son pocas las dependencias que realizan auditoría al desempeño, y de éstas es escaso el personal que se dedica a ella.

15.- ¿Cuál es la formación profesional del personal directivo —jefes de departamento o superiores— encargado de hacer auditorías al desempeño?

El 33% son contadores; el 17% administradores públicos; el 7% administradores de empresas; el 29% economistas; el 2% ingenieros y arquitectos; y el 12% abogados.⁴



En este cuestionamiento el orden cambia y eso también es razonable, ya que la auditoría al desempeño, como se ha mencionado, es más de carácter cualitativo que cuantitativo. Es por ello que, aunque la presencia del contador en términos porcentuales es la mayor, la participación de otras profesiones es más significativa que en las auditorías de otro tipo.

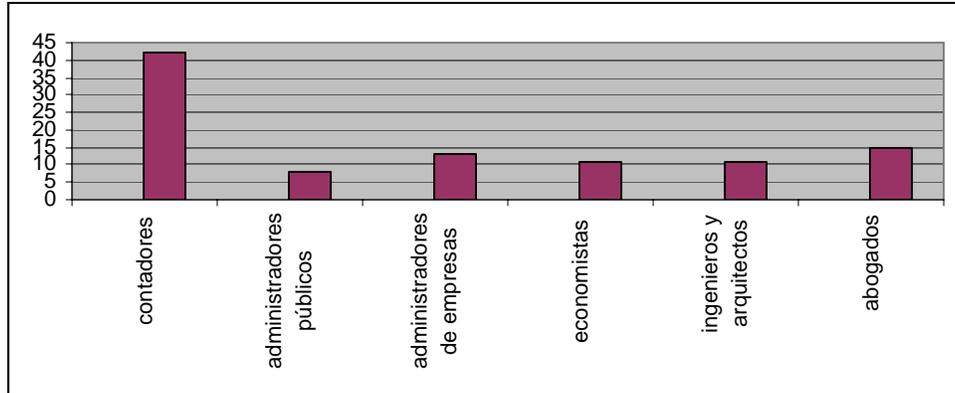
En este caso los contadores son seguidos de economistas, administradores públicos, abogados y, con menor participación, los administradores de empresas, y los ingenieros y arquitectos.

16.- ¿Cuál es la formación profesional del personal operativo encargado de hacer auditorías al desempeño?

El 42% son contadores; el 8% administradores públicos; el 13% administradores de empresas; el 11% economistas; el 11% ingenieros y arquitectos; y el 15% abogados.⁵

⁴ Dado que son pocas las dependencias que realizan auditoría de desempeño, esta respuesta está altamente relacionada con la Auditoría Superior de la Federación.

⁵ *Idem.*



En la cuestión operativa se observa que los contadores tienen una mayor participación y que la de otras profesiones —dadas las características de la auditoría al desempeño— está homologada en términos porcentuales, es decir, los porcentajes de participación de ellas es similar entre abogados, administradores de empresas, economistas, ingenieros y arquitectos, y administradores públicos.

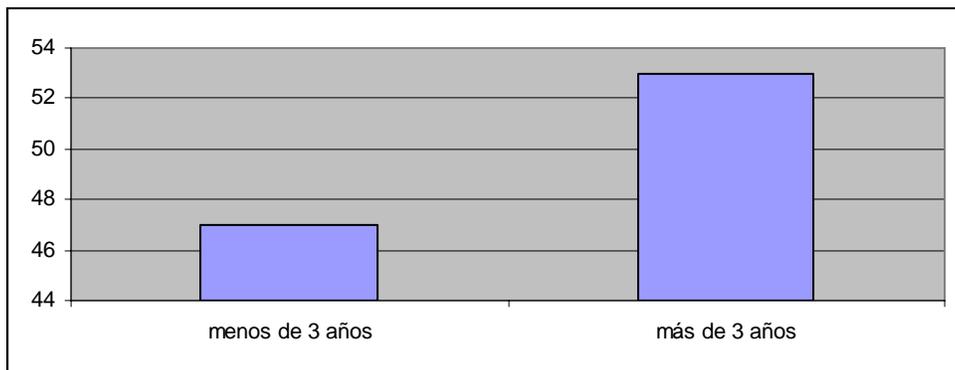
17.- En términos monetarios ¿Cuánto presupuesto maneja el Órgano Superior de Fiscalización a su cargo?

En términos generales se maneja un promedio de \$85,189,000.00, que se relaciona directamente con el personal y la población del Estado al que pertenecen.

Ver análisis del apartado 1.1.2 análisis de la relación entre variables.

18.- ¿Cuánto tiempo tiene en el puesto como titular del Órgano Superior de Fiscalización?

El 53% tiene más de 3 años en el cargo, mientras que el 47% tiene menos de 3.

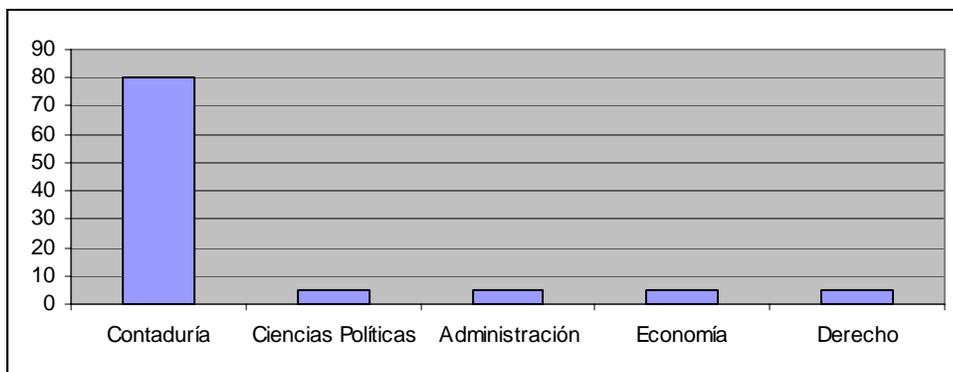


Este dato es complementario y no se observa ninguna relación entre la antigüedad del titular con las diversas variables del estudio, es decir, es completamente independiente.

En este apartado se observa una alta rotación dada la responsabilidad, además de lo que se ha mencionado en relación con los escasos recursos que se tienen.

19.- ¿Cuál es su profesión?

El 80% son Contadores Públicos y el 20% está repartido entre las carreras de Ciencias Políticas y Administración Pública, Administración de Empresas, Economía y Derecho.



En este caso, dada la formación de los contadores y las características de los trabajos de auditoría, la mayoría son contadores públicos. Es relevante destacar que la participación de las otras profesiones involucradas en esta actividad es importante.

20.- Sexo del titular

La mayoría de los que contestaron son hombres, excepto una mujer en el D.F.

6.1.1.1 ANÁLISIS Y COMENTARIOS DE LOS RESULTADOS ESTADÍSTICOS EN RELACIÓN CON LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN DE LA TESIS

Pregunta principal

¿En qué medida la auditoría al desempeño se ha implantado en las diversas dependencias y entidades del sector gubernamental en la República Mexicana?

Como se observa en los resultados la auditoría al desempeño ha sido implantada en forma aislada, es decir, no hay un desarrollo considerable de este tipo de auditoría.

Sin embargo, es importante destacar que, aunque es escasa, el hecho de que se haya implantado en algunas entidades es relevante porque se marca un antecedente que puede servir para desarrollar este tipo de auditoría en otras dependencias.

Como puede observarse, esto representa una gran oportunidad de desarrollo.

Preguntas secundarias

¿De qué forma el sector gubernamental en general está capacitado para realizar auditorías al desempeño en las entidades y dependencias que lo componen?

Dado que la problemática se centra principalmente en la escasez de recursos humanos, en la falta de facultades jurídicas y en las deficiencias técnicas, se puede asegurar que en estos momentos el sector gubernamental, en general, no está preparado para realizar auditorías al desempeño.

Sólo el 20% realiza este tipo de auditorías. Sin embargo, se puede asegurar que — dada la formación profesional del personal tanto directivo como operativo— en esencia el personal está capacitado, o tiene todos los elementos profesionales para garantizar una eficaz y rápida capacitación, lo que garantiza que la auditoría al desempeño se puede implantar con éxito en todas las dependencias en lo que respecta al nivel del factor humano.

¿Qué se debe hacer para implantar en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal la posibilidad de realizar auditorías al desempeño en beneficio de la población de México?

Desarrollar planes federales y/o estatales que garanticen la asignación presupuestal necesaria para que las dependencias resuelvan el problema de escasez de recursos humanos y materiales que son necesarios para implantar este tipo de auditorías.

Es necesario difundir los logros que se han tenido y que se pueden tener al practicar la auditoría al desempeño en los gobiernos estatales, para que tomen conciencia de las ventajas de practicar una auditoría que revisa las cuestiones cuantitativas en beneficio de la población, sin descuidar el aspecto cuantitativo de las auditorías tradicionales.

Las autoridades estatales deben resolver el problema de falta de facultades jurídicas de las entidades para practicar auditorías al desempeño, ya que es una limitante que de no resolverse impediría que se implantase este tipo de auditorías.

Cualquier plan federal y/o estatal deberá enfocarse a solventar las deficiencias técnicas que impiden a las dependencias desarrollar auditorías al desempeño.

¿Qué relación tiene el presupuesto asignado a las Contadurías Mayores de Hacienda del Congreso de los Estados con el personal asignado a dichas dependencias, y con la población de los Estados de la República a que pertenecen?

Esta pregunta se contesta con el apartado 1.1.2. A siguiente.

6.1.1.2 ANÁLISIS DE LA RELACIÓN ENTRE VARIABLES

A) Para conocer la relación entre variables se realizó un estudio de correlación⁶ de las siguientes variables en general que son las que se pueden correlacionar, al ser las que manejan resultados numéricos concretos, es decir, no se podría correlacionar con otras variables cuyos resultados no se manejan en forma numérica concreta:

- Presupuesto asignado a la Contaduría Mayor de Hacienda del Congreso de los Estados
- Personal asignado a dicha dependencia
- Población del Estado de la República al que pertenece la dependencia

De este estudio se observaron los siguientes resultados:

	PRESUPUESTO	PERSONAL	POBLACIÓN
PRESUPUESTO	1	0,921	0,984
PERSONAL	0,921	1	0,878
POBLACIÓN	0,984	0,878	1

Se observan importantes correlaciones en donde el presupuesto es la variable independiente y el personal y la población son las variables dependientes.

Entre el presupuesto de la dependencia y el personal asignado se observa una relación del 92.1%, de igual forma, la relación entre el presupuesto y la población es alta, ya que es del 98.4%. También es importante destacar que la relación entre la población y el personal es significativa al presentarse de 87.8%.

Para los efectos de este estudio sólo es necesario realizar el análisis de correlación, ya que por las características del mismo, que relaciona variables numéricas concretas, sólo se necesita conocer cuál es la relación lineal entre las variables.

Sin embargo, para ser más certeros en los resultados, éstos se corroboraron con la prueba “t” que es la que se utiliza para muestras pequeñas de acuerdo con las siguientes hipótesis:

Hipótesis de trabajo Hi1 = La media de los valores calculados para la variable en estudio denominada PRESUPUESTO, es diferente a la media de los valores calculados para las variables PERSONAL y POBLACIÓN.

⁶ SPSS versión 8

Hipótesis nula H_0 = La media de los valores calculados para la variable en estudio denominada PRESUPUESTO, no es diferente a la media de los valores calculados para las variables PERSONAL y POBLACIÓN.

En este caso no se rechaza la hipótesis nula de igualdad de medias entre el PRESUPUESTO, y el PERSONAL y LA POBLACIÓN: $t = -1.072$. En este caso el estadístico de prueba de dos colas $\alpha/2$ de 0.10 y de 16 grados de libertad, se encuentran entre los valores -1.337 t $+1.337$.

Al no rechazarse la hipótesis nula se concluye que las medias no son diferentes, lo que confirma los resultados de la prueba de correlación.

El nivel de significación = $sig = p$, fue de 0.302. Con ello, la significancia es del 30.2%. Es necesario aclarar que este estadístico de prueba es seleccionado por los investigadores para ser aceptado como importante cuando esté por encima del 5 o del 10%. En este caso rebasa el 30% y, con ello, se corrobora el resultado del estadístico t y del análisis de correlación.

B) Para conocer ciertas generalidades de las dependencias que sí realizan auditorías al desempeño, se hizo un análisis comparativo de las diversas variables de estudio en dichas dependencias.

Al respecto se observaron los siguientes resultados:

El promedio del presupuesto asignado a las distintas dependencias en general es de \$463,000 por empleado con una desviación estándar de \$329,000, sin embargo, el promedio de las que realizan auditoría al desempeño es de \$851,000 por empleado, con una desviación estándar de \$478,000.

El hecho de que se haya implantado la auditoría al desempeño en algunas dependencias, significa que se tienen los antecedentes suficientes para que se implante en el resto del país.

El 75% maneja un presupuesto propio y el 25% no.

6.1.2 SEGUNDA PARTE, ANÁLISIS DE 113 AUDITORÍAS ESPECIALES DE DESEMPEÑO PRACTICADAS DE 1999 A 2003

Este apartado responde a la pregunta de investigación **¿Cuáles han sido algunos de los beneficios cualitativos que se han obtenido al desarrollar auditorías especiales de desempeño para el bien de la población?**

Del año 1999 al 2003, la Auditoría Superior de la Federación realizó 113 auditorías especiales de desempeño en relación con las direcciones generales de funciones productivas y de infraestructura, funciones de servicios y desarrollo social y funciones de gestión gubernamental y finanzas como se observa en la siguiente tabla:

TABLA 3
AUDITORÍA ESPECIAL DE DESEMPEÑO
AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO PRACTICADAS CHPF 1999-2003

Dirección general	1999	2000	2001	2002	2003	Total
Funciones productivas y de infraestructura	6	8	8	8	8	38
Funciones de servicios y desarrollo social	6	8	8	8	8	38
Funciones de gestión gubernamental y finanzas	5	8	8	8	8	37
Total	17	24	24	24	24	113

Fuente: Auditoría Superior de la Federación

Del análisis de estas auditorías se presenta un resumen de los principales beneficios cualitativos que ha obtenido la población, de la evaluación hecha en las diferentes auditorías especiales de desempeño que se han realizado, apartado 1.2.1.

Este apartado de la tesis contribuye a que se difundan los logros de las auditorías al desempeño, para que los gobiernos estatales los evalúen y conozcan las ventajas de las auditorías especiales al desempeño en lo cualitativo, además de las ventajas cuantitativas de otros tipos de auditoría.

En el ANEXO 2 se presentan las 113 auditorías de desempeño practicadas con motivo de la revisión de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, CHPF, de 1999 a 2003. En este ANEXO 2 se ilustra el nombre de cada auditoría practicada y el objetivo que se logró con cada una de ellas en beneficio de la población.

6.1.2.1 RESUMEN GENERAL DE LOS PRINCIPALES LOGROS CUALITATIVOS DE LA EVALUACIÓN DE CUMPLIMIENTO QUE REALIZA LA AUDITORÍA ESPECIAL DE DESEMPEÑO

A continuación se presenta un resumen de diferentes logros observados en distintas auditorías practicadas con motivo de la revisión de la CHPF de 1999 a 2003.

Con este resumen se brinda una visión general de algunos de los innumerables logros cualitativos que se obtienen al evaluar el cumplimiento y desempeño de diversos aspectos con este tipo de auditoría para beneficio de la población.

Estos logros basados en la evaluación de cumplimiento y desempeño son:

- La efectividad y oportunidad en la entrega de los subsidios a los productores de diversos programas.
- La eficiencia en el cumplimiento de programas respecto de las metas de producción y la calidad de los productos.
- El desempeño en términos de cumplimiento de la prioridad sectorial de satisfacer las demandas de productos con suficiencia y calidad, al menor costo y con el mínimo impacto ambiental.
- La cobertura e impacto social de subsidios.
- La efectividad y oportunidad en la entrega de los subsidios a los beneficiarios de los diversos programas.
- La productividad laboral.
- La eficiencia operativa.
- La economía con que se aplicaron los recursos financieros en diversas compras.
- La opinión de los beneficiarios de determinados subsidios.
- El cumplimiento de la normatividad ambiental en la operación de plantas de proceso.
- La eficiencia de operación en programas de producción.
- La verificación de que los subsidios otorgados impulsaran la inversión cuando fuera el caso.
- La aplicación eficiente de recursos ejercidos en diversas actividades.
- La comprobación de que las inversiones autorizadas fueron suficientes para el cumplimiento de metas anuales.
- La eficacia en el cumplimiento de metas.
- La productividad en la operación de servicios.
- El cumplimiento de objetivos en relación con dar servicios oportunos, confiables y accesibles.
- La verificación de que los recursos presupuestarios se ejercieran con eficacia y economía.
- El apego a las normas de operación de programas.
- La verificación de la satisfacción de los beneficiarios de los programas.
- La observancia de normas de calidad.
- La calificación del personal para realizar tareas.
- La percepción de los clientes sobre determinados productos y servicios.
- El desempeño de los servidores públicos responsables de la ejecución de diversas actividades.
- La productividad por trabajador.

- El gasto por unidad de meta.
- El abatimiento de sobrecostos en los servicios.
- El aumento de la seguridad en los servicios.
- La competitividad nacional e internacional en la operación de los servicios.
- El impacto de diversas acciones en la población consumidora.
- El impacto de diversas acciones en las condiciones de la población que recibe diversos servicios.
- El impacto en el desarrollo de diversos sectores del país.
- El cumplimiento de objetivos respecto a las prioridades establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo.
- El abatimiento del rezago en ciertas actividades prioritarias del país.
- El cumplimiento en la enseñanza y transmisión de valores a la población.
- El mejoramiento en la calidad de la enseñanza.
- La eficacia en la cobertura de atención a determinados grupos de la población.
- La transparencia y su impacto en la percepción ciudadana.
- El cumplimiento de objetivos y prioridades nacionales.
- Los aplicables individualmente para cada caso en particular.

6.1.3 TERCERA PARTE, ANÁLISIS DE CASOS ESPECÍFICOS

En este apartado se analizan cinco casos específicos en relación con las recomendaciones que surgen de una auditoría al desempeño. Estas recomendaciones se traducen en los logros de este tipo de auditoría para el beneficio de la población.

Al igual que el apartado anterior, este análisis contribuye a responder la pregunta de investigación **¿Cuáles han sido algunos de los beneficios cualitativos que se han obtenido al desarrollar auditorías especiales de desempeño para el bien de la población?**

Los casos específicos de auditorías al desempeño que se analizan en esta tesis son los siguientes:

Ente Público		Título
Secretaría de Salud		Evaluación al desempeño del programa de ampliación de cobertura
Instituto Nacional de Antropología e Historia	de	Proyecto de conservación y difusión del patrimonio arqueológico
Telecomunicaciones de México	de	Evaluación del programa de prestación de servicios telegráficos
Liconsa		Programa de abasto social de leche

Servicio de Administración Tributaria		Evaluación del desempeño del Servicio de Administración Tributaria en sus funciones de determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios
---------------------------------------	--	--

6.1.3.1 SECRETARÍA DE SALUD

Evaluación al desempeño del programa de ampliación de cobertura

Recomendaciones al desempeño

- Es necesario que la Secretaría de Salud, en coordinación con los servicios estatales de salud, realice un diagnóstico que permita identificar con precisión a la población que aún no cuenta con servicios médicos básicos y que habita en localidades de alta y muy alta marginación; evalúe la factibilidad de incorporar dicha población al Programa de Ampliación de Cobertura, considerando la infraestructura física y los recursos humanos disponibles; y realice el ajuste correspondiente en los Lineamientos Generales para la Operación del programa, a efecto de impulsar la operación de éste en municipios de media marginación con localidades de alta y muy alta marginación
- Es necesario que la Secretaría de Salud cuente con el personal médico y de enfermería que requiera para garantizar que los servicios médico-asistenciales que se proporcionan a la población beneficiaria del Programa de Ampliación de Cobertura mediante los equipos de salud itinerantes sean oportunos y con la calidad requerida, y correspondan con lo dispuesto en los Lineamientos Generales para la Operación de ese programa.
- Es necesario que la Secretaría de Salud instruya a las unidades coordinadoras del Programa de Ampliación de Cobertura en Hidalgo y Guerrero para que verifiquen que las unidades de salud cuenten con los insumos médicos y farmacéuticos que requieran para el tratamiento médico de los padecimientos de la población beneficiaria del programa, y que tales insumos sean proporcionados con oportunidad a dicha población.

- Es necesario que la Secretaría de Salud establezca en su programación de mediano plazo las metas anualizadas del Programa de Ampliación de Cobertura en términos de la población objetivo que le corresponde atender conforme a su ámbito de acción, a fin de contar con los elementos necesarios para evaluar el desempeño anual de dicho programa institucional en el mediano plazo.
- Es necesario que la Secretaría de Salud incluya en su programación de mediano plazo los indicadores de desempeño que permitan evaluar el impacto de los servicios del paquete básico en las condiciones de salud de la población beneficiaria del Programa de Ampliación de Cobertura.
- Es necesario que la Secretaría de Salud refuerce su capacidad de atención a la población beneficiaria del Programa de Ampliación de Cobertura, a efecto de que cada uno de los servicios que integran el paquete básico de salud se proporcione con la frecuencia que establecen las normas oficiales mexicanas correspondientes.
- Es necesario que la Secretaría de Salud, en coordinación con los servicios estatales de salud, refuerce las acciones de promoción y difusión de los servicios del paquete básico entre la población beneficiaria del Programa de Ampliación de Cobertura, a efecto de que tome conciencia de la importancia de acudir a las unidades de salud que le correspondan para su atención médica preventiva, y así mejorar sus condiciones de salud.
- Es necesario que la Secretaría de Salud adopte las medidas pertinentes para asegurarse de que los servicios del paquete básico de salud que se proporcionan a la población beneficiaria del Programa de Ampliación de Cobertura en los estados Hidalgo y Guerrero sean totalmente gratuitos, como se establece en los Lineamientos Generales para la Operación de ese programa.
- Es necesario que la Secretaría de Salud establezca los mecanismos de supervisión y control necesarios para asegurarse de que los beneficiarios del Programa de Ampliación de Cobertura en los estados de Hidalgo y Guerrero reciban buen trato por parte del personal médico y paramédico, y que se reduzca el tiempo de espera para su atención, a fin de que asistan con la regularidad que se requiere para que su tratamiento médico sea efectivo.

6.1.3.2 INSTITUTO NACIONAL DE ANTROPOLOGÍA E HISTORIA

Proyecto de conservación y difusión del patrimonio arqueológico

Recomendaciones al desempeño

- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia, en coordinación con la Secretaría de Educación Pública, gestione ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la modificación y actualización de la categoría programática “Proyecto Institucional” que dicha Secretaría le autorizó en 1998 y 1999 para reportar los resultados que obtuvo en materia de conservación y difusión del acervo arqueológico del país, con objeto de que dicho instituto cuente con proyectos institucionales que reflejen la diversidad de acciones que realiza en esa materia, en atención de su mandato legal y conforme a las prioridades establecidas en los documentos de planeación de mediano plazo.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia, con apoyo de las Secretarías de Educación Pública y de Hacienda y Crédito Público, incluya en el Presupuesto de Egresos de la Federación indicadores estratégicos en los que se relacionen las acciones programadas de conservación y difusión del patrimonio arqueológico a su cargo, diferenciándolos de las correspondientes a los monumentos históricos y museos. Lo anterior, a efecto de contar con elementos que permitan evaluar el desempeño del instituto en la ejecución de dichas acciones.
- Es necesario que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 100 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, el Instituto Nacional de Antropología e Historia establezca un sistema de registro auxiliar de información programática que facilite el registro, el control y el seguimiento de las acciones de conservación de las zonas arqueológicas a su cargo.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia especifique en los programas-presupuesto que se le autoricen anualmente, las zonas arqueológicas que programe conservar en el ejercicio presupuestario respectivo, con objeto de disponer de la información programática que se requiere para evaluar la eficacia con que realizó las acciones correspondientes, así como el avance de los proyectos respectivos.
- Es necesario que, en apego a lo establecido en el artículo 83 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, el Instituto Nacional de Antropología e Historia se cerciore de que el número de proyectos de conservación de zonas arqueológicas a su cargo, registrado tanto en su Informe de Auto evaluación como en el Sistema de Evaluaciones Programáticas, corresponda con el que se reporta en las Tarjetas de Registro de Proyectos, a efecto de garantizar la confiabilidad de las cifras consignadas en su contabilidad.

- Es necesario que, de acuerdo con lo que se establece en el Sistema Nacional de Planeación Democrática, el Instituto Nacional de Antropología e Historia se cerciore de que la programación anual de acciones de conservación de zonas arqueológicas sea congruente con la programación de mediano plazo, a efecto de poder evaluar el desempeño del instituto en esa actividad, dado el impacto que estas acciones tienen en la difusión del patrimonio arqueológico del país.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia, en cumplimiento de lo que establece el artículo 100 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, establezca un sistema de registro auxiliar que muestre de manera sistemática las acciones que realiza para conservar el patrimonio arqueológico, a efecto de facilitar la evaluación con que realiza dichas acciones, para cumplir el mandato legal establecido en su Ley Orgánica.
- Es necesario que la Dirección de la Zona Arqueológica de Teotihuacan cuantifique en sus programas de conservación del patrimonio arqueológico bajo su responsabilidad la totalidad de acciones por realizarse anualmente, el alcance de las mismas, a fin de disponer de elementos suficientes para evaluar la eficacia con que la dirección realizó los trabajos correspondientes.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia, a través de su centro de trabajo en Oaxaca, defina las metas anuales tanto para el Plan de Manejo Operativo de Monte Albán como para las acciones de conservación que realice en las zonas arqueológicas abiertas al público a su cargo, a fin de contar con los elementos necesarios para poder evaluar la eficacia de su desempeño.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia instrumente medidas de seguridad y protección en las 77 zonas arqueológicas abiertas al público que en 1999 carecían de custodia y vigilancia permanente, a efecto de protegerlas del deterioro y de su eventual saqueo.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia instrumente un programa que le permita cumplir, con base en una asignación más real de su plantilla de especialistas, con el objetivo de proteger legal y técnicamente el patrimonio arqueológico de la nación, mediante la realización oportuna de acciones de inspección, rescate arqueológico, emisión de dictámenes y atención de demandas por daño al patrimonio cultural.

- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia establezca mecanismos de registro y seguimiento del estado procesal de las denuncias presentadas ante la Procuraduría General de la República, a fin de reforzar el control de las denuncias presentadas para la protección de las zonas arqueológicas a su cargo.
- Es necesario que la Secretaría de Educación Pública, en su atribución de coordinadora sectorial del Instituto Nacional de Antropología e Historia, promueva ante las diversas instituciones públicas que participan en el proceso de revisión y dictaminación de los proyectos de declaratoria de zonas arqueológicas aplicar el mecanismo de coordinación y seguimiento más ágiles para el trámite y emisión de las resoluciones correspondientes, a fin de reducir los tiempos que se lleva la expedición de declaratorias presidenciales y, con ello, poder cumplir lo que establece la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y lograr proteger legalmente el patrimonio arqueológico nacional.
- Es necesario que, en apego de lo dispuesto en los artículos 40 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y 81 y 100 de su Reglamento, el Instituto Nacional de Antropología e Historia fortalezca su sistema de contabilidad e implemente registros programáticos auxiliares que le permitan llevar en forma sistemática el registro, control y seguimiento de las acciones que realiza anualmente para difundir el acervo arqueológico del país, a efecto de diferenciarlas de las correspondientes a los monumentos históricos y museos, y poder, así, facilitar su evaluación.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia, en coordinación con la Secretaría de Educación Pública, gestione ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización de un mayor número de indicadores estratégicos y de unidades de medida para efectos de su programación-presupuestación anual, que sean consistentes con las diversas acciones de divulgación que realiza dicho instituto por zonas arqueológicas, monumentos históricos y museos, con objeto de disponer de la información programática que se requiere para evaluar la eficacia con que el instituto realizó dichas acciones.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia implemente los indicadores estratégicos que le permitan vincular las acciones que efectúa anualmente para divulgar el patrimonio arqueológico e histórico con el número de nacionales y extranjeros que visitan las zonas arqueológicas del país, diferenciándolas de las relativas a los monumentos históricos y los museos, con objeto de poder evaluar su impacto y reforzar aquellas que resulten idóneas para tal efecto.

- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia presente en el Presupuesto de Egresos de la Federación los indicadores estratégicos que permitan conocer el número de participantes en cada uno de los eventos de difusión del patrimonio arqueológico nacional que programe anualmente, con objeto de disponer de elementos para evaluar el impacto de dichas acciones en la afluencia de visitantes a dichas zonas.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia implemente un programa de desconcentración de su plantilla de especialistas que permita la asignación de investigadores, arquitectos y restauradores a todos los centros estatales del instituto en función de las características del patrimonio arqueológico de cada región, a fin de ampliar y fortalecer las acciones de conservación de las zonas arqueológicas en los sitios donde se ubican.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia implemente un sistema de registro que le permita captar, controlar y dar seguimiento a las actividades que realiza el personal especializado adscrito a la institución con objeto de disponer de los elementos necesarios para determinar el tiempo que dedica a las actividades de investigación y docencia, así como a la conservación de zonas arqueológicas, y poder evaluar la contribución de dicho personal al cumplimiento de los objetivos del instituto, en términos de lo establecido en su Ley Orgánica.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia vincule en mayor grado a sus centros estatales de Oaxaca y Estado de México con el proceso de análisis, aprobación, seguimiento y control de los proyectos de conservación de las zonas arqueológicas, a fin de aprovechar sus conocimientos y experiencia en la materia.
- Es necesario que, en cumplimiento de lo que se establezca en los lineamientos que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para Formular los Programas Operativos Anuales para el Presupuesto, el Instituto Nacional de Antropología e Historia construya indicadores estratégicos que permitan medir y evaluar las acciones de difusión y conservación del patrimonio arqueológico que realiza el instituto, en términos de la eficiencia y efectividad con que se aplicaron los recursos presupuestarios destinados para el efecto.

- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia especifique en sus registros presupuestarios el monto de los recursos financieros destinados al pago de servicios personales y materiales y suministros, por zonas arqueológicas, monumentos históricos y museos, con objeto de determinar el presupuesto autorizado y erogado en la conservación y difusión del patrimonio cultural con ese nivel de desagregación, y poder evaluar la eficiencia del gasto público en la ejecución de dichas acciones.
- Es necesario que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 40 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y 81 y 100 de su Reglamento, el Instituto Nacional de Antropología e Historia fortalezca su sistema de contabilidad y establezca los registros auxiliares que muestren de manera sistemática tanto los resultados de las acciones de conservación y difusión de zonas arqueológicas a su cargo como de los recursos financieros erogados para el efecto, a fin de poder evaluar la eficiencia con que aplicó sus recursos.
- Es necesario que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 40 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y 81 y 100 de su Reglamento, el Instituto Nacional de Antropología e Historia fortalezca su sistema de contabilidad y establezca los registros auxiliares que muestren de manera sistemática tanto los resultados de las acciones de conservación y difusión de zonas arqueológicas a su cargo como de los recursos financieros erogados para el efecto, a fin de poder evaluar la eficiencia con que aplicó sus recursos.
- Es necesario que el Instituto Nacional de Antropología e Historia, en coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, evalúe la conveniencia de revisar las tarifas de acceso a las zonas arqueológicas abiertas al público, considerando para el efecto los estándares internacionales en la materia con objeto de promover una mayor generación de recursos por esta vía que puedan ser utilizados en la conservación del patrimonio arqueológico.

6.1.3.3 TELECOMUNICACIONES DE MÉXICO

Evaluación del programa de prestación de servicios telegráficos

Recomendaciones al desempeño

- Es necesario que Telecomunicaciones de México establezca una estrecha comunicación con las secretarías de Comunicaciones y Transportes y de Hacienda y Crédito Público con objeto de que en el Presupuesto de Egresos de la Federación y en el Informe de la Cuenta Pública se incluyan indicadores estratégicos con elementos suficientes que permitan evaluar su desempeño, así como el cumplimiento de los objetivos correspondientes al Programa de Prestación de Servicios Telegráficos, y de los resultados informe a la Auditoría Superior de la Federación.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México adopte las medidas pertinentes para enfrentar la posible desaparición a futuro de los servicios de telegrama nacional e internacional y giro telegráfico internacional por la baja demanda en el mercado, a fin de que se redefinan los planes operativos comerciales y, en su caso, el propósito institucional integral en la prestación de los servicios telegráficos, y de los resultados informe a la Auditoría Superior de la Federación.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México proporcione exclusivamente los servicios telegráficos y los de telecomunicación en cumplimiento del objeto social establecido en el decreto de creación del organismo descentralizado el 20 de agosto de 1986, o en su defecto, adecuar el mismo, conforme a los nuevos servicios que brinda a la población usuaria, e informe a la Auditoría Superior de la Federación de los resultados.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México implemente las medidas que correspondan para mejorar la calidad de los servicios telegráficos y ampliar su cobertura de atención a la población urbana y rural del país, con objeto de dar cumplimiento a sus objetivos y con ello alcanzar los fines de su creación, e informe a la Auditoría Superior de la Federación de los resultados.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México, con el apoyo de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, fortalezca las medidas tendientes a incrementar los ingresos y disminuir sus gastos de operación con la finalidad de que mejore su situación presupuestaria, y de las acciones implementadas informe a la Auditoría Superior de la Federación.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México promueva ante las autoridades correspondientes la revisión del marco legal que regula la prestación del servicio de franquicias telegráficas, con el fin de que se establezcan los mecanismos financieros que permitan solventar el costo operativo que representa este servicio, para mejorar su situación presupuestaria y reducir su déficit de operación, y de las gestiones realizadas informe a la Auditoría Superior de la Federación.

- Es necesario que Telecomunicaciones de México revise su estrategia comercial a fin de promover los servicios telegráficos que le reportan mayores utilidades y que valore la conveniencia de seguir prestando otros servicios que registran pérdidas en su operación, sin menoscabo del cumplimiento de su objeto social, y de las acciones instrumentadas informe a la Auditoría Superior de la Federación.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México implemente las medidas que correspondan a fin de contar con los recursos presupuestarios necesarios para fortalecer las acciones de publicidad y promoción del servicio de transferencia electrónica de dinero, que le permitan mejorar tanto la demanda por dicho servicio como su posición en el mercado de entrega de dinero en minutos, y de los resultados informe a la Auditoría Superior de la Federación.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México revise y, en su caso, ajuste su plantilla de personal en función del volumen promedio de operaciones telegráficas y su demanda en el ámbito regional, con objeto de contar con el personal necesario para atender la operación telegráfica que permita eficientar la productividad laboral y disminuir costos improductivos de operación, y de los resultados informe a la Auditoría Superior de la Federación.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México valore la rentabilidad económica de la prestación del servicio de pago de apoyos económicos a los beneficiarios del Programa de Educación, Salud y Alimentación, a efecto de reducir el déficit de operación, y del resultado de dicha evaluación informe a la Auditoría Superior de la Federación y promueva, en su caso, ante las autoridades correspondientes, la obtención de los recursos presupuestarios necesarios para operar de manera eficiente la prestación de ese servicio.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México, en coordinación con la Secretaría de Comunicaciones y Transportes y en el ámbito de su competencia, promueva ante las autoridades correspondientes el establecimiento de las normas y/o el marco legal aplicable a las empresas privadas que operan en el mercado de dinero en minutos, a fin de permitir la sana competencia entre esas empresas y el organismo descentralizado, y de los resultados informe a la Auditoría Superior de la Federación.
- Es necesario que Telecomunicaciones de México elabore sus registros programático-presupuestarios por unidad operativa, a fin de contar con elementos suficientes que permitan evaluar la eficacia y la eficiencia de la operación telegráfica en cada una de sus gerencias estatales, y de las acciones implementadas informe a la Auditoría Superior de la Federación.

6.1.3.4 LICONSA

Programa de abasto social de leche

Recomendaciones al desempeño

- Es necesario que LICONSA, S.A. de C.V., en coordinación con la Secretaría de Desarrollo Social establezca las metas de mediano plazo del padrón de beneficiarios del Programa de Abasto Social de Leche para que se incorporen al programa de mediano plazo correspondiente, y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considere en su proyecto de presupuesto de egresos los recursos financieros requeridos para el cumplimiento de las metas.
- Es necesario que la Secretaría de Desarrollo Social defina en su programa de mediano plazo el ámbito de acción que le corresponde al Programa de Abasto Social de Leche para el cumplimiento de su misión, considerando la infraestructura disponible y la capacidad de producción y distribución con que cuenta LICONSA, S.A. de C.V., así como la concurrencia de los otros programas alimentarios del Gobierno Federal. Lo anterior, a efecto de que los resultados del programa puedan ser evaluados conforme a la cobertura de atención alcanzada, tanto en términos de población como de localidades objetivo.
- Es necesario que, con el propósito de ampliar la cobertura de atención del Programa de Abasto Social de Leche a la población en pobreza extrema sin incrementar el gasto de operación, LICONSA, S.A. de C.V., elimine la sobre dotación de leche en el Distrito Federal, el Estado de México e Hidalgo. Esto permitiría, además, mantener el principio de equidad en la distribución del lácteo.
- Es necesario que LICONSA, S.A. de C.V., analice, conjuntamente con las Secretarías de Desarrollo Social y de Hacienda y Crédito Público, la conveniencia de establecer subsidios diferenciados en la leche que se destina a los beneficiarios de los ámbitos urbano y rural, a fin de que estos últimos puedan adquirir la leche a un precio más accesible a sus posibilidades económicas y, de esa manera, retiren una mayor dotación del lácteo y el consumo de los niños inscritos en el padrón se acerque a los requerimientos nutricionales mínimos para su desarrollo físico e intelectual.

- Es necesario que LICONSA, S.A. de C.V., con la aprobación de su consejo de administración, refuerce las medidas de saneamiento financiero y de operación que le permitan subsanar la situación de quiebra técnica en que actualmente se encuentra y alcanzar el equilibrio financiero que requiere para operar con mayor solvencia el Programa de Abasto Social de Leche.
- Es necesario que LICONSA, S.A. de C.V., ajuste el objetivo del Programa de Abasto Social de Leche a efecto de destacar el aporte nutricional del lácteo al desarrollo físico e intelectual de los niños, considerando que ésta es su misión fundamental como programa alimentario.
- Es necesario que LICONSA, S.A. de C.V., en coordinación con el Instituto Nacional de la Nutrición y la Secretaría de Salud analicen, de manera conjunta, la posibilidad de incluir en la Cartilla Nacional de Vacunación información sobre el peso y la talla de los niños que consumen leche subsidiada, a fin de contar con la base de datos que permita evaluar periódicamente el impacto nutricional del Programa de Abasto Social de Leche.
- Es necesario que LICONSA, S.A. de C.V., incluya, tanto en sus programas operativos anuales como en los presupuestos de egresos de la federación, los indicadores estratégicos relativos al impacto nutricional del Programa de Abasto Social de Leche, a fin de contar con parámetros para medir el aporte del programa al desarrollo físico e intelectual de los niños, desde una perspectiva anual y de mediano plazo.
- Es necesario que la Secretaría de Desarrollo Social establezca en su programa de mediano plazo las metas y los indicadores estratégicos que permitan medir el cumplimiento del objetivo del Programa de Abasto Social de Leche, en cuanto a la población objetivo que le corresponde atender conforme a su ámbito de acción; los indicadores de prevalencia de desnutrición en los niños que atiende el programa; y los indicadores antropométricos de peso y talla para la edad, a fin de contar con los elementos necesarios para evaluar el desempeño de dicho programa institucional.
- Es necesario que LICONSA, S.A. de C.V., en coordinación con las instituciones del sector salud tanto del nivel federal como del estatal, realice campañas de orientación nutricional entre las familias atendidas mediante el Programa de Abasto Social de Leche para hacer que sean conscientes de la importancia de que sus niños consuman la totalidad de la leche subsidiada que retiran, así como de los inconvenientes que su consumo implica para los adultos, a efecto de que el impacto nutricional del lácteo sea el esperado.

6.1.3.5 SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Evaluación del desempeño del Servicio de Administración Tributaria en sus funciones de determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios

Recomendaciones al desempeño

- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, en el ámbito de su competencia, instruya a quien corresponda para que continúe con el diagnóstico, planeación y programación de acciones concretas con metas específicas respecto a las siguientes áreas:
 - Combate a la evasión y elusión fiscales;
 - Aumento esperado de la recaudación por menor evasión y elusión fiscales;
 - Combate a la corrupción;
 - Disminución en los costos de recaudación;
 - Aumento en la recaudación por la realización de auditorías, con criterios de mayor rentabilidad;
 - Aumento estimado del número de contribuyentes en el Registro Federal de Contribuyentes y aumento esperado en la recaudación por este concepto;
 - Mejores estándares de calidad en atención al público y reducción en los tiempos de espera;
 - Simplificación administrativa y reducción de los costos de cumplimiento al contribuyente y el aumento en la recaudación esperada por este concepto;
 - Indicadores de eficiencia en la defensa jurídica del fisco ante tribunales;
 - Indicadores de productividad de los servidores públicos y del desarrollo del personal del SAT, y
 - Mejorar la promoción de los servicios e información que el público puede hacer a través de la red computacional y telefónica.

- Se recomienda que Servicio de Administración Tributaria, en el ámbito de su competencia, instruya a quien corresponda para que en coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realice la planeación y programación de sus metas de recaudación anuales con base en parámetros de la capacidad tributaria y las condiciones económicas del país, y especifique la metodología utilizada para dicho efecto.

- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que revise los procedimientos que realiza en materia de recaudación de ingresos tributarios y determine aquellos en los que requiere implementar mejoras, y con ello se esté en posibilidad de revertir la menor recaudación que se presentó en 2002 en materia de ingresos tributarios y pueda mejorar su cumplimiento respecto de los niveles de recaudación previstos en la Ley de ingresos de la Federación.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que revise los procedimientos que aplica para recaudar los distintos impuestos, a fin de que elabore un programa que le permita fortalecer aquellas acciones que lo acerquen al cumplimiento de las metas programadas anualmente en cada caso, y lo someta a la consideración de su Órgano de Gobierno.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que en cumplimiento de lo establecido en los artículos 40 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y 81 y 83 de su reglamento, verifique que las cifras de las metas de recaudación programadas y alcanzadas, consignadas en sus registros y reportadas a su Coordinadora de Sector, correspondan con las establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación y las reportadas en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, y que en los casos en que las cifras presentadas en los diferentes apartados de este documento sean diferentes, se realicen las aclaraciones correspondientes.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que precise de manera inequívoca los conceptos de determinación y liquidación, y considere dentro de sus lineamientos normativos y operativos la especificación de estos conceptos y de las acciones que tanto los contribuyentes como sus unidades administrativas deben aplicar para llevar a cabo la determinación y liquidación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que implemente los mecanismos que permitan que todas sus Unidades Administrativas cumplan las atribuciones generales y particulares establecidas en el Reglamento Interior de la entidad fiscalizada o, en su caso, promueva modificaciones de este ordenamiento legal a fin de que las facultades que se establezcan para cada una de las unidades sean acordes a las actividades que desarrollan.

- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore un programa en el que defina las medidas y las acciones por realizar para hacer más eficiente la administración tributaria y logre hacer más con menos; y establezca metas e indicadores que le permitan medir los avances en este sentido y someterlos a la consideración de su Órgano de Gobierno.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore un programa destinado a reforzar las acciones de localización de contribuyentes, y depure y actualice su padrón, a fin de que sea completo y confiable; y que de estas acciones establezca metas e indicadores que permitan evaluar los avances logrados.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que precise las disposiciones fiscales que se aplican para determinar a qué contribuyentes que debe tener localizados y vigilados; que con base en estas disposiciones realice el cálculo exacto de este tipo de contribuyentes, y que establezca metas e indicadores de los actos de vigilancia por desarrollar de acuerdo con el universo de estos contribuyentes, así como que estas metas contemplen un incremento de su eficiencia en la materia.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore un programa que le permita fortalecer sus actos de vigilancia, a fin de que se revierta la tendencia de contribuyentes omisos, y establezca metas e indicadores que permitan evaluar sus resultados.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que determine el monto de recursos que deja de percibir por incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, y con base en ello establezca metas e indicadores anuales que le permitan reducir el número de contribuyentes incumplidos y elevar los niveles de recaudación.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que diseñe un sistema informático específico que permita verificar la procedencia de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, así como la oportunidad con que éstas se efectuaron en términos de lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore un programa que incluya los mecanismos de supervisión y control para revertir las resoluciones adversas en la entidad fiscalizadora

- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore un programa para fortalecer la fiscalización de los contribuyentes, en el que especifique los mecanismos por aplicar y las metas e indicadores para evaluar su desempeño en esta materia.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore un programa en el que establezca las medidas necesarias para simplificar los formatos y trámites fiscales, a fin de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales de manera ágil y sencilla.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore un programa en el que establezca los procedimientos que coadyuven a agilizar los servicios de orientación y trámites que ofrece a los contribuyentes en sus diferentes modalidades (personalizado, Internet y tarjeta tributaria), a fin de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore estudios que permitan medir los tiempos requeridos por los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales, y con base en ellos proyecte las simplificaciones necesarias para agilizar los servicios de asistencia al contribuyente.
- Se recomienda que el Servicio de Administración Tributaria, instruya a quien corresponda para que elabore un programa de capacitación permanente para el personal responsable de la asistencia al contribuyente a fin de que la información que se le proporcione sea la correcta y con ello promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

CONCLUSIONES

Del análisis de la auditoría gubernamental que se mostró, podemos concluir que el 100% de las entidades y organismos gubernamentales realizan auditoría tradicional, es decir, auditoría financiera de ingresos y egresos. Solamente el 20% hace algo de auditoría al desempeño; sin embargo, se puede ver que dada la formación profesional del personal tanto directivo como operativo, en esencia el personal está capacitado, o tiene los elementos profesionales.

Por otra parte, se observa una importante relación entre el presupuesto asignado a los Órganos Superiores de Fiscalización de los Estados con el personal asignado a dichas dependencias, y con la población de los Estados de la República a que pertenecen; el presupuesto asignado a los órganos de control es insuficiente para realizar las funciones que se tienen encomendadas.

No existe un criterio para establecer la muestra fiscalizable en los organismos de control.

Es importante destacar que, aunque es escasa la auditoría al desempeño en nuestro país, el hecho de que se haya implantado en algunas entidades es relevante porque se marca un antecedente que sirve para desarrollar este tipo de auditoría en los Órganos Superiores de Fiscalización, tanto Federal como Estatal y en algunos casos Municipal.

RECOMENDACIONES

Desarrollar planes federales y estatales, que garanticen la asignación presupuestal necesaria a los Órganos Fiscalizadores, para solventar el problema de escasez de recursos humanos y materiales que son necesarios para implantar la Auditorías al Desempeño.

Que se difundan los logros que se han obtenido en la aplicación de la Auditoría al Desempeño es indispensable, en especial en los gobiernos estatales, para que se tome conciencia de las ventajas de su aplicación, que evalúan las cuestiones cualitativas en beneficio de la población, sin descuidar el aspecto cuantitativo de las auditorías tradicionales.

En algunos Estados, se deberán resolver el problema de la falta de facultades jurídicas, ya que esto es una limitante que justifica que no se aplique la auditoría al desempeño.

Es indispensable darle autonomía jurídica a los Órganos de Fiscalización, ya que al ser organismos técnicos de los poderes legislativos, sus resultados se convierten solamente en recomendaciones.

Es conveniente establecer un criterio uniforme en los Órganos Superiores de fiscalización, para definir lo que es una muestra fiscalizable y, con base en esto, poder establecer parámetros comparativos.

Como se menciona en las conclusiones, la formación profesional del personal directivo y operativo muestra que esta capacitado para aplicar esta auditoría, no obstante es importante que se elaboren programas de capacitación permanentes enfocados al personal de nuevo ingreso en la aplicación de la metodología, las técnicas, los procedimientos y normas de la auditoría al desempeño, así como de actualización al personal ya adscrito a desarrollarlas.

En términos generales se puede decir que existe una gran oportunidad para el desarrollo de la auditoría al desempeño en nuestro país. Este tipo de auditoría puede convertirse en auxiliar para el establecimiento de una mayor transparencia en la función pública, que permita evaluar la eficiencia, eficacia, economía, impacto social, económico y en algunos casos ambientales, pertenecientes a las funciones de producción, infraestructura, de servicio y desarrollo social, gestión gubernamental y finanzas de los entes públicos federales y entidades fiscalizables.

Debemos aprovechar esta oportunidad para cumplir con la misión de nuestro ejercicio profesional para el beneficio de la población.

BIBLIOGRAFÍA

Adam Adam Alfredo y Becerril Lozada Guillermo. *La auditoría interna en la Administración Pública Federal*. Editorial IMCP, México, 1980.

—, *La Fiscalización en México*, UNAM, 1986.

—, *La auditoría interna en la Administración Pública Federal*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2ª. edición. México, 1999.

—, (2003): *Fiscalización y control gubernamental en México*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Universidad Nacional Autónoma de México, México.

Auditoría Superior de la Federación, *1824 – 2004, 180 años de rendición de cuentas y fiscalización en México*, Honorable Cámara de Diputados, 2004.

Ávila García Isis y Graciela Quintanar Torres, Tesis “Auditoría Operacional en el área de recursos humanos”, 1996.

Castro Vázquez, Raúl, *Contraloría Gubernamental*, México, IMCP, 1996.

Contaduría Mayor de Hacienda. Reglamento Interior. México, 1978.

Cossío Díaz, Ramón, “*El derecho y el combate a la corrupción*”, Boletín Asofis, núm. 22, diciembre de 2001.

Crespo, José Antonio, *Fundamentos políticos de la rendición de cuentas*, México, ASF, 2001.

Díaz de León Gustavo y Raúl Ortega Rentería, Tesis “*La Auditoría mediante la aplicación del flujo de transacciones*” 1996.

Faya Biseca, Jacinto, *El federalismo mexicano*, México, Porrúa, 1998.

Fowler Newton, Enrique, *Diccionario de Contabilidad y Auditoría*, Argentina, Ediciones Macchi, 1994.

Granados Sesiliano Rodolfo, María de la Luz Ojeda Espinosa y Alejandro Romero Ramírez, Tesis “*Auditoría Integral, un nuevo concepto dentro del Gobierno Federal*”, 1991.

Guía de auditoría al desempeño de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. SECODAM, 2000.

Haro Bélchez, Guillermo, *El derecho de la función pública*, México, ed. Contables y Administrativas, 1993.

Irbarren José Ma., *El porque de los dicho*”, Editorial Aguilar.

Lanz Cárdenas, José Trinidad, *La contraloría y el control interno en México, antecedentes históricos y legislativos*, 2da. Ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1993.

Márquez Daniel, *Función jurídica de control de la administración pública*, U.N.A.M., Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005.

Morales Ramírez Alejandro y Jorge Mejía García, *Tesis “La Contabilidad y Auditoría Gubernamental en México”*, 1997.

Movshovich Rothfel, Enrique. *La evasión fiscal en México*. Revista Contaduría Pública, núm. 76, noviembre de 1978.

Paredes Santos Alfredo, *Manual de planificación estratégica*, Panamá 1997.

Picazo Manríquez Luis R. y Fabián Martínez Villegas, *Ingeniería de Servicios*, McGraw-Hill 1991.

Pimentel <http://cpi.ict.net.esp>, *El proceso estratégico, conceptos, contextos y cursos*.

Real Academia Española , *Diccionario de la lengua española*, edición 21, 1992.

Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, octubre de 2004, vol. 31, N° 4.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Manual de normas y procedimientos para el ejercicio presupuestario*. México, 2001.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Manual del sistema integral de contabilidad gubernamental*. México, 1997.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Clasificador por objeto del gasto*. México, 2002.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Presupuesto de egresos de la Federación*. México, 2002.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Cuenta de la Hacienda Pública Federal 1999*. México, 2000.

Secretaría de la Función Pública. *Manual de auditoria gubernamental*. México, 1997.

Secretaría de la Función Pública. *Principios básicos de contabilidad gubernamental*. México, 2000.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Reglamento interior*. México, 2000.

Secretaría de la Función Pública. *Reglamento interior*. México, 1997.

Secretaría de la Función Pública. *Sistema integral de control*. México, 1999.

Valadés Diego, *El Control del Poder*, México, U.N.A.M., Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998.

Vázquez Alfaro, José Luis, *El control de la administración pública en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1996.

Vera Smith, Fernando, *Indicadores: Características, metodología y utilización*, Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, Dofiscal Editores, 2003.

VOX, *Diccionario de uso del español de América y España*, primera edición, septiembre 2002.

Yunis Khan, Muhammad, Un reto para las EFS: el manejo de la calidad en la auditoría pública, *Revista Internacional de Auditoría Gubernamental*, Vol. 31, N° 3, julio de 2004.

Zaltsman, Ariel, *Revista del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo*, CLAD, N°. 29, junio de 2004.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento.

Ley de Fiscalización Superior de la Federación.

Ley General de Coordinación Fiscal

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Código Penal Federal. Título Décimo, de los delitos cometidos por servidores públicos.

Código Fiscal de la Federación.