



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO

**AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN:
MECANISMOS LEGALES QUE FORTALEZCAN LA
FISCALIZACIÓN SUPERIOR**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

ÁNGEL GIBRÁN CERDA CHÁVEZ

ASESORA DE TESIS:

DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ



Ciudad Universitaria, Cd. Mx., 2023.



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO
NO. DE OFICIO: FD/SDA/298/2023

ASUNTO: TERMINACIÓN DE TESIS

M. EN C. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
P R E S E N T E

Distinguida Señora Directora:

Me permito informar que la tesis para optar por el título de Licenciado en Derecho elaborada en este Seminario por el estudiante **ÁNGEL GIBRÁN CERDA CHÁVEZ** con número de cuenta **315211294**, bajo la dirección de la Dra. Sonia Venegas Álvarez, denominada **“AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN: MECANISMOS LEGALES QUE FORTALEZCAN LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR”**, satisface los requisitos establecidos por el Reglamento General de Exámenes Profesionales de la UNAM, por lo que otorgo la aprobación correspondiente y autorizo su presentación al jurado recepcional.

El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional.

Sin otro particular, le envío un cordial y respetuoso saludo.

“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU”

Ciudad Universitaria, Cd. Mx., a 25 de septiembre de 2023

DR. MARCO ANTONIO ZEIND CHÁVEZ
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO

*A las personas que me han enseñado el más
noble de los sentimientos: el amor.*

A mi madre, cuyos abrazos son mi refugio.

*A mi padre, cuyo esfuerzo me ha inspirado
constantemente.*

*A mis leales amigos, cuya risa y compañía
han iluminado mis días.*

*A ti, Sebastian, mi compañero de vida. Tu
sonrisa es mi mayor fortaleza.*

*Esta tesis es un tributo de gratitud a cada
uno de ustedes, quienes han llenado mi vida
de amor, alegría y propósito.*

Índice

Introducción	1
Capítulo I. El Estado, sus actividades y funciones	5
I. Conceptualización del Estado	5
1. Teóricos clásicos en el derecho comparado.....	5
1.1. Definición de Thomas Hobbes.....	6
1.2. Definición de Rousseau.....	6
1.3. Concepto de Hermann Heller.....	7
2. Doctrina mexicana.....	7
2.1. Definición de Francisco Porrúa Pérez.....	7
2.2. Definición de Jorge Fernández Ruíz.....	8
2.3. Opinión de Jesús Ramírez Millán.....	9
3. Definición de Estado.....	9
II. Elementos del Estado	10
1. Población estatal.....	10
2. Territorio.....	11
3. Poder soberano.....	11
3.1. Principio de división de poderes y poder soberano.....	12
3.2. Soberanía.....	15
4. Ordenamiento jurídico.....	17
III. Fines del Estado	18
1. Clasificación de los fines del Estado.....	18
1.1. Clasificación objetiva de los fines del Estado.....	19

2. Bien común.....	19
2.1. Bien común. Su relación con el derecho administrativo y la fiscalización superior.....	20
2.2. Protección de derechos humanos y orden público.....	21
IV. Funciones del Estado.....	22
1. Funciones públicas.....	22
1.1. Función legislativa.....	23
1.2. Función jurisdiccional.....	24
1.3. Función administrativa.....	26
1.3.1. Problemática al definir la función administrativa.....	26
1.3.1.1. Definición orgánica.....	26
1.3.1.2. Definición por exclusión o negativa.....	27
1.3.1.3. Criterio material.....	27
1.3.1.4. Reflexiones en torno a la función administrativa.....	28
1.3.1.5. Definición ecléctica de la función administrativa.....	30
1.3.2. Teoría jurídica de la actividad administrativa.....	30
1.3.2.1. Servicios públicos.....	31
1.3.2.2. Obras públicas.....	33
1.3.2.3. Función pública.....	34
1.4. Funciones administrativas emergentes.....	36
1.4.1. Actividad financiera del Estado.....	37
1.4.1.1. Etapas de la actividad financiera del Estado.....	38
1.4.1.1.1. Obtención de ingresos.....	39

1.4.1.1.1.1. Ley de Ingresos de la Federación.....	39
1.4.1.1.1.1.1. Ingresos del Estado.....	41
1.4.1.1.1.1.1.1. Contribuciones.....	41
1.4.1.1.1.1.1.1.1. Impuestos.....	42
1.4.1.1.1.1.1.1.2. Derechos.....	43
1.4.1.1.1.1.1.1.3. Aportaciones de seguridad social.....	43
1.4.1.1.1.1.1.1.4. Contribuciones de mejoras.....	44
1.4.1.1.1.1.1.2. Productos.....	44
1.4.1.1.1.1.1.3. Aprovechamientos.....	44
1.4.1.1.1.1.1.4. Otros ingresos.....	44
1.4.1.1.2. Administración, gestión y manejo de bienes obtenidos y bienes patrimoniales del Estado.....	45
1.4.1.1.3. Erogaciones o aplicación de los recursos.....	46
1.4.1.1.3.1. Gasto público.....	47
1.4.1.1.3.1.1. Presupuesto de Egresos de la Federación.....	47
1.4.1.1.4. Fiscalización.....	49
Capítulo II. La función fiscalizadora.....	51
I. La función fiscalizadora del Estado.....	51
1. Fiscalización superior en México.....	52
1.1. Antecedentes de la fiscalización superior en México.....	53
2. Auditoría Superior de la Federación.....	60
2.1. Naturaleza jurídica de la Auditoría Superior de la Federación.....	61

2.1.1. La Auditoría Superior de la Federación como una Entidad de Fiscalización Superior.....	62
2.1.2. Órgano técnico de la Cámara de Diputados.....	63
2.1.3. Autonomía técnica.....	65
2.1.4. Autonomía de gestión.....	66
2.2. Atribuciones de la Auditoría Superior de la Federación.....	66
2.2.1. Revisión de la Cuenta Pública.....	66
2.2.1.1. Cuenta pública.....	67
2.2.1.1.1. Objeto de la fiscalización de la Cuenta Pública.....	68
2.2.2. Realización de auditorías.....	68
2.2.2.1. Auditorías sobre el desempeño.....	68
2.2.3. Fiscalización de operaciones que involucren recursos públicos federales y participaciones.....	69
2.2.4. Inicio del proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente.....	69
2.2.5. Fiscalización durante el ejercicio fiscal en curso o de ejercicios anteriores y atención de denuncias.....	70
2.2.6. Emisión de recomendaciones y promoción de acciones.....	70
2.2.6.1. Recomendaciones y recomendaciones al desempeño.....	71
2.2.6.2. Acciones	71
2.2.6.2.1. Solicitudes de aclaración.....	72
2.2.6.2.2. Pliegos de observaciones.....	72
2.2.6.2.3. Informes de presunta responsabilidad administrativa.....	72
2.2.6.2.4. Promociones del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal.....	73

2.2.6.2.5. Promociones de responsabilidad administrativa sancionatoria.....	73
2.2.6.2.6. Denuncias de hechos ante la Fiscalía Especializada.....	74
2.2.6.2.7. Denuncias de juicio político.....	74
2.2.7. Investigación y substanciación de procesos de responsabilidad administrativa.....	77
2.2.8. Propuesta de modificación a los sistemas de registro y contabilidad, al contenido y estructura de la Cuenta Pública.....	77
2.2.9. Revisión del apego a la normatividad.....	78
2.2.10. Requerir información.....	79
2.2.11. Realización de visitas domiciliarias.....	79
2.2.12. Solicitar comparecencias.....	80
2.2.13. Expedir certificaciones de documentos.....	80
2.2.14. Imposición de multas.....	80
2.2.15. Participación en el Sistema Nacional Anticorrupción.....	81
2.2.16. Otras atribuciones.....	82
2.3. Sujetos de fiscalización superior.....	82
2.4. Principios que rigen a la fiscalización superior.....	82
2.4.1. Principios contenidos en la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.....	83
2.4.1.1. Legalidad	83
2.4.1.2. Definitividad.....	84
2.4.1.3. Imparcialidad y confiabilidad.....	84
2.4.2. Normas internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores.....	86
2.4.2.1. Independencia	86

2.4.2.2. Transparencia y rendición de cuentas	87
2.4.2.3. La existencia de marco normativo.....	88
2.4.2.4. Acceso irrestricto a información.....	89
2.4.2.5. Facultades discrecionales.....	89
2.4.2.6. Obligación de informar sobre su trabajo.....	89
2.5. Titularidad de la Auditoría Superior de la Federación.....	90
2.5.1. Requisitos para ser candidato a Auditor Superior de la Federación.....	90
2.5.2. Impedimentos.....	91
2.5.3. Proceso de selección de candidatos y designación del cargo.....	92
2.5.3.1. De la selección.....	92
2.5.3.2. De la designación.....	93
2.5.4. Duración del cargo.....	95
2.5.5. Atribuciones.....	96
2.5.5.1. Atribuciones delegables.....	96
2.5.5.1.1. Facultades de representación.....	97
2.5.5.1.2. Facultades de administración de bienes.....	97
2.5.5.1.3. Facultades para solicitar información.....	97
2.5.5.1.4. Facultad para suspender o cambiar la modalidad de las auditorias.....	98
2.5.5.1.5. Formulación y entrega de informes.....	98
2.5.5.1.6. Relacionadas con el Sistema Nacional Anticorrupción, el Sistema Nacional de Fiscalización y el Sistema Nacional de Transparencia.....	99
2.5.5.1.7. Relacionadas con las acciones que promueve.....	100
2.5.5.1.8. Facultad de solicitar al SAT el cobro de multas.....	101

2.5.5.1.9. Facultades relacionadas con la participación ciudadana y el deber de publicidad.....	101
2.5.5.1.10. Otras atribuciones delegables.....	101
2.5.5.2. Atribuciones no delegables.....	101
2.5.5.2.1. Relacionadas con el Presupuesto anual de la ASF.....	102
2.5.5.2.2. Elaboración del Reglamento Interior de la ASF, manuales de organización y procedimiento, y reglas generales aplicables a los procesos de fiscalización superior	103
2.5.5.2.3. Relacionadas con el personal de la ASF.....	103
2.5.5.2.4. Celebración de convenios.....	104
2.5.5.2.4.1. Cancelación de convenios.....	104
2.5.5.2.5. Aprobación del Programa Anual de Auditorías, Programa Anual de Actividades y el Plan Estratégico.....	106
2.6. Proceso de fiscalización superior en la ASF.....	107
2.6.1. Entrega de la Cuenta Pública a la ASF.....	107
2.6.2. Elaboración del Programa Anual de Auditorías.....	108
2.6.3. Notificación de la orden de auditoría.....	109
2.6.4. Desarrollo de las auditorías.....	110
2.6.5. Resultados y observaciones preliminares.....	111
2.6.6. Informes individuales.....	112
2.6.7. Informe del estado que guarda la solventación de observaciones a las entidades fiscalizadas.....	114
2.6.8. Atención de las recomendaciones y acciones promovidas.....	114

2.6.9. Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública.....	116
2.6.10. Conclusión a la revisión de la Cuenta Pública.....	117
2.7. Programa Anual de Auditorías.....	119
2.7.1. Aprobación del Programa Anual de Auditorías. Facultad exclusiva del Auditor Superior de la Federación.....	120
2.7.2. Falta de transparencia en la metodología empleada al definir y modificar el Programa Anual de Auditorías.....	122
2.8. Tipos de Auditorías.....	123
2.8.1. Auditoría de Cumplimiento Financiero.....	123
2.8.1.1. Auditoría de inversiones físicas.....	124
2.8.1.2. Auditoría forense.....	125
2.8.1.3. Auditoría a las tecnologías de la información y comunicaciones.....	126
2.8.1.4. Auditoría a los sistemas de control interno.....	126
2.8.1.5. Auditoría al gasto federalizado.....	127
2.8.2. De desempeño.....	128
2.8.3. Auditorías con enfoque combinado.....	129
2.9. Panorama actual de la fiscalización superior en México.....	129
2.9.1. La corrupción en México.....	130
2.9.1.1. Reforma constitucional que crea el Sistema Nacional Anticorrupción y legislación secundaria.....	131
2.9.1.2. Sistema Nacional Anticorrupción.....	135
2.9.2. La nueva fiscalización.....	136
2.9.2.1. Inicio de la fiscalización.....	137

2.9.2.2. Revisión de la Cuenta Pública.....	137
2.9.2.3. Ampliación del universo fiscalizable.....	138
2.9.2.4. Entrega de información.....	139
2.9.2.5. Buzón digital.....	140
2.9.2.6. Comentarios a la nueva fiscalización.....	141
2.9.3. Sistema Nacional de Fiscalización.....	143
2.10. Resultados de la fiscalización superior.....	144
2.10.1. Auditorías practicadas.....	145
2.10.1.1. Auditorías practicadas desde la creación de la ASF hasta 2016.....	145
2.10.1.2. Auditorías practicadas en la revisión de Cuentas Públicas de 2016 a 2020 y su clasificación por tipo.....	147
2.10.2. Universo fiscalizable y universo auditado.....	149
2.10.3. Pliegos de observaciones promovidos.....	151
2.10.4. Entrega de información a la Cámara de Diputados.....	152
2.10.5. Comentarios a los resultados de la fiscalización superior.....	155
Capítulo III. Entidades de fiscalización superior en el ámbito internacional.....	157
I. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.....	157
1. Misión, visión y valores de la INTOSAI.....	158
2. Documentos básicos de la INTOSAI.....	158
2.1. Declaración de Lima.....	160
2.2. Declaración de México.....	160
3. Miembros de la INTOSAI.....	160

3.1. Miembros de pleno derecho.....	160
3.2. Miembros asociados.....	162
3.3. Miembros afiliados.....	162
II. Entidades de Fiscalización Superior.....	162
1. Clasificación de Entidades de Fiscalización Superior.....	163
1.1. Modelo anglosajón o parlamentario.....	166
1.1.1. Canadá.....	167
1.1.2. Chile.....	168
1.2. Modelo colegiado.....	169
1.2.1. Japón.....	170
1.2.2. Argentina.....	171
1.3. Modelo judicial.....	173
1.3.1. Italia.....	174
1.3.2. España.....	176
Capítulo IV. Mecanismos de control y mejora en la fiscalización superior y propuestas de mejora al marco legal que la fortalezcan.....	178
I. Mecanismos de control y mejora.....	178
1. El papel de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados.....	179
1.1. Unidad de Evaluación y Control.....	181
1.1.1. La labor de la Unidad de Evaluación y Control.....	182
2. Revisión entre pares.....	183
3. Sistema de Gestión de Calidad.....	184

3.1. Política de Calidad.....	185
II. Propuestas de reforma al marco legal de la Auditoría Superior de la Federación	185
1. Participación ciudadana en la elaboración del Programa Anual de Auditorías.....	186
2. Metodología clara en la elaboración y modificación del Programa Anual de Auditorías. Objetividad y criterios técnicos.....	187
3. Transición a un modelo colegiado	188
4. Mayor transparencia en el proceso de fiscalización, no solo en los resultados.....	190
5. Vinculación real entre los resultados de la fiscalización superior y las decisiones presupuestarias.....	191
6. La existencia de un proceso definido para la cancelación de convenios de colaboración.....	193
Conclusiones.....	195
Bibliografía.....	199
Fuentes electrónicas.....	206

Índice de figuras

Figura 1. Acciones y recomendaciones derivadas del proceso de fiscalización superior.....	76
Figura 2. Proceso de selección y designación del cargo de titular de la ASF	94
Figura 3. Proceso de fiscalización superior.....	118
Figura 4. Normativa aplicable al Sistema Nacional Anticorrupción.....	134
Figura 5. La nueva fiscalización. Atribuciones de la ASF.....	142
Figura 6. Principios de las declaraciones de Lima y México.....	159
Figura 7. Miembros de pleno derecho de la INTOSAI.....	161
Figura 8. Miembros asociados de la INTOSAI.....	162
Figura 9. Modelos de organización de las EFS.....	164
Figura 10. Cuadro comparativo de modelos de EFS.....	164

Índice de gráficas

Gráfica 1. Auditorías practicadas desde la creación de la ASF hasta 2016.....	146
Gráfica 2. Auditorías practicadas en la revisión de Cuentas Públicas de 2016 a 2020, por tipo.....	148
Gráfica 3. Estimación de la muestra auditada. Recursos fiscalizados y no fiscalizados. CP 2016 a CP 2020.	150
Gráfica 4. Pliegos de observaciones promovidos de 2016 a 2020.....	151
Gráfica 5. Distribución de la información proporcionada a la Cámara de Diputados, por entrega.....	154

Abreviaturas

ASF	Auditoría Superior de la Federación
DOF	Diario Oficial de la Federación
EFS	Entidad de Fiscalización Superior
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI	Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LFRCF	Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación
LFPRH	Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
LGCG	Ley General de Contabilidad Gubernamental
LGRA	Ley General de Responsabilidad Administrativa
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
SICSA	Sistema de Control y Seguimiento de Auditorías
SNF	Sistema Nacional de Fiscalización
SNA	Sistema Nacional Anticorrupción
SPCA	Sistema Público de Consulta de Auditorías
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
PAAF	Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización Superior
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
UEC	Unidad de Evaluación y Control

Introducción

La función fiscalizadora desempeña un papel fundamental en la transparencia y la rendición de cuentas en la mayoría de los países, al tiempo que se presenta como un mecanismo clave en la prevención de la corrupción. Además, la fiscalización superior resulta esencial en el plano estatal, como afirma el profesor Ortiz Ramírez, una correcta fiscalización contribuye al fortalecimiento del Estado de derecho en una nación.¹

El 27 de mayo de 2015 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación (DOF) una serie de reformas que dieron origen al conocido Sistema Nacional Anticorrupción (SNA), y con él, se estableció una serie de mecanismos de coordinación entre los órganos responsables de las tareas de auditoría gubernamental en los distintos órdenes de gobierno, esto con el objetivo de maximizar la cobertura y el impacto de la fiscalización en todo el país, con base en una visión estratégica, la aplicación de estándares profesionales similares y el intercambio efectivo de información.² Sin embargo, la erradicación de la corrupción y malas prácticas continúa siendo un desafío en nuestro país.

La creación del SNA representa un avance importante en el combate a la corrupción en México. No obstante, para asegurar el correcto manejo de los recursos públicos, es imprescindible fortalecer la función fiscalizadora del Estado y facultar a las instituciones encargadas de esta tarea, especialmente a la Auditoría Superior de la Federación (ASF).

La ASF encabeza el esquema de control y vigilancia de la función pública, además, representa parte medular de la estructura institucional del Estado. Al ser la máxima entidad de fiscalización superior de México, la función que desempeña contribuye a mantener el equilibrio entre los poderes de la Federación, coadyuvando también en la consolidación del régimen democrático.

¹ Ortiz, Jorge y Cruz, José, “¿La fiscalización superior abona en el fortalecimiento del Estado de derecho? Una revisión internacional.”, *GIGAPP Estudios Working Papers*, España, ISSN 2174-9515, 2017, Núm. 55, págs. 1-19.

² Estatutos del Sistema Nacional de Fiscalización.

La trascendencia de la ASF se manifiesta en las diversas reformas que ha experimentado su marco jurídico, en su mayoría orientadas al fortalecimiento de su papel como órgano fiscalizador. Estas reformas le han otorgado mayores atribuciones en su función de control y supervisión del uso de los recursos públicos, permitiéndole actuar con mayor eficacia en la prevención y detección de prácticas irregulares. Además, estas modificaciones también buscan asegurar su autonomía técnica y de gestión, otorgándole la independencia necesaria para llevar a cabo su labor de manera objetiva y libre de influencias políticas.

El extitular de la Auditoría Superior de la Federación, el maestro Juan Manuel Portal Martínez, señala que, por regla general la fiscalización tiene como propósito la revisión de las operaciones financieras, es decir, su principal labor consiste en la verificación de las operaciones de captación, recaudación, administración, manejo, custodia y ejecución de recursos públicos, esto para determinar si se desarrollaron con apego a la normatividad aplicable. Sin embargo, sus atribuciones permiten la detección de irregularidades. De esta forma, la fiscalización se presenta como un medio de control externo, por el que, en conjunto con la transparencia, la rendición de cuentas y la realización de auditorías, es posible conocer los factores objetivos o circunstancias concretas en las que se pueden desarrollar actos de corrupción.

En los últimos años, la Auditoría Superior de la Federación ha sido objeto de diversas discusiones en torno a la toma de decisiones en su ámbito de actuación. Principalmente, se ha destacado la falta de transparencia en la metodología empleada para definir y modificar el Programa Anual de Auditorías. Se ha cuestionado la reducción en el volumen de recursos fiscalizados, lo cual ha generado inquietudes sobre la exhaustividad y la cobertura de la revisión. Asimismo, se han señalado situaciones como la cancelación de auditorías y la terminación de convenios de colaboración con las entidades de fiscalización superior de los estados, lo que ha generado interrogantes sobre la autonomía y la efectividad de las acciones emprendidas por la ASF. Además, se ha destacado el desfase de la entrega de información en relación con los tiempos legislativos, lo

cual ha impactado en la capacidad de respuesta y seguimiento oportuno a los hallazgos de irregularidades detectadas. Considerando estos factores, es evidente que se ha puesto en duda la capacidad de la ASF para detectar irregularidades en el uso de los recursos públicos, lo cual también pone en entredicho las acciones emprendidas por la institución en el desempeño de su labor y los resultados presentados a la población.

Dada la relevancia que reviste la función fiscalizadora en nuestro país, se ha resuelto llevar a cabo la presente investigación con el propósito de determinar los mecanismos legales que fortalezcan la fiscalización superior.

En aras de proporcionar al destinatario los elementos necesarios para comprender la importancia de dicha función estatal, el primer capítulo se centrará en el estudio de conceptos fundamentales como el de Estado, sus elementos constitutivos, sus fines, así como las actividades y funciones estatales. Aquí también abordaremos la actividad financiera del Estado, y las funciones administrativas emergentes, dentro de las cuales, algunos autores consideran a la fiscalización.

En el segundo capítulo, nos enfocaremos en los antecedentes de la fiscalización superior en nuestro país y examinaremos los aspectos más importantes del marco legal vigente, adicionalmente se estudiará la labor realizada por la Auditoría Superior de la Federación, el proceso de fiscalización y los resultados obtenidos de la revisión practicada a las Cuentas Públicas 2016 a 2020.

El tercer capítulo se dedicará al estudio de las entidades de fiscalización superior en el concierto internacional, en el que se revisarán algunos modelos de fiscalización aplicados en otros países y los principios a los que se encuentran sujetas.

Finalmente, en el último capítulo, analizaremos los mecanismos de control y mejora en la fiscalización superior. El objetivo último es proponer reformas que contribuyan a fortalecer la fiscalización superior en nuestro país, reconociendo su

importancia en el adecuado funcionamiento del Estado y la garantía de la transparencia y responsabilidad en el uso de los recursos públicos.

Capítulo I

El Estado, sus actividades y funciones

La fiscalización superior no debe estudiarse sin previo análisis del marco conceptual que le rodea, por esta razón se considera necesaria para el desarrollo de nuestra investigación, la presentación de conceptos fundamentales como lo son el de Estado, sus elementos constitutivos, sus fines, así como las actividades y funciones estatales, dentro de las cuales se engloba la actividad financiera del Estado y la función de fiscalización.

I. Conceptualización del Estado

El Estado se visualiza desde distintas concepciones, cada autor presenta la suya de acuerdo con el contexto histórico y político que experimentó, así como sus creencias, valores y convicciones. A efecto de otorgar un panorama previo al destinatario de esta investigación, se presentará la conceptualización de Estado, de acuerdo con las obras realizadas por autores clásicos en el derecho comparado y por investigadores mexicanos, teóricos del fenómeno estatal, con su respectiva definición. Esto con la finalidad de construir un concepto propio con elementos comunes y que sean enriquecedores en el análisis de los mecanismos legales que fortalezcan la fiscalización superior.

Etimológicamente, la palabra Estado surge de la voz latina “status”, que significa estado o condición. Se emplea coloquialmente para designar a todo país soberano, reconocido como tal en el orden internacional, así como al conjunto de atribuciones y órganos de gobierno de dicho país.³

1. Teóricos clásicos en el derecho comparado

La lectura de las obras de los clásicos más que ser un ejercicio de repaso, permite la reflexión sobre la importancia y la pertinencia de sus postulados en el contexto actual. En el caso particular del Estado, el estudio del pensamiento de teóricos de

³ Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española, «estado», Diccionario de la lengua española (23.^a edición).

la Edad Moderna y de la Época Contemporánea amplia nuestra visión sobre la evolución del ente estatal y de la doctrina que le rodea.

Con esa intención, se revisarán las definiciones de Estado elaboradas por Rousseau, Hobbes y Hermann Heller, a quienes se considera como los teóricos del Estado más influyentes en el pensamiento occidental. Cada uno de ellos desarrolló de manera particular su teoría general del Estado, y sus aportaciones han influido en la manera en la que la política y el Derecho han sido entendidos a lo largo del tiempo.

1.1. Definición de Thomas Hobbes

Thomas Hobbes fue un filósofo inglés nacido en 1588. Hobbes consideraba que el Estado es el ente encargado de mantener el orden y la seguridad. Según él, el Estado surge por la suma de las voluntades individuales libres que deciden actuar por el bien común. Hobbes sostenía que el Estado es el único capaz de establecer un orden social efectivo, y que su poder debe ser absoluto para garantizar la estabilidad y seguridad de la sociedad.⁴

1.2. Definición de Rousseau

Durante la ilustración, las ideas políticas y el pensamiento filosófico de Rousseau tuvieron gran relevancia, al grado de ser considerado un líder intelectual en el estallamiento del movimiento conocido como la revolución francesa.⁵

La teoría de Rousseau, catalogada dentro de las teorías contractualistas, establecía que el contrato social dio origen al Estado. Así, el Estado sería la forma de organización política en la que el pueblo decide conformarse, es decir, el Estado representaría la suma de las fuerzas de los individuos que forman parte de este.

⁴ Hobbes, Thomas, *Leviatán. La materia, forma y poder de un Estado eclesiástico y civil*, trad., prólogo y notas de C. Mellizo, Madrid, Alianza Editorial, 1989 (1651), p. 99.

⁵ El estallamiento de la revolución francesa el 14 de julio de 1789 marcó un antes y un después en la historia universal, y en el orden político y social establecido en Europa durante el siglo XVIII.

1.3. Concepto de Hermann Heller

Hermann Heller es considerado el mayor exponente de la teoría estatal alemana. Para él, el Estado es una estructura económica, jurídica y política independiente tanto en su interior como en su exterior. Heller consideraba que el Estado surgió a partir de la Edad Moderna, por lo que no es posible vislumbrarlo durante la Edad Antigua.⁶ Su teoría da especial importancia al poder soberano, pues considera que, de todas las unidades de poder, el Estado es superior al encontrar sus medios de poder legitimados por su población.

2. Doctrina mexicana

La teoría elaborada por doctrinarios mexicanos es de gran importancia en el entendimiento de la evolución histórica y política del Estado Mexicano. Los estudiosos del Derecho y de la política en México han aportado una gran cantidad de reflexiones en torno a las características y funciones del Estado, sus instituciones y su relación con la sociedad. Entre estos doctrinarios destacan Francisco Porrúa Pérez, Jorge Fernández Ruiz y Jesús Ramírez Millán, quienes ofrecieron su propia concepción del Estado.

2.1. Definición de Francisco Porrúa Pérez

El profesor Francisco Porrúa Pérez refiere al Estado como un ente cultural que tiene por objeto la obtención de un fin. Al respecto comenta:

“...Siendo el Estado una institución humana, tiene naturalmente un fin. No puede dejar de tenerlo. Los hombres que componen el Estado, los gobernantes y los gobernados, al agruparse formando la sociedad estatal, persiguen un fin. El Estado encierra en su actividad una intención que es la determinante y el motor de toda su estructura...El fin será el que determine las atribuciones, la competencia material de los diferentes órganos del Estado, y en función de esa competencia se

⁶ Heller, Hermann, *Teoría del Estado*, ed. y prólogo de Gerhart Niemeyer, México, Fondo de Cultura Económica, 1998, p. 142.

crearán órganos. En este fin está la razón última del Estado y su diferencia específica con otras sociedades...”⁷

Lo define como una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes.⁸

En una concepción más general, menciona Francisco Porrúa, debemos comprender al Estado como un fenómeno que experimenta un cambio constante, pues dentro de este, coexisten y se relacionan diversos sectores de la sociedad.⁹

2.2. Definición de Jorge Fernández Ruíz

Por otro lado, el profesor Jorge Fernández Ruíz lo define como un fenómeno social producto de la convivencia humana, dado en el tiempo y en el espacio. Enfatiza comentando lo siguiente:

“...Se trata de un fenómeno universal, omnicomprensivo, de vigencia permanente a nivel planetario para toda la población del orbe; así, no hay un palmo de terreno fuera de un territorio estatal ni asentamiento humano alguno que no constituya o forme parte de una población estatal, por cuya razón, cuando una extensión territorial dada deja de pertenecer a un Estado, no por ello pierde su carácter de territorio estatal, sea por haberse convertido en el territorio de un nuevo Estado o por haberse incorporado al de otro ya existente; situación semejante ocurrirá con su población, pues en ningún caso perderá su índole estatal”¹⁰

Expresa que puede visualizarse como un sistema integrado por un conjunto humano, asentado permanentemente en una circunscripción territorial específica, organizado mediante la coincidencia constantemente renovada de las voluntades de los integrantes de la parte más fuerte de dicho conjunto, sujeto a un orden

⁷ Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*, 39° ed., México, Porrúa, 2005, p. 284.

⁸ *Idem.*

⁹ *Idem.*

¹⁰ Fernández Ruíz, Jorge, “Apuntes para una teoría jurídica de las actividades del Estado”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXIII, núm. 99, septiembre-diciembre de 2000, pp. 1013-1054.

jurídico propio y a un poder soberano, cuyos fines, básicamente variables, son establecidos por la parte dominante del conjunto humano (no necesariamente numerosa), aun cuando a veces influya otra o las demás partes.¹¹

2.3. Opinión de Jesús Ramírez Millán

De acuerdo con el profesor Jesús Ramírez Millán, diversos estudiosos del fenómeno estatal han tratado de definir al Estado, y desde el punto de vista jurídico se afirma que el Estado es una persona jurídica conformada por una comunidad política, asentada en un territorio determinado y organizada soberanamente en un gobierno propio con decisión y acción.¹²

Para efectos de la presente investigación retomaremos lo que Jesús Ramírez denomina “conceptos con los que se hace referencia a los fines del Estado”. Al respecto comenta que “...el Estado, como obra humana ha sido construido para atender fines sociales, es decir, colectivos, de todos los miembros de una sociedad o entidad política, que a través de un ordenamiento jurídico impuesto o creado por la sociedad suple las imperfecciones de nuestra vida llena de relaciones. Por otra parte, el Estado, se dice también, se originó para que el Derecho y la autoridad se combinen para crear la intrincada red de instituciones de la cual el Estado es síntesis suprema.”¹³

3. Definición de Estado

El análisis de la obra y de los conceptos establecidos por teóricos del Estado permite construir una definición de carácter propio que aporte elementos para el estudio de los mecanismos legales que fortalezcan la fiscalización superior.

En consecuencia, se define al Estado como la máxima forma de organización social, política y jurídica, con un poder legítimo, supremo y soberano proveniente del contrato social, en el que la sociedad estatal (población) establece los límites a ese poder y cede parte de su soberanía a efecto de que ese orden jurídico sea

¹¹ Fernández Ruíz, Jorge, *El Estado empresario*, México, UNAM, 1982, p. 53.

¹² Ramírez Millán, Jesús, *Derecho constitucional sinaloense*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 2000, p. 46.

¹³ *Ibidem*, p. 47.

aplicado por el poder estatal establecido en su interior y hacia el exterior, con la finalidad de alcanzar el bien común de su población, misma que se constituye geográficamente en un territorio determinado.

II. Elementos del Estado

Establecida la definición de Estado se considera oportuno partir al análisis de los elementos que lo constituyen, de esta manera se busca introducir al lector en los componentes que permiten el establecimiento del orden jurídico antes mencionado, así como proporcionar los elementos suficientes para comprender la función fiscalizadora.

Las diversas teorías que existen en relación con el fenómeno estatal son muestra de la complejidad que rodea al tema en cuestión, es por esta razón que para facilitar su estudio se requiere la reflexión de los componentes que conforman un Estado, es así como algunos tratadistas consideran a la población estatal, al territorio, y al poder soberano. Para efectos de la presente investigación será considerado el ordenamiento jurídico como un elemento esencial del Estado.

1. Población estatal

No resulta ocioso realizar un estudio del concepto de población, pues es tal su relevancia que desde el punto de vista teórico, jurídico y político es ciertamente un elemento del Estado, más allá de ser considerada la suma de los individuos sobre los que recae el poder.¹⁴

Ignacio Pichardo Pagaza, abogado y político mexicano, define a la población como aquel elemento del Estado conformado por el conjunto de habitantes que se asientan sobre determinado territorio, afirma que la población adquiere un carácter de comunidad cuando se presentan elementos comunes de carácter histórico,

¹⁴ Díaz Revorio, Francisco, *Fundamentos actuales para una teoría de la Constitución*, México, Instituto de Estudios Constitucionales del Estado de Querétaro, 2018, p. 155.

religioso y económico. Asevera también que la población es la sustancia humana del Estado.¹⁵

Francisco Díaz Revorio, profesor constitucionalista, refiere que la base de un Estado es su población o comunidad política, misma que comparte factores históricos, culturales o lingüísticos.¹⁶

2. Territorio

Es el elemento geográfico del Estado, esto incluye el espacio terrestre, marítimo, submarino y aéreo, sobre el cual se ejerce el poder estatal.

Hans Kelsen¹⁷ define al territorio como el ámbito espacial de validez del ordenamiento jurídico de un Estado, por lo que, de acuerdo con él, el territorio de un Estado es extensible al espacio geográfico en el que sus normas jurídicas son válidas y aplicables.

Del estudio del concepto podemos destacar que el territorio cumple con dos funciones: una negativa y otra positiva. En cuanto a la función negativa, se encuentra que los estados establecen mediante sus fronteras los límites del poder estatal, asimismo, establecen una especie de barrera a la actividad de estados extranjeros dentro de su territorio. Por otro lado, se visualiza una función positiva, misma que se caracteriza por constituir el espacio físico en el que se asienta su población, y sobre el que tiene vigor su orden jurídico.

3. Poder soberano

Para entender al poder soberano como un elemento del Estado, se considera necesario abordar el principio de división de poderes, así como el de soberanía, ambos, principios contemplados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁵ Pichardo Pagaza, Ignacio, *Introducción a la nueva administración pública de México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, p.19.

¹⁶ Díaz Revorio, Francisco, *op. cit.*, p. 155.

¹⁷ Kelsen, Hans, *Teoría General del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacambra, Granada, Comares, 2002, p. 232.

La soberanía aparece en un contexto de concentración de poderes, y era el derecho divino que se creía que poseían los monarcas absolutistas, lo que les permitía gobernar sin límites. El absolutismo como doctrina política afirmaba que el rey era el único con la facultad de crear leyes y ejecutarlas sin restricción alguna.

Se dedicarán las próximas líneas a desarrollar de manera breve la evolución y relación de ambos principios, así como también se presentarán las posturas de autores clásicos y contemporáneos a efecto de comprender la concepción de soberanía establecida en el sistema jurídico-político mexicano actual.

3.1. Principio de división de poderes y poder soberano

Thomas Hobbes consideraba al poder soberano como un poder absoluto, fáctico e indivisible.¹⁸ Revorio retoma esta afirmación y argumenta que originalmente la soberanía se configuraba como un poder independiente, un poder del que surgían todos los demás, por lo que también era originario, absoluto, único, indivisible, intransmisible e imprescriptible. Destaca que, con las revoluciones de finales del siglo XVIII, el absolutismo llega a su fin, y con ello, el principio de división de poderes, ya expuesto por Aristóteles, cobra mayor fuerza en la configuración de los estados nacionales.¹⁹

A finales de este siglo y durante la etapa conocida como “Edad Contemporánea”, la titularidad de la soberanía es ejercida en conjunto entre el monarca y el parlamento. Sin embargo, los elementos principales del concepto “soberanía” se mantienen y son aplicables al ejercicio de este poder. Este cambio en la titularidad del poder soberano no representa transformación alguna en su naturaleza absoluta, toda vez que no reconoce poder superior y solamente los poderes absolutos de otros estados son vistos como semejantes.

Aristóteles, Bodin, Tomás de Aquino, entre otros, se ocuparon del principio de separación de poderes, pero la doctrina da especial importancia a Montesquieu

¹⁸ Hobbes, Thomas, *Leviatán. La materia, forma y poder de un Estado eclesiástico y civil*, op. cit., p. 109.

¹⁹ Díaz Revorio, Francisco, op. cit., p. 150.

y a John Locke, a quienes visualiza como los teóricos que sentaron las bases para la organización de las sociedades occidentales²⁰. Estos autores consideraban que la separación de poderes no pretendía alcanzar la especialización de funciones, sino que representaba la necesidad de limitar al poder público, con la finalidad de evitar abusos.

La obra de Aristóteles es considerada el primer antecedente relevante en la doctrina clásica de la separación de poderes. Después de realizar un análisis de diversas constituciones de la Grecia de su época, el filósofo destacó la presencia de tres funciones principales: la de legislar, administrar y juzgar, mismas que se encontraban delegadas en diferentes instituciones.²¹ De esta manera, la *polis* debía contar, de acuerdo con Aristóteles, con una asamblea deliberante, la cual podemos equiparar con el cuerpo legislativo; además de una magistratura, equiparable con los órganos del poder ejecutivo; y finalmente, un cuerpo judicial que resolvería controversias por medio de tribunales.

Casi de forma opuesta, Rousseau se encarga de realizar una crítica al principio de división de poderes, presentando a la soberanía como la fuente de la que emanan los poderes, y a la cual se encuentran supeditados. Para Rousseau, la soberanía es indivisible, debido a que surge por la voluntad general, que es única.²²

Carré de Malberg sostiene que se debe visualizar al Estado como una unidad, y que su fuerza descansa justamente en este precepto, por lo que la separación de poderes llevaría de manera inminente a la destrucción de esa unidad.²³

²⁰ Villanueva Gómez, Luis Enrique, "La división de poderes, teoría y realidad", en Vázquez Ramos, Homero (coord.), *Cátedra nacional de derecho Jorge Carpizo: reflexiones constitucionales*, México, UNAM, 2014, pp. 149-186.

²¹ Aristóteles, *Política*, introducción, traducción y notas de Manuela García Valdés Madrid, Gredos, 1988, p. 221.

²² Rousseau, Jean-Jacques, *El contrato social*, México, Partido de la Revolución Democrática, 2017, p.19.

²³ Carré de Malberg, Raymond, *Teoría general del Estado*, trad. de José Lion Depitre, México, Fondo de Cultura Económica, 1948, p. 754.

Immanuel Kant, por su parte, considera que la única manera de asegurar la permanencia del Estado es mediante el poder soberano, que es un poder absoluto, irresistible y divisible. Para Kant la división de poderes es posible, además, afirma la complementariedad entre los poderes de Estado, en una suerte de coordinación por la cual uno es el complemento obligatorio de los otros dos, menciona que, bajo este orden de cosas, es posible la completa constitución del Estado y su mantenimiento.

La aportación de la teoría de Montesquieu en la creación de los estados modernos es tal, que se le considera padre de la división de poderes. Su influencia fue determinante en el establecimiento del sistema político estadounidense, así como también lo fue en la gestación y estallamiento de la revolución francesa. Para él, la separación de poderes es un factor necesario para la conservación de la libertad.²⁴ Esta división tiene tres enfoques: un enfoque funcional, que permite la especialización de los órganos de gobierno en el cumplimiento de las funciones que se les atribuye; un enfoque o papel desconcentrador, que busca evitar la acumulación del poder y competencias en un mismo órgano, impidiendo el abuso de este y finalmente; una función de contrapeso, que ejercen los poderes ante las actuaciones de los demás poderes, reflejada en la actuación de los diversos órganos del Estado.

En cuanto a la soberanía, Maquiavelo, Bodin, Hobbes, Rousseau, Kant y Locke destinaron una parte de su obra al estudio de este principio. Del análisis podemos observar un proceso de evolución en el concepto, el cual surgió como elemento de la doctrina filosófica, política y jurídica, y actualmente es considerada un elemento del Estado.

En aras de proporcionar un concepto de soberanía, se hará un estudio breve de las aportaciones de la teoría contractualista, encabezada por las proposiciones teóricas de Rousseau.

²⁴ Montesquieu, *El espíritu de las leyes*, México, Partido de la Revolución Democrática, 2018, p. 161.

La teoría del contrato social, como teoría política, pretende explicar el origen del poder político, así como su propósito. En la obra de Rousseau, se presenta al estado de naturaleza como un momento previo a la celebración del contrato social. En este estado de naturaleza, la humanidad poseía lo que el filósofo denomina, libertad natural; sin leyes, sin instituciones, sin guerras ni alianzas. Es gracias a la vida en comunidad que se va adquiriendo un sentido de colectividad, y los grupos humanos van configurándose en sociedad. Esta nueva sociedad civil observa la necesidad de abandonar todo aquello inherente al estado de naturaleza, de abandonar la libertad natural que poseía.²⁵ Es así como, mediante la voluntad general, que puede ser resumida como intereses particulares encaminados al bien común, es celebrado un pacto que tiene por finalidad la legitimación del poder y el establecimiento de un orden político, alcanzando de esta manera una nueva forma de libertad, que el filósofo denominaría libertad civil.

La voluntad general, como concepto presente en la obra de Rousseau es de gran relevancia, y de acuerdo con el análisis de Georg Zenkert, es el punto más elevado del Estado, y constituye la cima de la soberanía.²⁶ Rousseau emplea el término para nombrar la exigencia de satisfacer necesidades de la población, tales como seguridad, salud, justicia, educación, etc., con ese propósito, la sociedad se constituye como tal mediante el contrato social, por el cual además de ceder libertades, establece límites al poder por medio de un ordenamiento legal establecido a efecto de alcanzar el bienestar común. Cabe mencionar que la soberanía expuesta por Rousseau hace referencia a una soberanía popular. De esta manera, el pueblo es considerado como el detentador del poder soberano, que es ilimitado y debe ser dirigido por la voluntad general.

3.2. Soberanía

Gabino Castrejón García destaca la relevancia del principio al presentarlo como uno de los más importantes en la estructura jurídico-política de la organización

²⁵ Rousseau, Jean-Jacques, *op. cit.*, p. 10.

²⁶ Zenkert, Georg, "Rousseau y el concepto de soberanía popular", *Areté: Revista de filosofía*, Perú, 2000, vol. 12, núm. 2, pp. 81-109.

estatal actual.²⁷ La soberanía como elemento constitutivo del Estado presume el ejercicio del poder soberano.

Etimológicamente, la palabra soberanía proviene de las raíces latinas “*super*” y “*omnia*”, su traducción es “el poder que está sobre todo”. De acuerdo con la obra de Burdeau, la soberanía es una atribución o facultad esencial del poder estatal por la que un Estado se hace obedecer en su orden interno, así como también afirma su independencia en relación con otros estados de la comunidad internacional.²⁸

Hans Kelsen visualiza a la soberanía como una propiedad del orden jurídico²⁹, para él, esta debería ser estudiada como un problema de relaciones presentes entre órdenes normativos, por lo que, un Estado es soberano en cuanto no se encuentre sujeto a otro orden. Kelsen considera que la soberanía debe residir en el pueblo, y que, mediante el establecimiento de un poder constituyente y la creación de una Constitución, es posible que el poder soberano del pueblo sea trasladado al orden normativo, siendo la Constitución la mayor expresión de soberanía, misma que estará también presente en las leyes, órganos y autoridades del Estado.

El análisis de las teorías expuestas previamente permite afirmar que la soberanía presenta una dimensión interna y una externa; por la primera, un Estado ejerce su poder soberano dentro de su territorio de acuerdo con lo establecido en su Constitución, así como también determina sus leyes, órganos e instituciones y se encuentra facultado para modificarlos; por otro lado, el aspecto externo de la soberanía hace referencia a la independencia que un Estado tiene respecto de otros.

Gabino Castrejón considera que la soberanía popular propuesta por Rousseau, y la teoría de la soberanía nacional elaborada por Emmanuel-Joseph

²⁷ Castrejón García, Gabino e Irene Díaz Reyes, *Control, fiscalización y transparencia*, México, Novum, 2013, p. 14.

²⁸ Burdeau, Georges, *Traité de Science Politique*, t. II. 2° edition revue et augmentée, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1968, p. 248.

²⁹ Kelsen, Hans, *Compendio de Teoría General del Estado*, 2° ed., trad. de Luis Recaséns Siches y Justino de Azcárate, Barcelona, Bosch, 1934, p. 132.

Sieyès se encuentran particularmente vinculadas en nuestro ordenamiento constitucional, pues la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en el artículo 39 que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Además, estatuye que todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de este. Si bien es cierto que estas teorías parecerían antitéticas, Castrejón comenta que nuestro orden jurídico desarrolla eclécticamente ambas posiciones; por un lado, nuestra Constitución retoma la teoría del contrato social al establecer que la soberanía reside esencial y originalmente en el pueblo; por el otro, siguiendo la postura de Sieyès, esta soberanía es nacional, toda vez que el pueblo mexicano se constituye en un cuerpo denominado nación.³⁰

4. Ordenamiento jurídico

El Estado se compone de su población, territorio, poder soberano y un ordenamiento jurídico; en cuanto a este último, se argumenta que la teoría tripartita de los elementos del Estado³¹ es insuficiente para explicar el nexo de unidad entre sus elementos.³²

De acuerdo con Jorge Fernández Ruíz, el Derecho funge como el elemento clave que hace posible la integración de los componentes estatales, por lo que se afirma la existencia de una relación de interdependencia entre estos conceptos. La existencia del Derecho es imposible sin la coercitividad ejercida por el Estado, así como el Estado requiere de la regulación que establece la organización y el funcionamiento de los diversos órganos que lo conforman.³³

Es necesario visualizar al Derecho más allá de su carácter normativo y abandonar la concepción tradicional que lo define únicamente como un conjunto de normas. Es por ello, que se propone el estudio del ordenamiento jurídico como

³⁰ Castrejón García, Gabino e Irene Díaz Reyes, *op. cit.*, p. 14.

³¹ La teoría tripartita de los elementos del Estado solo considera a la población, al territorio y a la soberanía.

³² Stein, Ekkehart, *Derecho político*, trad. de Fernando Sáinz Moreno, Madrid, Aguilar, 1973, p. 3.

³³ Fernández Ruíz, Jorge, *Derecho administrativo del Estado de Nayarit*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2022, p.9.

un elemento esencial del Estado, y que, además, es el elemento que dota de unidad a sus demás componentes.

En relación con el ordenamiento jurídico, debemos comprenderlo como la estructura, función y fin normativo³⁴ que da existencia a las normas, les reconoce su validez, y las dota de jerarquía y eficacia. Estas normas no serían reconocidas como jurídicas si no estuvieran respaldadas por el aparato estatal que les otorga tal carácter. Por tanto, el ordenamiento jurídico es de gran importancia en el fenómeno estatal, pues su finalidad no es solamente la regulación de la convivencia social, sino, que también determina la organización y el funcionamiento de los órganos depositarios de las funciones del Estado, la coordinación entre estos, su relación con la población, así como la interacción entre diferentes estados.

III. Fines del Estado

El desarrollo de la sociedad conlleva necesariamente la evolución del concepto de Estado, y conforme a lo expuesto en la primera parte del presente capítulo, se define a este como la máxima forma de organización social, política y jurídica, además, es un ente cuya existencia se ve justificada por sus fines, los cuales contribuyen en la determinación de sus atribuciones, así como en el señalamiento de la competencia de los órganos que lo componen.

1. Clasificación de los fines del Estado

La teoría general del Estado establece diversas clasificaciones de los fines del Estado. En una primera clasificación se distingue entre fines objetivos, que son aquellos encaminados a la realización del bien común³⁵; y fines subjetivos, que atienden a intereses particulares, en este caso de gobernantes o grupos de poder. Otra clasificación habla de fines específicos, que se refieren a la satisfacción de necesidades sociales específicas; y fines absolutos, que son considerados

³⁴ Cárdenas Gracia, Jaime Fernando, *Introducción al estudio del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, p. 125.

³⁵ Montejano, Bernardino, "El fin del Estado: el bien común", *Persona y Derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, España, núm. 3, 1976, pp. 165-193.

fundamentales e irrenunciables para el Estado. Otro tipo de clasificación es la que destaca entre fines relativos, que se adaptan a las circunstancias cambiantes de la sociedad y; fines exclusivos, que son aquellos que solo pueden ser alcanzados por el Estado y que no pueden ser logrados por otros medios.

1.1. Clasificación objetiva de los fines del Estado

En el marco del estudio de los mecanismos que fortalezcan la fiscalización superior se considera necesario retomar la clasificación objetiva de los fines del Estado. Esta clasificación prioriza al bien común como la razón de ser del Estado³⁶ y permite comprender a la función fiscalizadora como un instrumento para alcanzarlo.

Jorge Fernández Ruíz afirma que los fines del Estado son variables y diferentes³⁷, sin embargo, existe un consenso en la comunidad jurídica y política que establece al bien común como el fin último del Estado.

2. Bien común

El bien común se visualiza como el conjunto de condiciones sociales, culturales, económicas y políticas que permiten a todas las personas de una sociedad desarrollarse plenamente y vivir en armonía. Se trata del interés general de la población, de aquello que beneficia a todos y cada uno de los miembros del Estado. De acuerdo con Rainer-Olaf Schultze, el bien común se define como el fin general o como los objetivos y valores en común, para cuya realización las personas se unen en comunidad.³⁸

Desde la teoría general del Estado, se sostiene que la razón de ser del Estado es la realización bien común. En este sentido, es esencial que el Estado satisfaga las necesidades básicas de su población, tales como la seguridad, la salud, la alimentación, el acceso a la educación, transporte, vivienda, entre otros.

³⁶ *Idem.*

³⁷ Fernández Ruíz, Jorge, *Derecho administrativo del Estado de San Luis Potosí*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2021, p. 27.

³⁸ Schultze, Rainer-Olaf, "Fundamentos, teoría e ideas políticas", en Sánchez de la Barquera y Arroyo (ed.), *Antologías para el estudio y la enseñanza de la ciencia política*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, pp. 157-165.

Empero, alcanzar este objetivo es complejo, pues implica la igualdad de oportunidades, el acceso a la justicia, la protección del medio ambiente, la promoción de la cultura, así como la protección y defensa de los derechos humanos, entre otras situaciones.³⁹

El Estado establece una serie de principios y normas encaminadas a garantizar el acceso de la población a bienes y servicios públicos, así como también se encarga de regular y supervisar la gestión de los recursos públicos, incluyendo el presupuesto y la contratación pública, esto con el propósito de asegurar su uso eficiente y transparente. Estos mecanismos incluyen la transparencia, la participación ciudadana, la rendición de cuentas, la evaluación de políticas públicas, así como la fiscalización superior.

En ese sentido, la presente investigación abordará el mantenimiento del orden público y la protección de los derechos humanos como fines del Estado encaminados a alcanzar el bien común.

2.1. Bien común. Su relación con el derecho administrativo y la fiscalización superior

El derecho administrativo regula la actividad de la administración pública, es decir, se encarga de la organización, el funcionamiento y el control de los asuntos públicos, así como su relación con los particulares, la prestación de servicios públicos, la función pública y demás actividades estatales. Así, la relación entre el bien común y el derecho administrativo es estrecha. El derecho administrativo, por su parte, determina las normas y reglas que deben seguir las entidades públicas para asegurar que su actuación esté siempre orientada al bien común; siendo la realización de este, tarea fundamental de las autoridades administrativas. En ese sentido, el derecho administrativo se rige por los principios de legalidad, eficiencia, eficacia, transparencia y rendición de cuentas, principios necesarios para asegurar una gestión responsable.

³⁹ Moreira, Adriano, "Los fines del Estado", *Revista de estudios políticos*, España, núm. 161, septiembre-octubre de 1968, 11-66 pp.

Por otro lado, la fiscalización superior se realiza con la finalidad de verificar que las entidades fiscalizadas cumplan con sus obligaciones, y que los recursos que les son asignados se utilicen de manera correcta, eficiente y con apego a las leyes y reglamentos aplicables. Por lo tanto, es un mecanismo que permite al Estado monitorear y controlar el uso de los recursos públicos. Esto implica que los organismos encargados de la fiscalización deban verificar el cumplimiento por parte de las autoridades en relación con la normatividad aplicable a la gestión y manejo de recursos públicos.

La fiscalización superior es, en consecuencia, una actividad importante para la protección del bien común, ya que a través de ella se busca prevenir y detectar situaciones de corrupción, irregularidades, ineficiencias y malversación de fondos que pudieran afectar la calidad de los servicios públicos y el acceso a bienes y servicios esenciales para la población.

2.2. Protección de derechos humanos y orden público

La protección de derechos humanos y el mantenimiento del orden público permiten alcanzar el bien común. Por un lado, el primero refiere a las actividades que el Estado realiza para garantizar el respeto, la protección y la no violación de derechos humanos, para lo cual, puede dictar leyes y normas que los reconozcan y protejan, así como establecer la creación de organismos especializados en su defensa. Por el otro, el mantenimiento del orden público se visualiza como la necesidad de procurar la estabilidad y la seguridad en el desarrollo de la vida en sociedad.⁴⁰ Para tal efecto, el Estado debe procurar la seguridad pública, la efectividad de las instituciones encargadas de impartir justicia, entre otras actividades. El mantenimiento del orden público también significa la protección de las instituciones democráticas y la promoción de una cultura de convivencia pacífica.

⁴⁰ Montalvo Abiol, Juan Carlos, "Concepto de orden público en las democracias contemporáneas", *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, España, núm. 22, 2010, [en línea], <<https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/6009/646>>, [consulta: octubre, 2022].

La protección de los derechos humanos y el mantenimiento del orden público son fines que se complementan y refuerzan mutuamente. La protección de los derechos humanos es esencial para el mantenimiento del orden público y la estabilidad de la sociedad. La inobservancia y violación de derechos humanos desestabiliza y conduce a la violencia y el caos. Por lo tanto, el Estado debe garantizar simultáneamente el mantenimiento del orden público y la protección de los derechos humanos. En última instancia, la labor del Estado es velar por el bienestar y el progreso de la sociedad, y para ello, es necesario un compromiso serio y constante con la consecución de sus fines.⁴¹

IV. Funciones del Estado

Para alcanzar el bien común, se le atribuyen al Estado una serie de funciones que deben ser desempeñadas de manera efectiva y coordinada. Entre las principales funciones del Estado (también denominadas funciones públicas), se encuentran la función legislativa, jurisdiccional y administrativa.

Para efectos de la presente investigación, se desarrollarán brevemente los conceptos de función pública; así como el de función legislativa, ejecutiva o administrativa, judicial o jurisdiccional, y serán abordados algunos aspectos relativos a las funciones administrativas emergentes, incluyendo la actividad financiera del Estado y la función fiscalizadora.

1. Funciones públicas

Desde el derecho público, diversos autores definen a las funciones públicas como todas aquellas actividades del Estado que constituyen diversos modos de ejercicio de la potestad estatal o poder soberano, es decir, las funciones públicas son la manifestación principal de la soberanía.⁴²

⁴¹ Montejano, Bernardino, *op. cit.*, p. 166.

⁴² Carré de Malberg, Raymond, *op. cit.*, p. 249.

Para Gabino Castrejón e Irene Díaz⁴³ las funciones públicas son el conjunto de actividades realizadas por el poder público, dentro de su esfera de competencia, por los órganos depositarios de los diferentes poderes estatales.

En relación con lo anterior, al abordar la conceptualización del Estado se estableció la conformación de este por órganos de diversa naturaleza. Asimismo, en el apartado relativo al principio de división de poderes; se destacó la postura que defiende la unidad del poder soberano, que afirma que el poder estatal es uno y es dividido para su ejercicio, por lo que existe una relación necesaria entre sus componentes. Así, los órganos encargados de llevar a cabo sus funciones sustantivas tienen la capacidad de llevar a cabo acciones con diverso contenido sustancial: legislativo, ejecutivo, judicial, etc.

Una vez que se ha consolidado la unidad del poder estatal, es necesario identificar las diversas funciones públicas que se derivan de ella, y distinguirlas claramente de los organismos encargados de llevarlas a cabo, los cuales también deben ser múltiples. De tal modo, la división de poderes en el Estado mexicano se manifiesta en una separación de funciones que permite la existencia de órganos diferenciados. El Estado, entonces, tendrá diversos tipos de órganos: legislativos, judiciales, administrativos, fiscalizadores o de control, entre otros.

Las funciones públicas pueden ser abordadas desde el aspecto formal u orgánico y el material o sustancial; el primero, hace referencia al tipo de órgano que realiza cierta función, criterio insuficiente, ya que los órganos legislativos, jurisdiccionales y administrativos desempeñan actos que no necesariamente son privativos de la función que tradicionalmente les corresponde, por lo que se estudiarán ambas posturas para construir finalmente una definición que los contemple a ambos.

1.1. Función legislativa

El criterio sustancial se centra en la naturaleza interna del acto, por lo que se definen como actos legislativos, aquellos que establecen reglas de conducta, tanto

⁴³ Castrejón García, Gabino E. e Irene Díaz Reyes, *op. cit.*, p. 29.

en forma general como imperativa. Dicho en otras palabras, la función materialmente legislativa, con independencia del órgano que la ejerce, es aquella que produce normas jurídicas de carácter general, abstractas, obligatorias y coercitivas, que no necesariamente son leyes, sino también reglamentos dictados por el poder ejecutivo, así como los de carrera judicial, bandos de policía y buen gobierno, reglamentos municipales, entre otros.⁴⁴

Gabino Fraga⁴⁵ establece desde el aspecto formal que la función legislativa es la actividad del Estado realizada por los órganos que, de acuerdo con el orden constitucional, conforman al poder legislativo. En el ordenamiento constitucional mexicano, el artículo 70 constitucional estatuye que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto.

Por su parte, Agustín Gordillo, profesor emérito de la Universidad de Buenos Aires la define como "...el dictado de normas jurídicas generales hecho por el Congreso."⁴⁶ Estas definiciones reúnen el elemento material, relativo al contenido de la función, así como el elemento orgánico. Dicho en otras palabras, el régimen jurídico aplicable a la función legislativa se aplica únicamente a los actos materialmente legislativos, y que además hayan sido realizados por el órgano legislativo.⁴⁷

En resumen, la función legislativa se desempeña en dos aspectos, el formal y el material. El aspecto formal se refiere a la creación de leyes como resultado de la actividad del poder legislativo. Mientras que el aspecto material se enfoca en la emisión de normas jurídicas generales, abstractas, impersonales, obligatorias y coercitivas por parte de los órganos estatales autorizados para ello.

1.2. Función jurisdiccional

La función judicial se encarga de *la iuris dictio*, es decir, de declarar y aplicar el Derecho en casos de conflictos entre particulares, entre particulares y los órganos

⁴⁴ Fernández Ruíz, Jorge, "Apuntes para una teoría jurídica...", *cit.*, p. 1018.

⁴⁵ Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 23° ed., México, Porrúa, 1984, p. 37.

⁴⁶ Gordillo, Agustín Alberto, *Derecho administrativo de la economía*, Argentina, Macchi, 1967, p. 35.

⁴⁷ Gordillo, Agustín Alberto, *Teoría general del derecho administrativo*, Argentina, Fundación de Derecho Administrativo, 2013, p. 91.

del Estado, o entre estos últimos. Esto se logra a través de una sentencia que resuelve la controversia y que generalmente tiene carácter definitivo. La función judicial es esencial para garantizar el orden y la justicia en una sociedad democrática, ya que permite resolver conflictos de manera imparcial y equitativa. La sentencia emitida por un tribunal tiene fuerza vinculante y obligatoria para las partes involucradas y para los órganos del Estado, lo que asegura el cumplimiento de las normas y la protección del Estado de Derecho.⁴⁸

Esta función también puede visualizarse desde el aspecto formal, y material; el primero es desempeñado por los órganos depositarios del ejercicio del poder judicial, tal como lo establece el artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Es así como la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Electoral, los Plenos Regionales, los Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Colegiados de Apelación y los Juzgados de Distrito son los órganos facultados para dirimir controversias en el orden federal.

En el sentido material, la función judicial no solamente es ejercida por los órganos facultados por el artículo 94 constitucional, sino también por aquellos pertenecientes a los poderes legislativo y ejecutivo; por ejemplo, el Senado de la República ejerce la función materialmente judicial en los procesos de juicio político, en las faltas cometidas por funcionarios públicos; el Congreso de la Unión, además, puede conceder amnistías por la comisión de delitos juzgados en los tribunales de la Federación, asimismo; el presidente de la República, titular del poder ejecutivo, tiene la facultad de otorgar indultos a las personas sentenciadas por delitos conocidos por los tribunales federales.⁴⁹

Agustín Gordillo define a la función jurisdiccional como la decisión con fuerza de verdad legal de controversias entre partes, hecha por un órgano imparcial e independiente.⁵⁰ Es la decisión imperativa de contiendas entre partes, determinando el derecho aplicable.

⁴⁸ Fernández Ruíz, Jorge, *"Derecho administrativo del Estado de San Luis Potosí"*, cit., p. 34.

⁴⁹ Fernández Ruíz, Jorge, *"Apuntes para una teoría jurídica..."*, cit., p. 1020.

⁵⁰ Gordillo, Agustín Alberto, *"Derecho administrativo de la economía"*, cit., p. 33.

En síntesis, la función jurisdiccional presenta dos aspectos, el orgánico y el sustancial. El aspecto orgánico se refiere a la actividad realizada por los órganos del poder judicial. Por otro lado, el aspecto sustancial o material se enfoca en la resolución de controversias por los órganos estatales autorizados para ello.

1.3. Función administrativa

Definir la función administrativa es una cuestión compleja y debatida en el ámbito del derecho administrativo. Se han generado diversas perspectivas y enfoques que han tratado de delimitar con precisión esta función. Sin embargo, la complejidad de las tareas que se desarrollan en el marco de la función administrativa, así como la diversidad de actores y situaciones en las que se lleva a cabo, han dado lugar a múltiples interrogantes y dificultades a la hora de definirla con claridad y precisión. En este apartado, se abordará la problemática al definir la función administrativa y se reflexionará sobre las distintas perspectivas y enfoques que se han propuesto para ello.

1.3.1. Problemática al definir la función administrativa

La teoría considera que la función administrativa representa una mayor dificultad al momento de ser definida, pues su labor abarca diversas actividades. Todas de una naturaleza más que distinta. En comparación con las demás funciones, no cuenta con un contenido único, por lo que no existe un criterio armónico con la conceptualización de las funciones judicial y legislativa.⁵¹

1.3.1.1. Definición orgánica

Se ha intentado definir la función administrativa del Estado como la función desempeñada por el poder ejecutivo.⁵² Según esta definición, la función administrativa se considera como la actividad que realiza el Poder Ejecutivo para gestionar y ejecutar las políticas públicas, con el objetivo de satisfacer las necesidades de la población y garantizar el bienestar general. No obstante, los órganos legislativo y judicial también realizan funciones administrativas.

⁵¹ *Ibidem*, p. 35.

⁵² Santamaría de Paredes, Vicente, *Curso de derecho administrativo según principios generales y la legislación actual de España*, España, Kessinger Publishing, 2010, p. 34.

1.3.1.2. Definición por exclusión o negativa

Por otro lado, algunos autores han tratado de definir la función administrativa por exclusión de las funciones legislativa y jurisdiccional.⁵³ Según esta definición, se considera que toda función pública que no sea legislativa o jurisdiccional será administrativa. Es decir, si una función pública no implica la creación de leyes (función legislativa) ni la interpretación y aplicación de estas (función jurisdiccional), entonces se considera que es una función administrativa.⁵⁴

Esta definición por exclusión se basa en la idea de que las funciones legislativa y jurisdiccional son funciones esenciales para el Estado, ya que permiten la creación e interpretación de leyes. Por otro lado, se considera que la función administrativa tiene como objetivo la gestión y ejecución de las políticas públicas, lo que la separa de las otras dos funciones. Sin embargo, esta definición por exclusión no es totalmente precisa, ya que, como se analizó en los apartados previos, existen algunas funciones administrativas que son desempeñadas por los poderes legislativo y judicial. Por ejemplo, la labor de los tribunales administrativos, que implica la interpretación y aplicación de leyes en el ámbito administrativo, que puede ser considerada como una función mixta entre la función jurisdiccional y la función administrativa.

Así, aunque algunos autores han tratado de definir la función administrativa por exclusión de las funciones legislativa y jurisdiccional, puede haber algunas funciones públicas que se solapen entre las tres funciones. En lo que respecta a la función administrativa, esta puede ser realizada por los poderes judicial y legislativo; pues estos poderes realizan actos tales como nombramientos, dirección y remoción de su personal, celebran contratos de suministro, construyen obras públicas, entre otros.

1.3.1.3. Criterio material

Desde el aspecto material, Benjamín Villegas define a la función administrativa como una función estatal, para él, la finalidad de esta es la satisfacción directa e

⁵³ Fleiner, Fritz, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Argentina, Olejnik, 2021, p. 7.

⁵⁴ Fernández Ruíz, Jorge, "Derecho administrativo del Estado de San Luis Potosí", *cit.*, p. 35.

inmediata de las necesidades colectivas mediante la realización de actos concretos, apegados al orden jurídico y de acuerdo con los fines que la ley precisa.⁵⁵ Dicha definición intenta describir la función administrativa mediante conceptos materiales y concretos, por lo que no es clara, pues, tiende a enfocarse en la realización de acciones concretas. Esta idea no es adecuada, pues las definiciones de función legislativa y judicial implican la creación de normas abstractas. Por lo tanto, la función administrativa incluye actividades que son sustancialmente similares a las de la función legislativa y jurisdiccional, en un sentido material.

1.3.1.4. Reflexiones en torno a la función administrativa

En esencia, la función administrativa tradicionalmente pertenece al Poder Ejecutivo, aunque los depositarios de otros poderes también pueden ejercerla materialmente. Sin embargo, es la única función que requiere un ejercicio permanente y constante. Esto se debe a que los órganos legislativos solo se reúnen durante períodos de sesiones definidos, y los órganos judiciales actúan dentro de horarios y días específicos en el desempeño de sus funciones. En cambio, la función administrativa se desempeña de manera constante e ininterrumpida.⁵⁶

Tras analizar las diferentes definiciones de la función administrativa, se considera que una definición más adecuada establecería en principio que la función administrativa trasciende preponderantemente al Poder Ejecutivo e inclusive al Estado.⁵⁷ Esto implica que puede ser ejercida por los órganos que integran el Congreso de la Unión, los Órganos Constitucionales Autónomos o los

⁵⁵ Villegas Basavilbaso, Benjamín, *Derecho administrativo*, Argentina, Tipográfica Editora Argentina, 1965, t. I, p. 660.

⁵⁶ Fernández Ruíz, Jorge, "Apuntes para una teoría jurídica...", *cit.*, p. 1021.

⁵⁷ Guzmán Napurí, Christian, "Un acercamiento al concepto de función administrativa en el Estado de Derecho", *Revista Derecho & Sociedad*, Perú, año XIX, núm. 31, 2008, [en línea], <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/oaiart?codigo=7792921>>, [consulta: octubre, 2022].

órganos depositarios del ejercicio del poder judicial contemplados en el artículo 94 de la CPEUM e incluso los particulares.⁵⁸

En un segundo punto hay que destacar que el ámbito temporal de la función administrativa se lleva a cabo en el contexto de las actividades cotidianas de interés general. Esto quiere decir que la función administrativa está directamente relacionada con funciones de interés general que deben ser realizadas de manera constante y sostenida en el tiempo, con un carácter concreto y continuo.⁵⁹

La función administrativa implica además la relación directa con los particulares, lo que significa que los actos realizados pueden tener un impacto en ellos. Sin embargo, no todas las decisiones tomadas en el desempeño de la función administrativa están destinadas a particulares, ya que en algunos casos los destinatarios pueden ser funcionarios públicos.⁶⁰ En contraste, la función legislativa tiene un enfoque indirecto en los particulares, pudiendo dirigirse también a la organización del Estado. En cuanto a la función jurisdiccional, si bien se enfoca en los particulares, su objetivo es resolver conflictos o corregir una situación de incertidumbre jurídica, y no está sujeta a revisión por parte de otro poder del Estado, a diferencia de la función administrativa, que es controlada por la función jurisdiccional y otros mecanismos de control.⁶¹

Se afirma que el derecho administrativo encauza la función administrativa y la sujeta al ordenamiento jurídico, especialmente a la ley, que determina los límites de actuación y su competencia.⁶² Por lo tanto, el principio de legalidad es fundamental para el actuar administrativo, pues establece que las autoridades deben actuar dentro del marco de la Constitución, la Ley y el Derecho, respetando

⁵⁸ Las empresas que brindan servicios públicos son solo uno de los muchos casos en los que los particulares pueden realizar la función administrativa a través de la delegación, autorización o concesión de la autoridad estatal. En estas situaciones, se les aplica el derecho administrativo correspondiente, por lo que también pueden estar sujetos a un régimen de sanciones por responsabilidades administrativas.

⁵⁹ Guzmán Napurí, Christian, *op. cit.*, p. 289.

⁶⁰ A través de lo que se conoce como actos de administración interna.

⁶¹ *Idem.*

⁶² Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, *Tratado de Derecho Administrativo*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2004, p. 59.

las facultades que les han sido conferidas y de acuerdo con los objetivos para los que se les otorgaron dichas facultades.⁶³

Finalmente, hay que destacar que el conjunto de actividades que se realizan en razón de la función administrativa incluyen aquellas que tienen como objetivo la ejecución y regulación de la ley, así como la facultad de nominación y contratación, el mantenimiento del orden público mediante la policía, el control, supervisión y seguimiento de la actividad económica, la regulación del ahorro privado, así como la gestión de actividades societarias, bursátiles, cooperativas y de prestación de servicios, entre otras.

1.3.1.5. Definición ecléctica de la función administrativa

La función administrativa del Estado puede definirse como el conjunto de actividades y acciones realizadas de manera constante e ininterrumpida, en el ámbito del interés general, y limitadas por el derecho administrativo. Esta función trasciende principalmente al Poder Ejecutivo y puede ser ejercida por otros poderes y órganos, así como por particulares autorizados por la autoridad administrativa, con sujeción al principio de legalidad.

1.3.2. Teoría jurídica de la actividad administrativa

Una teoría jurídica de la actividad administrativa del Estado puede desarrollarse considerando los siguientes conceptos fundamentales: los servicios públicos, la obra pública y la función pública. Jorge Fernández Ruíz comenta al respecto: "...la función pública se ejerce, los servicios públicos se prestan, en tanto que la obra pública se ejecuta..."⁶⁴

La función pública se refiere al conjunto de actividades y responsabilidades que los funcionarios públicos realizan en virtud de una relación especial de derecho administrativo existente entre el Estado y el propio funcionario público. Esta relación se establece a través de la normativa legal que regula el ingreso, la

⁶³ Mientras los particulares pueden hacer todo aquello que no esté prohibido, las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite.

⁶⁴ Fernández Ruíz, Jorge, "Apuntes para una teoría jurídica...", *cit.*, p. 1013.

permanencia y el desempeño de las funciones públicas, así como el régimen sancionatorio y de responsabilidades aplicables.

Los servicios públicos se refieren a las actividades que el Estado realiza para satisfacer las necesidades y demandas de la sociedad en general. Estas actividades pueden incluir la provisión de servicios esenciales como educación, salud, transporte, energía, agua potable, entre otros.

La obra pública, por su parte, se refiere a las actividades del Estado para construir y mantener infraestructuras y equipamientos que son necesarios para el progreso de la sociedad. Esto incluye la construcción de carreteras, puentes, hospitales, escuelas, edificios públicos y otras estructuras que son necesarias para el desarrollo económico, cultural y social.

En resumen, la teoría jurídica de la actividad administrativa se basa en la idea de que el Estado debe actuar en beneficio de la sociedad y satisfacer sus necesidades a través de la provisión de servicios públicos, la construcción de obras públicas y el desempeño de la función pública. Estas actividades deben ser llevadas a cabo de manera eficiente y transparente, por lo que se encuentran sujetas a la fiscalización y revisión, así como a un régimen de sanciones administrativas determinado por la Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA).

1.3.2.1. Servicios públicos

La prestación de servicios públicos se puede definir como la actividad administrativa y técnica realizada por el Estado, que tiene como objetivo satisfacer las necesidades de la sociedad en general⁶⁵. Puede ser realizada de manera directa por el Estado o, de manera indirecta, por particulares autorizados para prestarlos.

Dentro de los servicios públicos, se pueden identificar distintos tipos, como los servicios de salud, educación, seguridad, transporte y energía, entre otros. Todos estos servicios comparten ciertas características, como su finalidad de

⁶⁵ Serra Rojas, Andrés, *op. cit.*, p. 100.

interés general y la obligatoriedad de su prestación por parte del Estado. Sin embargo, cada servicio público tiene particularidades propias, que responden a las necesidades específicas de cada ámbito.

En cuanto a la opinión de los doctrinarios del derecho administrativo, resulta importante destacar que existen diversas posturas respecto a los servicios públicos. Algunos autores consideran que estos servicios deben ser prestados únicamente por el Estado, mientras que otros defienden la posibilidad de que sean prestados por actores privados bajo la regulación estatal.

El autor Juan Carlos Cassagne⁶⁶ sostiene que la prestación de los servicios públicos debe ser una actividad exclusiva del Estado, pues su finalidad es el bienestar común, y preservar el interés general, por lo que tiene el deber de asegurar la calidad y continuidad del servicio. En cambio, otros autores como Jorge Fernández Ruíz⁶⁷ consideran que la prestación de los servicios públicos por actores privados puede ser beneficiosa, siempre y cuando se establezcan regulaciones adecuadas y se garantice la calidad y continuidad del servicio.

Del estudio de la teoría se desprende que el servicio público es una actividad de interés general, dirigida a satisfacer las necesidades de la sociedad en su conjunto, y no solo de un grupo de personas; además es una actividad prestada por el Estado o por particulares, a través de concesiones o contratos; es una actividad reglamentada, pues el servicio público está sujeto a normas y procedimientos que regulan su prestación, con el fin de garantizar su eficiencia, eficacia y transparencia; por otro lado, es una actividad financiada con recursos públicos, por lo que el empleo del recurso y la provisión del servicio son analizados a la luz de la fiscalización y finalmente; es una actividad que puede ser obligatoria o facultativa, toda vez que hay servicios públicos que son obligatorios, es decir, que el Estado está obligado a prestarlos, tales como la seguridad pública

⁶⁶ Cassagne, Juan Carlos, *Derecho administrativo*, 7ª. ed., Argentina, LexisNexis, 2002, t. II, p. 290.

⁶⁷ Fernández Ruíz, Jorge, "Apuntes para una teoría jurídica...", *cit.*, p. 1038.

o la justicia, y otros que son facultativos, es decir, que el Estado puede decidir si prestarlos o no, como la cultura o el deporte.⁶⁸

1.3.2.2. Obras públicas

Para Alfonso Nava Negrete, una obra pública es aquella actividad administrativa que implica toda aquella acción o trabajo que decide llevar a cabo el Estado sobre bienes muebles o inmuebles, a fin de satisfacer necesidades públicas.⁶⁹ Así, toda obra realizada o producida por el ente estatal (Federación, entidad federativa, municipio, alcaldía) o en su nombre, motivada por el interés general, y que su propósito sea destinarla al uso público, al desempeño de una función pública o a la prestación de un servicio público es una obra pública.⁷⁰

La obra pública constituye una actividad fundamental del Estado. En este sentido, el derecho administrativo establece los procedimientos y requisitos que deben cumplirse para llevar a cabo proyectos de construcción de infraestructuras y edificaciones destinadas a la satisfacción de necesidades colectivas.

Uno de los aspectos fundamentales del derecho administrativo en relación con la obra pública es la garantía del respeto a los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía. La legalidad implica que todas las actuaciones de la administración deban ajustarse a las normas y leyes vigentes, lo que incluye la planificación y ejecución de las obras públicas. La eficiencia, eficacia y economía, por su parte, implican que la administración pública deba actuar de manera en que se logre el máximo beneficio para la sociedad con el mínimo costo posible, garantizando la adecuada gestión de los recursos públicos.

Otro aspecto clave del derecho administrativo en relación con la obra pública es la transparencia y la publicidad en los procesos de contratación y adjudicación de los contratos de obra pública. La transparencia implica que las

⁶⁸ Anaya Domínguez, Luz María, *et al.*, "La concesión administrativa. Algunos aspectos teóricos y análisis de un caso práctico", *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año II, núm. 4, 2010, pp. 56-105.

⁶⁹ Nava Negrete, Alfonso, *Estudios administrativos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, p. 383.

⁷⁰ Fernández Ruíz, Jorge, "*Derecho administrativo del Estado de Nayarit*", *cit.*, p. 40.

administraciones públicas deban llevar a cabo los procesos de selección de contratistas y adjudicación de contratos de manera accesible y pública, garantizando la igualdad de oportunidades a todos los licitantes, evitando cualquier tipo de favoritismo o discriminación. Además, la información sobre los proyectos y los trabajos realizados debe ser pública y accesible, para que la población conozca los detalles de la gestión de los recursos públicos.

En este sentido, la obra pública es una de las principales herramientas de acción del Estado y es el derecho administrativo, la disciplina jurídica encargada de regular la actuación de las administraciones públicas en el marco del ejercicio de sus competencias y funciones. En el mismo sentido, el derecho administrativo tiene un papel fundamental en la gestión de los proyectos, la selección de los contratistas en los procesos de contratación, los derechos y obligaciones de las partes, las garantías a favor de la administración pública, así como también en los lineamientos que seguirán los mecanismos de fiscalización y control de los trabajos realizados.

1.3.2.3. Función pública

La función pública es un término que se aborda de manera diferente en distintos países. En México, se ha vinculado tradicionalmente con las tareas del poder público⁷¹, mientras que en España se enfoca en la relación que existe entre los empleados públicos y el gobierno, siendo objeto de estudio por el derecho laboral y administrativo. Sin embargo, en ambos casos se reconoce la importancia del elemento humano en la función pública, ya que son las personas quienes llevan a cabo las tareas del Estado y garantizan su eficacia y eficiencia en beneficio de la sociedad.⁷²

En la actualidad, en México y otros países latinoamericanos, se utiliza el término "servidores públicos" para referirse a las personas que trabajan en la

⁷¹ Abordadas previamente como funciones del Estado o funciones públicas.

⁷² Lugo Dávila, Aida Alicia, (2013), La función pública en México: de la selección y profesionalización en el servicio profesional de carrera, Memoria para optar por el grado de doctor, Universidad Complutense de Madrid, [en línea], <<https://eprints.ucm.es/id/eprint/22830/1/T34729.pdf>>, [consulta: noviembre, 2022].

administración pública, y la actividad relacionada con ellos se conoce como "servicio público". Aunque en los últimos años ha habido una influencia de tratadistas españoles y se ha utilizado cada vez más el término "función pública" para referirse a los recursos humanos en la administración pública, este uso sigue siendo menos común debido a la tradición. A pesar de la creación de la Secretaría de la Función Pública en el 2004, el término "servicio público" sigue siendo el más utilizado para denotar el ámbito del empleo público.

El presente apartado abordará la "función pública", entendida como la relación especial de derecho administrativo existente entre el Estado y los funcionarios o servidores públicos, para evitar confusiones con el apartado previo que se refiere a los servicios que el Estado brinda como parte de su actividad administrativa de servicio público. Es importante hacer esta distinción ya que, aunque ambas áreas están relacionadas con el trabajo del Estado, cada una tiene sus propias características y objetivos específicos. Por lo tanto, en este apartado se analizará exclusivamente la función pública desde la perspectiva de los empleados públicos y su relación con el Estado.

El Estado como empleador tiene la responsabilidad de garantizar que los funcionarios públicos desempeñen sus funciones con eficacia, eficiencia y transparencia, en beneficio del interés público y del bienestar de la sociedad. Asimismo, el funcionario público, como titular de un cargo público, está obligado a cumplir con las funciones y responsabilidades que le son encomendadas por el Estado, siguiendo las directrices y políticas establecidas.

Esta relación, se puede visualizar como una relación especial de derecho administrativo entre el Estado y el funcionario público. Se caracteriza por ser de carácter reglado, ya que se encuentra sujeta a un conjunto de normas y principios que regulan el acceso a los cargos públicos, la estabilidad en el empleo, las obligaciones y responsabilidades del funcionario público, así como también las sanciones y consecuencias que derivan del incumplimiento de dichas obligaciones.

En definitiva, la función pública es una relación especial de derecho administrativo que establece un compromiso recíproco entre el Estado y el funcionario público, con el fin de garantizar el correcto desempeño de las funciones públicas y el cumplimiento de los objetivos del Estado en beneficio de la sociedad.

1.4. Funciones administrativas emergentes

Las funciones administrativas emergentes son aquellas que se han desarrollado en respuesta a las nuevas necesidades sociales, culturales y económicas, que han sido adoptadas por el Estado para proteger y mejorar la calidad de vida de su población. Entre estas funciones se encuentran la política monetaria, la función registral, la función electoral, la actividad financiera del Estado y la fiscalización.⁷³

La política monetaria se encarga de establecer políticas y medidas para controlar la oferta y la demanda de dinero y garantizar la estabilidad de la moneda nacional. Esto incluye la regulación de la inflación, la tasa de interés, la oferta de crédito y la emisión de moneda. La política monetaria es fundamental para mantener la estabilidad económica y financiera del país, y para prevenir la inflación y la deflación.⁷⁴

La función electoral es una función administrativa esencial en una democracia. Se encarga de garantizar el derecho de los ciudadanos a votar y elegir a sus representantes. Esto incluye la organización y supervisión de las elecciones, la gestión de los registros electorales y la promoción de la participación ciudadana en los procesos electorales.

La función registral es otra función administrativa emergente que se encarga de mantener y gestionar los registros públicos, como los de propiedad, los registros mercantiles y los registros civiles. Esto es esencial para garantizar la

⁷³ Algunos autores consideran a la fiscalización como un elemento de la actividad financiera del Estado, mientras que, para otros, la fiscalización forma parte de las funciones administrativas emergentes.

⁷⁴ Fernández Díaz, Andrés, *Política monetaria. Fundamentos y estrategias*, España, Paraninfo, 2011, p. 32.

seguridad jurídica en las transacciones comerciales y en la vida cotidiana de los ciudadanos.

La actividad financiera del Estado comprende un conjunto de acciones y decisiones que tienen como objetivo obtener, administrar y utilizar los recursos económicos necesarios para cumplir con las funciones y objetivos del Estado. Esta actividad es importante en la medida en que permite financiar los servicios públicos, obras públicas, programas sociales, y otros aspectos fundamentales para el bienestar social.⁷⁵

Finalmente, la fiscalización como función administrativa emergente, es aquella que se encarga de supervisar y vigilar el cumplimiento de las leyes, reglamentos y demás normatividad aplicable por parte de las entidades fiscalizadas, con el fin de garantizar que los recursos públicos sean destinados correctamente, lo que permite el cumplimiento de objetivos y el desarrollo social.

Se concluye entonces, que las funciones administrativas emergentes son aquellas que se han desarrollado en respuesta a las nuevas necesidades sociales y económicas, y que son esenciales para garantizar la estabilidad económica, la seguridad jurídica y la democracia en un país. La política monetaria, la función registral, la función electoral, la actividad financiera del Estado y la fiscalización son algunas de las funciones administrativas emergentes que el Estado Mexicano ha incluido en su ordenamiento jurídico, y que, por su relevancia, algunas han alcanzado su autonomía en el marco constitucional.

1.4.1. Actividad financiera del Estado

A efecto de brindar al destinatario de la presente investigación un panorama completo en el estudio de la labor fiscalizadora, se abordará brevemente la actividad financiera del Estado, la cual es esencial para el cumplimiento de los fines estatales. Esto con el fin de comprender de manera clara y precisa cómo se

⁷⁵ Galán Melo, Gabriel Santiago, "Actividad financiera en el Estado constitucional: los ingresos producto de la gestión del patrimonio público en Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia", *Revista de Derecho*, Ecuador, núm. 28, 2017, pp. 113-138.

lleva a cabo la gestión de los recursos públicos en el marco de las actividades estatales.

La actividad financiera del Estado representa una de las múltiples expresiones de la actividad estatal. Se trata de la actividad o conjunto de actividades que el Estado desarrolla con el fin de obtener los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos⁷⁶ destinados a satisfacer las necesidades de la sociedad y en general, alcanzar sus propios objetivos.⁷⁷

Desde el punto de vista teórico, la actividad financiera del Estado se refiere al conjunto de acciones que realiza el Estado para obtener, administrar y aplicar recursos económicos. Esta actividad es fundamental para el funcionamiento del Estado, ya que permite la ejecución de políticas públicas, la realización de obras y la provisión de servicios públicos, así como la justa retribución al ejercicio de la función pública.⁷⁸ La actividad financiera del Estado se lleva a cabo mediante la obtención de ingresos, la aplicación de herramientas como la planificación financiera, el presupuesto público, la gestión fiscal y la fiscalización de los recursos públicos.

1.4.1.1. Etapas de la actividad financiera del Estado

Garantizar el correcto funcionamiento del Estado implica la necesidad de incurrir en gastos, lo cual supone disponer de los recursos económicos suficientes para sufragarlos.⁷⁹ De esta forma, la actividad financiera del Estado se integra por las siguientes etapas: la obtención de ingresos; la gestión y manejo de los bienes patrimoniales del Estado; y la erogación o aplicación de los recursos. Por otro

⁷⁶ Ortega, Joaquín B., *Apuntes de derecho fiscal*, México, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, 1946, p.1.

⁷⁷ Morales Mendoza, Héctor Benito, "La actividad financiera del Estado desde el punto de vista presupuestal", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, núm. 145-146-147, enero-junio de 1986, pp. 189-225.

⁷⁸ Mijangos Borja, María de la Luz, "Conceptos generales del derecho financiero", en Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (coord.), *Derecho financiero*, México, McGraw Hill, 1997, pp. 1-7.

⁷⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2° ed., México, Oxford, 1998, p.3.

lado, es necesario destacar que para algunos autores la fiscalización forma parte del ciclo de la actividad financiera del Estado como el momento final de esta.⁸⁰

1.4.1.1.1. Obtención de ingresos

La etapa en la cual el Estado obtiene sus ingresos es de vital importancia para el funcionamiento de un país. Esta etapa da origen a la obligación de los mexicanos y extranjeros⁸¹ de contribuir al gasto público, tal como se establece en el artículo 31 fracción IV de la Constitución. Esta obligación es la base para la creación de la Ley de Ingresos de la Federación.

En resumen, la etapa de obtención de ingresos del Estado es la que permite la financiación de las obligaciones, servicios y obras públicas, entre otros, y es en este punto donde se establece la fundamentación legal para la recaudación de impuestos y otros ingresos del Estado. La Ley de Ingresos de la Federación es un instrumento clave en este proceso, ya que establece los objetivos y metas de recaudación para el año fiscal correspondiente. Las leyes en materia fiscal, por otro lado, son el marco legal que regula la recaudación de impuestos y otros ingresos del Estado, así como su administración y adecuado uso. En conjunto, estas etapas y leyes son esenciales para garantizar la estabilidad y el desarrollo económico del país.

1.4.1.1.1.1. Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación es el ordenamiento jurídico propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo, que establece los términos para obtener los recursos financieros necesarios para cubrir los gastos de la federación durante un año fiscal. Esta ley tiene vigencia desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre y debe ser presentada al Congreso de la Unión antes del 8 de septiembre del año anterior a su vigencia.⁸² La aprobación de determinada ley

⁸⁰ Morales Mendoza, Héctor Benito, *op. cit.*, p. 189.

⁸¹ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2012, p. 20.

⁸² De acuerdo con la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), la Ley de Ingresos debe ser aprobada por la Cámara de Diputados antes del 20 de octubre y por la Cámara de Senadores antes del 31 de octubre.

sigue el proceso ordinario de aprobación de leyes, salvo que en este caso la iniciativa debe ser presentada primero ante la Cámara de Diputados.⁸³

La ley debe incluir una exposición de motivos que detalle la política de ingresos del Ejecutivo Federal, los ingresos de los últimos cinco años fiscales, las metas y estimaciones de ingresos para los próximos cinco años, los gastos fiscales y los remanentes de Banco de México y su composición, así como una propuesta de endeudamiento neto.

Además, debe incluir la evaluación de la política de deuda pública de los ejercicios fiscales anteriores y en curso, la estimación de las amortizaciones, el calendario de amortizaciones y el saldo histórico de los requerimientos financieros del sector público para el año presupuestado y los siguientes cinco años. El decreto debe incluir la estimación de ingresos del Gobierno Federal, de las entidades de control directo y de los ingresos por financiamiento, así como las propuestas de endeudamiento neto del Gobierno Federal y de las entidades federativas.

La ley también debe establecer disposiciones generales, regímenes específicos y estímulos fiscales aplicables durante el ejercicio fiscal, disposiciones en materia de transparencia fiscal, información para incluir en los informes trimestrales y el aprovechamiento de los rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios o la contribución equivalente prevista en la legislación fiscal. También se deben incluir estimaciones de los ingresos generados por la Comisión Reguladora de Energía, la Comisión Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos.

Por último, en caso de incluirse ingresos por financiamiento, la ley debe establecer cuáles serán, el saldo, la composición de la deuda pública, los pasivos, la justificación del programa de financiamiento al sector privado y social, las proyecciones de las amortizaciones y disposiciones a tres años. También se

⁸³ Consultar los artículos 72, inciso h y 74 de la CPEUM.

deben incluir las actividades de fomento y los gastos de operación de la banca de desarrollo, así como los fondos de fomento, fideicomisos públicos y las provisiones en caso de otorgar avales y garantías.

1.4.1.1.1.1.1. Ingresos del Estado

El Estado se allega de diversos instrumentos para obtener ingresos.⁸⁴ Estos instrumentos incluyen: contribuciones (impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos); productos; aprovechamientos; ingresos por ventas de bienes, prestación de servicios; participaciones, aportaciones, convenios, incentivos derivados de la colaboración fiscal y fondos distintos de aportaciones; transferencias, asignaciones, subsidios y subvenciones, pensiones y jubilaciones; e ingresos derivados de financiamientos.⁸⁵

En la Ley de Ingresos, el Congreso de la Unión establece de manera general los impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones, derechos, aprovechamientos, entre otros. Sin embargo, aunque el Congreso está facultado para imponer contribuciones según la fracción VII del Artículo 73, esta facultad no se extiende a los derechos y aprovechamientos. A pesar de esto, el Congreso dispone de su existencia en el ejercicio de facultades implícitas.

1.4.1.1.1.1.1.1. Contribuciones

De acuerdo con la doctora Sonia Venegas Álvarez, las contribuciones, en términos generales, son una forma de obligación legal de derecho público que se establecen a través de la ley, con el objetivo de financiar los gastos públicos que corresponden tanto al ámbito federal, como estatal y municipal. Es importante

⁸⁴ Lambarri, Ana, Valdés, Fernando y Guadarrama, Manuel, "Diagnóstico IMCO, Hablemos de ingresos en los Estados", Instituto Mexicano para la Competitividad A.C., México, marzo de 2021, [en línea], <https://imco.org.mx/wp-content/uploads/2021/04/20210304_HablemosDeIngresos_2021_Documento.pdf>, [consulta: noviembre, 2022].

⁸⁵ Arteaga Nava, Elisur, *Derecho constitucional*, 4° ed., México, Oxford, 2014, p. 852.

destacar que existen diferentes tipos de contribución que pueden aplicarse en distintas situaciones.⁸⁶

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo segundo que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

1.4.1.1.1.1.1.1. Impuestos

En la mayoría de los países, incluyendo México, los impuestos son la principal fuente de ingresos de un Estado. Los impuestos son pagos obligatorios que las personas físicas y morales deben realizar en virtud de un hecho imponible previsto en la ley.⁸⁷ Estos pagos pueden ser en dinero o en especie.

Los impuestos tienen como objetivo financiar el gasto público y pueden también tener otros fines⁸⁸, como la redistribución de la riqueza, incentivar o desalentar el consumo de ciertos bienes o servicios y promover o disuadir determinadas actividades económicas.

Según la perspectiva de Adam Smith⁸⁹, los impuestos deben regirse por los principios de proporcionalidad, que exige que cada individuo contribuya al sostenimiento del Estado en función de su capacidad económica; certidumbre, que establece que los elementos constitutivos del impuesto deben ser claros y fijos para que los contribuyentes conozcan sus obligaciones con certeza; el principio de comodidad, que se refiere a la facilidad con la que los contribuyentes deben poder cumplir con sus obligaciones fiscales; mientras que el principio de economía establece que el costo de recaudar los impuestos debe ser mínimo.

El Código Fiscal de la Federación define a los impuestos como aquellas contribuciones que se establecen por medio de la ley, y que deben ser pagadas por personas físicas o morales que cumplan con ciertas condiciones legales o fácticas específicas. Además, señala que los impuestos se diferencian de otros

⁸⁶ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 95.

⁸⁷ Principio de legalidad.

⁸⁸ A esta característica se le denomina función extrafiscal.

⁸⁹ Smith, Adam, *La riqueza de las naciones, t. V: De los ingresos del soberano o del Estado*, trad. de Carlos Rodríguez Braun, España, Alianza Editorial, 1994, pp. 663-778.

tipos de contribuciones, como los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.⁹⁰

Algunos de los impuestos federales más relevantes en el Sistema Fiscal Mexicano por su importancia en términos de recaudación⁹¹, de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2023 son: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial de Producción y Servicios.⁹²

1.4.1.1.1.1.1.2. Derechos

Los derechos son aquellas contribuciones que son pagadas por el uso u aprovechamiento de bienes que forman parte del dominio público de la nación, así como por la contraprestación a los servicios públicos que presta el Estado en sus funciones de derecho público. La Ley Federal de Derechos y el Código Fiscal de la Federación establecen la regulación de los derechos por servicio, mientras que la Ley Federal de Derechos y, en algunos casos, otras leyes relacionadas con la materia, como la Ley de Bienes Nacionales, establecen la regulación de los derechos por uso de bienes del dominio público.

1.4.1.1.1.1.1.3. Aportaciones de seguridad social

El Código Fiscal de la Federación define a las aportaciones de seguridad social como aquellas contribuciones que se pagan en cumplimiento de obligaciones relacionadas con la seguridad social, o bien, aquellas que se pagan por parte de las personas que reciben servicios de seguridad social prestados por el Estado. Algunos ejemplos serían las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social.⁹³

⁹⁰ Revisar la fracción primera del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación.

⁹¹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Lo que todo contribuyente debe saber*, 2015, pp. 69-75.

⁹² De acuerdo con información contenida en el Pronóstico de los Ingresos del Sector Público 2023, publicado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP), el ISR representa el 54.3% de los ingresos tributarios, le sigue el IVA, que representa 30.7%. En tercer lugar, se encuentra el IEPS, que representa el 10.5% de los ingresos tributarios totales.

⁹³ Lambarri, Ana, Valdés, Fernando y Guadarrama, Manuel, *op. cit.*, p. 2.

1.4.1.1.1.1.1.4. Contribuciones de mejoras

La fracción III del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones de mejoras son aquellas que se imponen por ley a las personas físicas y morales que se benefician directamente de obras públicas. Estas contribuciones se basan en el grado de utilidad que tenga la obra para cada ciudadano, y se determinan en función del costo o beneficio que cada uno obtiene de dicha obra, según lo establecido por la ley correspondiente. En resumen, las contribuciones de mejoras gravan el beneficio directo que se obtiene por una obra pública realizada por el Estado.⁹⁴

1.4.1.1.1.1.1.2. Productos

Se consideran productos los recursos obtenidos por los servicios que brinda el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o venta de bienes del dominio privado. Por ejemplo, la explotación de tierras y aguas, o los intereses de valores, créditos y bonos.⁹⁵

1.4.1.1.1.1.1.3. Aprovechamientos

Según lo estipulado en el Código Fiscal de la Federación, los aprovechamientos son aquellos ingresos que el Estado obtiene por actividades de derecho público diferentes a las contribuciones, los ingresos generados por financiamientos, y los obtenidos por organismos descentralizados y empresas estatales.⁹⁶

1.4.1.1.1.1.1.4. Otros ingresos

Los ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios se generan por la venta de productos y la prestación de servicios por parte del Estado a individuos, empresas y otros organismos.

Las participaciones, aportaciones, convenios, incentivos derivados de la colaboración fiscal y fondos distintos de aportaciones son recursos financieros que

⁹⁴ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 97.

⁹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 27° ed., México, Porrúa, 2006, p. 118.

⁹⁶ *Idem.*

se obtienen a través de acuerdos entre el gobierno federal y los gobiernos estatales y municipales.

Las transferencias, asignaciones, subsidios y subvenciones son fondos que el gobierno transfiere a individuos, empresas y otras organizaciones con el fin de apoyar el desarrollo de actividades específicas.

Por último, los ingresos derivados de financiamientos son aquellos que se generan a través de la obtención de préstamos o emisión de bonos por parte del Estado para financiar proyectos y actividades de interés público.

1.4.1.1.2. Administración, gestión y manejo de bienes obtenidos y bienes patrimoniales del Estado

La gestión de los bienes obtenidos es uno de los puntos principales de la actividad financiera del Estado. Esta gestión incluye la administración, control y disposición de los bienes que el Estado ha adquirido mediante la recaudación de impuestos, contribuciones, derechos y aprovechamientos, entre otros.

La gestión de los bienes obtenidos se realiza con el objetivo de garantizar su uso eficiente y adecuado, en línea con los objetivos y metas establecidos por el Estado. Esto implica la implementación de medidas de control y supervisión que permitan verificar que los bienes sean utilizados para los fines previstos y que se eviten desviaciones o mal uso de estos.

Asimismo, la gestión de los bienes obtenidos implica la disposición de los bienes cuando ya no son necesarios o cuando su uso no se ajusta a las prioridades del Estado. Esta disposición puede realizarse mediante la venta, donación, permuta o cualquier otra forma de enajenación que permita obtener beneficios para el Estado.

La gestión, administración o manejo de los bienes patrimoniales del Estado se refiere a la administración de los bienes y recursos que pertenecen al patrimonio del Estado y que son utilizados para la realización de las funciones públicas. Estos bienes patrimoniales pueden incluir, entre otros, edificios y terrenos, equipos y maquinarias, vehículos, inventarios, entre otros.

La gestión de los bienes patrimoniales del Estado es importante porque permite al gobierno hacer un uso eficiente de los recursos, maximizando su valor y minimizando su riesgo. Esta gestión puede incluir la adquisición, mantenimiento, control y disposición de los bienes, así como la administración de los recursos financieros asociados a su uso.

1.4.1.1.3. Erogaciones o aplicación de los recursos

La erogación o aplicación de los recursos forma parte de la actividad financiera del Estado, en esta etapa se lleva a cabo la ejecución del gasto público para satisfacer las necesidades de la población.

La erogación se refiere a la asignación de recursos públicos para financiar programas y proyectos de gasto del Estado, como la construcción de infraestructura, el pago de salarios de los funcionarios públicos, la inversión en educación, salud, seguridad y otros servicios públicos. La erogación también incluye el pago de deuda pública, que es la obligación que tiene el Estado de pagar el capital y los intereses de los préstamos que ha recibido de instituciones financieras y otros países.

La erogación de los recursos es un proceso complejo que requiere una planificación cuidadosa y una gestión rigurosa, ya que los recursos públicos son limitados y deben ser utilizados de manera eficiente y efectiva para garantizar el máximo beneficio para la sociedad.

En este sentido, es fundamental que la erogación de los recursos sea transparente y esté sujeta a controles y auditorías para prevenir la corrupción y el mal uso de los recursos públicos. La transparencia y la rendición de cuentas son esenciales para garantizar la confianza de la sociedad en el gobierno y en su capacidad para cumplir con sus responsabilidades.

Además, es importante destacar que la erogación de los recursos públicos debe ser sostenible en el tiempo, es decir, que no se deben comprometer los recursos futuros del Estado para satisfacer las necesidades del presente. La planificación a largo plazo y la gestión prudente son esenciales para garantizar la

sostenibilidad de las finanzas públicas y para proteger el bienestar de las futuras generaciones.

1.4.1.1.3.1. Gasto público

El gasto público puede ser definido jurídicamente como el conjunto de erogaciones que realiza el Estado en cumplimiento de sus funciones y atribuciones, y que se encuentran previamente aprobadas en el presupuesto correspondiente. El gasto público se encuentra regulado por diversas leyes y disposiciones legales⁹⁷ que establecen los procedimientos para su elaboración, aprobación, ejecución y seguimiento, con el objetivo de garantizar la transparencia en su gestión.

Asimismo, está sujeto a diversas restricciones y límites, como el principio de legalidad, que implica que todas las erogaciones deben estar previamente autorizadas por la ley; el principio de eficiencia, que implica que los recursos deben ser utilizados de manera efectiva; y el principio de equidad, que implica que los recursos deben ser distribuidos de manera justa y equitativa entre la población.⁹⁸

El artículo cuarto de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria establece que el gasto público federal se refiere a las erogaciones que realizan distintos ejecutores de gasto, incluyendo el Poder Legislativo, el Poder Judicial, los entes autónomos, los tribunales administrativos, la Presidencia de la República, las dependencias y las entidades. Este gasto comprende tanto el gasto corriente, que incluye el pago de pasivos de la deuda pública y responsabilidad patrimonial, como la inversión física y financiera.

1.4.1.1.3.1.1. Presupuesto de Egresos de la Federación

El Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) es un instrumento fundamental de la actividad financiera del Estado, que establece de manera detallada el gasto público que se destinará a las diversas áreas y programas gubernamentales. Se

⁹⁷ Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, la Ley General de Contabilidad Gubernamental, entre otras.

⁹⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Derecho financiero*, 10° ed., Argentina, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2011, p.72.

trata de un decreto que, en términos generales, establece los recursos que el gobierno planea erogar en un periodo determinado, y que está sujeto a la aprobación exclusiva de la Cámara de Diputados.⁹⁹

Desde una perspectiva jurídica, el PEF se encuentra regulado entre otros ordenamientos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Estos instrumentos legales establecen las bases para la elaboración y aprobación del decreto de presupuesto público, y establecen los criterios y mecanismos para su ejecución.

En relación con su naturaleza jurídica, cabe destacar que la mayoría de los países democráticos otorga a su presupuesto una categoría de ley.¹⁰⁰ En el caso del Presupuesto de Egresos de la Federación en México, su naturaleza jurídica como decreto implica que se trata de una disposición concreta y específica que regula el gasto público del gobierno federal durante un periodo determinado, y que tiene vigencia limitada en cuanto a su temporalidad y su alcance. Aunque su naturaleza jurídica es distinta a la de una ley, el Presupuesto de Egresos de la Federación tiene un carácter vinculante y es obligatorio cumplir con las disposiciones establecidas en él.

Entre las principales características del PEF, destaca su sujeción al principio de anualidad, lo que significa que se establece para un periodo de un año; por otro lado, posee un carácter vinculante, lo que implica que los recursos destinados a cada área y programa deben ser ejercidos en la forma en que se establece en el presupuesto. Asimismo, el presupuesto de egresos es un instrumento de política económica y social, que tiene como objetivo orientar el gasto público hacia las áreas y programas prioritarios para el desarrollo del país.¹⁰¹

⁹⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 129.

¹⁰⁰ La mayoría de los países democráticos establecen su presupuesto como una ley. Por ejemplo, en Estados Unidos, el presupuesto federal es aprobado por el Congreso como una ley de apropiaciones, lo que significa que tiene el mismo estatus legal que cualquier otra ley aprobada por el Congreso.

¹⁰¹ Rebollo Herrera, Óscar, *Principios de derecho fiscal en el estado de Tabasco*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, p. 14.

Otra característica relevante del presupuesto de egresos es su proceso de elaboración y aprobación. Este proceso implica la participación de distintos actores, entre los que destacan el Poder Ejecutivo, que es el encargado de proponer el proyecto de presupuesto; la Cámara de Diputados, que es la encargada de aprobarlo; y la sociedad en general, que puede participar en la elaboración y discusión del presupuesto a través de distintos mecanismos de consulta y participación ciudadana.

En resumen, el Presupuesto de Egresos de la Federación es un instrumento jurídico fundamental de la actividad financiera del Estado, que establece el gasto público que se destinará a las diversas áreas y programas gubernamentales. Sus principales características incluyen su naturaleza anual, su carácter vinculante, su función como instrumento de política económica y social, y su proceso de elaboración y aprobación, que implica la participación de distintos actores y mecanismos de participación ciudadana.

Una vez que se han desarrollado conceptos relevantes como los ingresos del Estado, la Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos y el Gasto Público, se analizará la fiscalización superior.

1.4.1.1.4. Fiscalización

Para algunos autores¹⁰², la fiscalización es considerada como la etapa final del ciclo de la actividad financiera del Estado. Esto se debe a que la función fiscalizadora se encarga de verificar que los recursos obtenidos, gestionados y utilizados por el Estado han sido utilizados de manera eficiente y transparente, y que no se han producido desviaciones o malversaciones de fondos públicos. De esta manera, la fiscalización completa el ciclo de la actividad financiera del Estado, ya que permite cerrar el proceso de gestión de los recursos públicos y garantiza que los mismos se hayan utilizado en beneficio de la sociedad. De acuerdo con

¹⁰² Óscar Rebolledo Herrera en “Principios de derecho fiscal en el estado de Tabasco” desarrolla diversos aspectos de la actividad financiera del Estado, dentro de los cuales incluye a la vigilancia, control y evaluación administrativa del gobierno estatal.

Óscar Nava Escudero en “El principio presupuestario de no afectación de los recursos públicos y los ingresos excedentes” incluye al control y a la revisión realizada por autoridades fiscalizadoras como la etapa final del ciclo presupuestario.

esta visión, la actividad financiera del Estado estaría compuesta por cuatro etapas: la obtención de ingresos, la gestión de los recursos, las erogaciones y la fiscalización.

Por otro lado, Jorge Fernández¹⁰³ sostiene que la fiscalización es más que una etapa de la actividad financiera del Estado, sino que es una función administrativa emergente en sí misma. Según este autor, la fiscalización se ha convertido en una herramienta fundamental para la gestión de los recursos públicos y para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas del Estado. Esta postura sugiere que la fiscalización no solo se encarga de verificar el correcto uso de los recursos públicos, sino que también tiene como objetivo prevenir la corrupción y las prácticas indebidas en el manejo de estos. En este sentido, la fiscalización es una función que debe ser transversal a todas las etapas de la actividad financiera del Estado, y que debe estar presente desde la obtención de ingresos hasta la toma de decisiones en la gestión de los recursos y en las erogaciones.

A pesar de estas diferencias en las posturas, ambas convergen en la idea de que la fiscalización ha adquirido gran relevancia debido a la necesidad de implementar medidas más estrictas en la revisión del apego a la normativa aplicable y para garantizar el bien común. Esta necesidad surge de las nuevas demandas sociales, culturales y económicas, así como del contexto de corrupción y prácticas indebidas en el uso de los recursos públicos. Debido a esto, la fiscalización ha adquirido un nivel de importancia tal que se han otorgado diversos niveles de autonomía a las instituciones encargadas de la fiscalización.

El presente trabajo de investigación abordará la fiscalización superior a nivel federal en México, con una perspectiva autónoma y objetiva. Para ello, se hará una revisión de los antecedentes históricos de la fiscalización en nuestro país, así como de las atribuciones y procesos de revisión desempeñados por la máxima entidad de fiscalización superior en México, la Auditoría Superior de la Federación (ASF).

¹⁰³ Fernández Ruíz, Jorge, "Apuntes para una teoría jurídica...", *cit.*, p. 1022.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

La función fiscalizadora es de vital importancia para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas en el uso de los recursos públicos. En México, la fiscalización ha evolucionado a lo largo del tiempo, desde la creación del Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España, hasta la implementación del Sistema Nacional de Fiscalización en 2016.

En este capítulo, se abordarán los antecedentes de la fiscalización en México y cómo ha evolucionado hasta convertirse en una herramienta clave para garantizar la transparencia y la responsabilidad en el uso de los recursos públicos. Se analizará la función fiscalizadora del Estado y la labor de la Auditoría Superior de la Federación, así como los retos y desafíos que enfrenta actualmente dicha institución en el país.

Asimismo, se analizará la reforma constitucional de 2015 que dio paso a la creación del Sistema Nacional de Fiscalización y cómo ha afectado a la fiscalización superior en México.

Finalmente, se realizará un análisis comparativo de los resultados de la fiscalización superior de las cuentas públicas 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020. Este análisis permitirá evaluar la efectividad de la fiscalización y determinar si se están logrando los objetivos del Sistema Nacional de Fiscalización, así como los del Sistema Nacional Anticorrupción, esto con el objeto de determinar los mecanismos legales que fortalezcan la fiscalización superior.

I. La función fiscalizadora del Estado

La fiscalización se encarga de llevar a cabo la revisión, auditoría y evaluación de diversas actividades estatales. Esta función es esencial para el mantenimiento del Estado de Derecho, pues garantiza la eficiencia en el uso de los recursos públicos, así como también sirve como un instrumento de prevención de la corrupción.

Es un proceso que se realiza de forma periódica para revisar el cumplimiento de la diversa normativa que rige la actividad pública, así como para evaluar la eficacia de los programas y proyectos implementados por las entidades públicas. Este proceso incluye la revisión de la documentación y registros contables, la realización de auditorías y verificaciones de campo, así como la elaboración de informes y recomendaciones para mejorar la gestión pública.

Es llevada a cabo por organismos especializados en esta función: Contralorías, Auditorías Superiores, Tribunales de Cuentas, Consejos de Cuentas, con una denominación diferente dependiendo de la estructura institucional de cada Estado.¹⁰⁴ Estas entidades generalmente cuentan con autonomía técnica y de gestión para realizar sus tareas y están sujetas a la supervisión de otros órganos del Estado.

La función fiscalizadora del Estado tiene como principales objetivos: determinar si la actuación de los órganos, dependencias y funcionarios públicos se hizo con apego a la normatividad jurídica vigente¹⁰⁵; así como la evaluación de la eficacia y eficiencia en el uso de los recursos públicos¹⁰⁶; la prevención, el combate a la corrupción; y el fortalecimiento de la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión pública.

Además, posee un papel importante en la promoción del desarrollo y la justicia social. La evaluación y el seguimiento de la gestión pública permiten identificar las necesidades y prioridades de la población y establecer políticas públicas más efectivas para garantizar su cumplimiento.

1. Fiscalización superior en México

La fiscalización superior en México ha experimentado diversas transformaciones a lo largo del tiempo. Los órganos encargados de esta función han evolucionado y se han adaptado a las necesidades sociales y a los cambios políticos. Además,

¹⁰⁴ Castrejón García, Gabino e Irene Díaz Reyes, *op. cit.*, p. 89.

¹⁰⁵ Fernández Ruíz, Jorge, "Apuntes para una teoría jurídica...", *cit.*, p. 1023.

¹⁰⁶ Priego Hernández, Oscar, Ramírez Martínez, Miguel, "Fiscalización, transparencia y rendición de cuentas en México", *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*, México, año 5, núm. 9, julio-diciembre de 2018, pp. 145-155.

han atravesado importantes reformas constitucionales, lo que implica la modificación de sus atribuciones y competencias. Estos cambios han sido fundamentales para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas en el uso de los recursos públicos, además, destaca la relevancia de estos órganos como instrumentos que permiten prevenir y combatir la corrupción. En este contexto, resulta relevante analizar los antecedentes y la evolución de la fiscalización superior en México para comprender su importancia en el sistema político, jurídico y administrativo del país.

1.1. Antecedentes de la fiscalización superior en México

Los antecedentes de la fiscalización en México tienen su origen en España con la creación del Tribunal Mayor de Cuentas, ordenada por el rey Juan II de Castilla en 1437. Este tribunal fue establecido por la Corona Española con el propósito de fiscalizar las cuentas de la Hacienda Real. Posteriormente, con la conquista de la Nueva España encabezada por Hernán Cortés en 1521, la necesidad de revisar los gastos realizados por dicha expedición se hizo presente, aunado al descubrimiento de oro, plata, y otros recursos, por lo que, tres años después se estableció el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España.¹⁰⁷

Durante el reinado de Felipe III, en el siglo XVI, el Tribunal de Cuentas de México mantuvo sus funciones y características esenciales, es decir, su misión principal seguía siendo la revisión y supervisión de los ingresos y gastos de la Corona española en la Nueva España. Sin embargo, a lo largo de este siglo, se llevaron a cabo algunas reformas y ajustes en la estructura y funcionamiento del tribunal, con el fin de adaptarlo a las nuevas necesidades y retos de la administración colonial.

Entre las principales modificaciones realizadas en el tribunal en el siglo XVII, destaca la creación de la figura del "Protector de Naturales", quien se encargaba de supervisar las operaciones financieras relacionadas con la población indígena

¹⁰⁷ Can Marín, Mario, "La fiscalización superior y los tipos de auditorías en México", *Boletín Informativo de la Vicepresidencia de Sector Gubernamental*, México, núm. 19, marzo de 2023, [en línea], <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2023/03/Boletin_SG_19.pdf>, [consulta: diciembre, 2022].

de la colonia. También se introdujeron algunas medidas para combatir la corrupción y el mal uso de los recursos públicos, tales como la obligación de presentar cuentas detalladas y la creación de comisiones especiales para investigar y sancionar los casos de malversación de fondos. Además, en 1602, por orden del rey Felipe III de España, se decidió fusionar el Consejo de Hacienda y la Contaduría Mayor de Hacienda en un solo tribunal, debido a que se consideraba que ambos trataban los mismos asuntos y que su separación había causado inconvenientes. El nuevo tribunal fue denominado "Consejo de Hacienda y Contaduría Mayor de ella" y estaba compuesto por un presidente, ocho consejeros de Hacienda y dos secretarios, quienes recibían la ayuda de dos asesores del Consejo Real.

Cabe destacar que el Tribunal Mayor de Cuentas operó durante tres siglos, por lo que durante el México independiente se presenta el primer antecedente constitucional de la fiscalización hasta el año de 1814, específicamente en el artículo 114 de la Constitución de Apatzingán¹⁰⁸ se establecía la creación de un órgano independiente del poder ejecutivo con la atribución de examinar y aprobar la Cuenta Pública.

El 25 de octubre de 1821 se fundó la Junta de Crédito Público con la tarea de determinar los créditos que la Nación debía reconocer. Luego, el 8 de noviembre de 1821, se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda mediante el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, a pesar de que la Junta de Crédito Público ya existía.

El segundo antecedente constitucional de la fiscalización en México se presenta hasta 1824 con la expedición de la primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos. En dicha Constitución se otorgó al Poder Legislativo la

¹⁰⁸ La Constitución de Apatzingán fue promulgada el 22 de octubre de 1814. Sin embargo, esta constitución no tuvo validez porque el movimiento insurgente que la promulgó no había obtenido el control total del territorio mexicano y su autoridad no fue reconocida por el gobierno español, que seguía siendo el poder colonial. Además, la Constitución de Apatzingán no fue ratificada por las autoridades de la Nueva España y no contó con el respaldo de los otros grupos políticos de la época. A pesar de esto, la Constitución de Apatzingán es considerada un documento importante en la historia de México por ser el primer intento de establecer un gobierno constitucional en el país.

facultad de realizar una revisión anual de las cuentas del gobierno federal. Además, se estableció la necesidad de fijar los gastos generales de la nación y de establecer las contribuciones para sufragar los gastos públicos. Para lograr este cometido, se creó la Contaduría Mayor de Hacienda, órgano técnico de la Cámara de Diputados, que se encargaría de supervisar las finanzas del Estado de manera independiente, por lo que el 16 de noviembre de 1824 se publicó la Ley sobre el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, que estableció la estructura, atribuciones y características de la Contaduría Mayor de Hacienda.¹⁰⁹

La Contaduría Mayor de Hacienda se dividió en dos secciones: una de Hacienda y otra de Crédito Público, cada una encabezada por un Contador Mayor. La sección de Hacienda tendría la tarea de presentar extractos precisos, claros, sencillos y bien comprobados de las cuentas de la Tesorería General, Comisarías y Administración de Rentas. Por su parte, la sección de Crédito Público se encargaría de verificar el estado de la deuda nacional, las sumas amortizadas, los intereses pagados y otros aspectos relevantes relacionados con su función.¹¹⁰ Un año después, el 26 de enero de 1825, se expide el Reglamento Provisional para la Secretaría del Despacho de Hacienda.

El 10 de mayo de 1826 se publicó el Reglamento para la Sección de Hacienda de la Contaduría Mayor, que establecía la responsabilidad del Contador Mayor en la revisión de los presupuestos generales de gastos y cuentas del Secretario de Hacienda. Tres días después se emitió el Reglamento para la Sección de Crédito Público de la Contaduría Mayor, el cual especificaba que el Contador Mayor tenía las mismas facultades que su homólogo de Hacienda, pero solo en relación con el Crédito Público.¹¹¹ Estas medidas estaban dirigidas a garantizar la independencia de la función de fiscalización superior, que quedaba libre de la intervención del Ejecutivo.

¹⁰⁹ Rodríguez Sánchez, Hortencia, “Las tres “E” o las tres “I” de la fiscalización en México”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año XIII, núm. 29, enero-junio de 2021, pp. 75-104.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 78.

¹¹¹ Expedido el 13 de mayo de 1826.

Después de la abrogación de la Constitución Federal de 1824, con la transición del país a una República Central, es en 1836 que se promulgan las Siete Leyes, que tuvieron por objeto la reorganización política del país. En la tercera ley se estableció que la Contaduría Mayor de Hacienda tendría las mismas funciones que antes y estaría bajo la vigilancia de una comisión inspectora de cinco diputados, quienes verificarían su desempeño.

En 1843, las Bases Orgánicas de la República Mexicana dieron al Ministerio de Hacienda el carácter de Secretaría. En mayo de 1852 se emitió un decreto que modificó la organización del Ministerio de Hacienda, creando seis secciones entre las que se encontraba la de Crédito Público. Debido a esto, en 1853 se le dio por primera vez el nombre de Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En noviembre del mismo año se emitió otro decreto que transformó la Contaduría Mayor de Hacienda y Crédito Público en el Tribunal de Cuentas, el cual ya no estaba vinculado a la Cámara de Diputados. A pesar de ello, los Contadores Mayores mantendrían las funciones que les habían sido asignadas anteriormente, lo que les permitía exigir cuentas a quienes debían rendirlas, imponer sanciones a los empleados morosos en el cumplimiento de sus obligaciones y solicitar los documentos necesarios para desempeñar sus tareas de fiscalización.¹¹² Este mismo año, el Tribunal Mayor de Cuentas fue restablecido, y la Contaduría Mayor de Hacienda se convirtió en un órgano adscrito a él.

Sin embargo, con la Constitución Política de 1857, se elimina el Tribunal Mayor de Cuentas y se restablece la Contaduría Mayor de Hacienda como un órgano dependiente del Poder Legislativo. El Congreso General obtuvo la facultad de aprobar el Presupuesto Anual de Gastos de la Federación y de imponer las contribuciones necesarias para financiarlo.

Bajo el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano¹¹³, el Tribunal de Cuentas fue reinstaurado en 1865, pero esto fue revertido en 1867 por el presidente Benito Juárez, quien restauró la Contaduría Mayor de Hacienda. En 1868, el Congreso de

¹¹² *Ibidem*, p. 80.

¹¹³ Expedido por Maximiliano de Habsburgo el 10 de abril de 1865.

la Unión a través de la Secretaría de Hacienda expidió el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Distrito Federal para el ejercicio fiscal que comenzaría en julio de 1869. La Contaduría Mayor de Hacienda tenía la responsabilidad de controlar al poder Ejecutivo, al Judicial y a sí misma. Su tarea principal era revisar e interpretar la Cuenta Pública anual del gobierno federal, lo que significaba que era un órgano fiscalizador externo que verificaba la legalidad y cumplimiento del ejercicio presupuestal concluido. Era un órgano técnico del Poder Legislativo.

El 18 de noviembre de 1873, el Congreso emitió un decreto que establecía la forma en que el Ejecutivo presentaría los proyectos de presupuestos al Congreso, que deberían comprender todos los gastos y obligaciones del gobierno federal.

En los años siguientes, la estructura y organización de la Contaduría Mayor de Hacienda no sufrió cambios significativos, hasta el decreto del 29 de mayo de 1896, en el que se expidió el proyecto de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda. Esta ley establecía la dependencia de la Contaduría Mayor de Hacienda a la Cámara de Diputados por disposición constitucional. La Cámara de Diputados tenía la tarea de revisar y examinar las cuentas anuales del erario federal para verificar si los cobros y gastos estaban debidamente autorizados, comprobados y si las operaciones contables eran precisas. No fue sino hasta 1904 que se estableció la segunda Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda como un órgano independiente de la Cámara de Diputados.¹¹⁴

Con la llegada de la Revolución Mexicana en 1910, la Constitución de 1917 confirmó a la Contaduría Mayor como el ente encargado de supervisar los gastos públicos. En 1932, el Ejecutivo Federal propuso una reforma a la Ley Orgánica de las Secretarías de Estado del 25 de diciembre de 1917, en la que se planteaba que la Secretaría de Hacienda asumiera la totalidad de las responsabilidades y facultades para administrar el patrimonio de la Federación, incluyendo la recaudación, el pago, la contabilidad, la auditoría y la presentación de cuentas.¹¹⁵

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 81.

¹¹⁵ *Idem*.

En la década de los años cuarenta se iniciaron las primeras acciones en materia de inspección fiscal. En 1936 se publicó la Ley del Servicio de Inspección Fiscal con el objetivo principal de vigilar la correcta gestión y manejo de los intereses fiscales del Gobierno Federal. En ella se estableció que la inspección se limitaría a comprobar que el personal cumpliera debidamente con las obligaciones que le imponga su cargo, en todo aquello que pueda afectar los intereses fiscales del gobierno.¹¹⁶

El desarrollo económico y social que el país había alcanzado permitió al Ejecutivo Federal enviar una iniciativa a la Cámara de Diputados en 1946 para una nueva Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, la cual fue aprobada sin discusión. En esta ley, la Secretaría de Hacienda conservó sus facultades de formular y vigilar el ejercicio del presupuesto de egresos, dirigir los servicios de inspección y policía fiscales, llevar la contabilidad, formular la glosa preventiva de ingresos y egresos, mantener las relaciones con la Contaduría Mayor de Hacienda, dictar las medidas administrativas sobre responsabilidades y manejar la deuda pública, entre otras.¹¹⁷

En 1958, el presidente Adolfo López Mateos creó la Secretaría de Programación y Presupuesto, que originalmente se encontraba bajo la Secretaría de la Presidencia de la República.¹¹⁸ En 1976, el presidente José López Portillo modificó su nombre y funciones, convirtiéndola en la Secretaría de Programación y Presupuesto y transfiriéndole algunas de las responsabilidades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el ámbito presupuestario. Su función principal era elaborar los Planes Nacionales de Desarrollo y elaborar el Plan General de Gasto Público. En los años ochenta, se realizaron importantes reformas a la estructura de la Administración Pública Federal, incluyendo la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y la Ley General de Deuda Pública.¹¹⁹

¹¹⁶ Revisar el artículo primero de la Ley del Servicio de Inspección Fiscal, del 13 de abril de 1936.

¹¹⁷ Revisar el Diario Oficial de la Federación con fecha 21 de diciembre de 1946, página 2.

¹¹⁸ Revisar el Diario Oficial de la Federación con fecha 24 de diciembre de 1958, página 9.

¹¹⁹ Revisar el Diario Oficial de la Federación con fecha 29 de diciembre de 1976, página 7.

En 1978, se publicó la última Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, que la definió como el órgano técnico de control y fiscalización dependiente de la Cámara de Diputados y estableció sus funciones de supervisar la revisión del gasto público, vigilar la utilización de los recursos asignados y resolver sobre las responsabilidades administrativas de los servidores públicos.¹²⁰

En los años ochenta, la Administración Pública Federal se reestructuró con tres leyes importantes, incluyendo la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. Además, en 1982 se creó la Secretaría de la Contraloría General de la Federación para reorientar la función fiscalizadora hacia las áreas sustantivas y mejorar el contacto con la ciudadanía.¹²¹ Posteriormente, se reformó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹²² en 1999 a efecto de crear la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación, que reemplazaría a la Contaduría Mayor de Hacienda.¹²³

Con motivo de dicha reforma constitucional, el 29 de diciembre de 2000, se expide la Ley de Fiscalización Superior de la Federación que crea a la Auditoría Superior de la Federación. Esta Entidad de Fiscalización Superior sería la encargada de fiscalizar las finanzas del gobierno mexicano. Antes de esto, esta función era exclusiva de la Cámara de Diputados. Con la Ley de Fiscalización Superior de la Federación de 2000, se estableció un nuevo proceso de revisión de las cuentas públicas que incluía la evaluación del desempeño y los resultados de los programas públicos. En 2008, se otorgaron mayores facultades a la Auditoría Superior y se establecieron principios rectores. En 2009, se abrogó la ley del 2000 y se otorgaron nuevas atribuciones a la Auditoría Superior. Finalmente, en el año 2016 se creó una nueva ley que establece el proceso para la fiscalización y rendición de cuentas en el Estado Mexicano, dentro del marco del Sistema

¹²⁰ Revisar el Diario Oficial de la Federación con fecha 29 de diciembre de 1978, página 41.

¹²¹ Revisar el artículo 32 bis de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente en 1983.

¹²² La reforma modificó los artículos 73, 74, 78 y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹²³ Revisar el Diario Oficial de la Federación con fecha 30 de julio de 1999.

Nacional Anticorrupción, denominada Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, actualmente vigente.

2. Auditoría Superior de la Federación

La Auditoría Superior de la Federación (ASF) es en principio la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación, tal y como lo establece el artículo 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹²⁴ De acuerdo con esta, el objeto de fiscalización siempre será la revisión de la Cuenta Pública.¹²⁵ La ASF fue creada por la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, publicada el 27 de diciembre de 2000¹²⁶. Desde su creación, la ASF ha sufrido diversas reformas y transformaciones en su marco legal, pero ha mantenido su denominación y su objetivo principal de fiscalizar el uso de los recursos públicos federales. De hecho, sus atribuciones se han ampliado con el tiempo, permitiéndole abarcar un espectro más amplio de entidades, dependencias y organismos públicos y privados.

Esta entidad goza de autonomía técnica y de gestión para tomar decisiones sobre su organización interna y funcionamiento. Esto significa que la ASF tiene la capacidad de ejercer sus atribuciones con independencia y objetividad, sin estar subordinada a ninguna autoridad gubernamental. A pesar de su autonomía, es parte de la Cámara de Diputados y tiene como misión principal la fiscalización de los recursos federales, independientemente de quién los haya captado, recaudado, administrado o ejercido.

Los principales ordenamientos que norman la actuación de la ASF son el artículo 79 de la Constitución Federal, así como la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF). Cabe destacar que, entre sus funciones, destaca la facultad de fiscalizar de manera externa¹²⁷ el uso de los

¹²⁴ Castrejón García, Gabino e Irene Díaz Reyes, *op. cit.*, p. 195.

¹²⁵ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 74, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los artículos 46 y 53 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la encargada de integrar la Cuenta Pública y presentarla a la Cámara de Diputados para su revisión y fiscalización, contiene la información contable, presupuestaria, programática y complementaria de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de los Órganos Autónomos y de cada ente público del Sector Paraestatal.

¹²⁶ Vigente hasta el 29 de mayo de 2009.

¹²⁷ Priego Hernández, Oscar y Ramírez Martínez, Miguel, *op. cit.*, p. 149.

recursos públicos federales por parte de los tres poderes de la unión, así como los órganos constitucionales autónomos, estados y municipios, y cualquier persona física o moral, pública o privada que haya tenido participación en ellos.¹²⁸ La ASF tiene la responsabilidad de garantizar la transparencia, la legalidad y la eficiencia en el uso de los recursos públicos federales, y para ello realiza auditorías y revisiones que permiten evaluar el desempeño de las entidades y dependencias sujetas a su fiscalización.

2.1. Naturaleza jurídica de la Auditoría Superior de la Federación

La naturaleza jurídica de la Auditoría Superior de la Federación es compleja y se puede analizar desde diferentes perspectivas. En primer lugar, la ASF es un órgano dotado de autonomía que tiene la facultad de tomar decisiones y actuar con independencia en el ejercicio de sus atribuciones.

Por otro lado, pertenece a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Esto implica que la ASF está sujeta a la supervisión y control político de la Cámara de Diputados, y que debe rendir cuentas a esta instancia legislativa.¹²⁹

La naturaleza jurídica de la ASF también se puede analizar desde su función como fiscalizadora de los recursos públicos federales. Tiene la facultad de revisar y auditar las cuentas públicas de los tres poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos, los estados y municipios, y cualquier persona física o moral, pública o privada que haya tenido participación en el manejo de recursos federales.¹³⁰

¹²⁸ Castaño, Paulina y Ugarte Alejandro “La ASF en la fiscalización de los recursos públicos”, Fundar, Centro de Investigación y Análisis, México, 2021, [en línea], <<https://fundar.org.mx/wp-content/uploads/2021/06/La-ASF-en-lafiscalizaci%C3%B3n-de-los-recursos-p%C3%ABlicos.pdf>>, [consulta: enero, 2023].

¹²⁹ Astudillo Reyes, César Iván, “Auditoría Superior de la Federación. Contenido, alcances, garantías y fortalecimiento de su autonomía constitucional” en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 45-86.

¹³⁰ *Idem*.

Finalmente, la ASF es un órgano de control externo¹³¹ que actúa de manera independiente a los entes fiscalizados, lo que implica que su labor no debería estar subordinada a las autoridades fiscalizadas, ni al control gubernamental, por lo que se ubica fuera de la esfera regulada por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Esta independencia se traduce en la capacidad de la ASF para emitir observaciones, recomendaciones y sanciones en caso de detectar irregularidades en el manejo de los recursos públicos.

Entonces, la naturaleza jurídica de la Auditoría Superior de la Federación es compleja y se puede analizar desde diferentes perspectivas. Es un órgano autónomo que actúa con independencia en el ejercicio de sus atribuciones, pero que está sujeto a la supervisión y control político de la Cámara de Diputados. Además, cumple una función pública esencial como fiscalizador de los recursos públicos federales, contribuyendo a la lucha contra la corrupción y a la promoción de la transparencia y la rendición de cuentas en el país.

2.1.1. La Auditoría Superior de la Federación como una Entidad de Fiscalización Superior

Las Entidades de Fiscalización Superior son organismos generalmente públicos que tienen como función principal la revisión, fiscalización y control de la gestión pública y el uso de los recursos públicos por parte de los entes fiscalizados, a fin de garantizar la legalidad, transparencia y eficiencia en su utilización. Estas entidades tienen como objetivo mejorar la gestión pública, prevenir y detectar el uso indebido de los recursos públicos y promover la rendición de cuentas.

La ASF es la máxima EFS en México, y tiene como misión principal la fiscalización de los recursos públicos federales en el país, sin importar quién los haya captado, recaudado, administrado o ejercido. La relevancia de la ASF radica en su capacidad para actuar de manera independiente a los entes fiscalizados, lo que le permite realizar su labor con total autonomía. Además, la ASF cuenta con

¹³¹ Cárdenas, Jaime, “El estado de la fiscalización y el control legislativo al poder en México” en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 99-110.

facultades para emitir observaciones, recomendaciones y sanciones en caso de detectar faltas a la normativa vigente en el manejo de los recursos públicos. Esta capacidad de fiscalización y control de los recursos públicos federales contribuye a la transparencia y eficiencia en la gestión pública.¹³²

Además, la ASF tiene una importancia vital en la rendición de cuentas y en la promoción de la transparencia, ya que sus informes de auditoría son públicos y están disponibles para la población. Esto permite a la sociedad conocer la forma en que se utilizan los recursos públicos y promueve la participación ciudadana en la supervisión y control de la gestión pública.

2.1.2. Órgano técnico de la Cámara de Diputados

La pertenencia de la Auditoría Superior de la Federación como un órgano técnico de la Cámara de Diputados tiene implicaciones importantes en cuanto a la supervisión y control del uso de los recursos públicos.

Por un lado, la pertenencia a la Cámara de Diputados le otorga un cierto grado de independencia y autonomía, lo que garantizaría su objetividad en el proceso de fiscalización. Sin embargo, también implica una cierta cercanía política con el poder legislativo, lo que puede influir en su labor y en la toma de decisiones.¹³³ En ese sentido, la pertenencia de la ASF a la Cámara de Diputados garantiza su vinculación con el poder legislativo y permite que sus informes y revisiones sean considerados en la toma de decisiones y en la elaboración de políticas públicas.

Además, cabe resaltar que el artículo 76 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación establece que la Cámara de Diputados deberá contar con una Comisión que se encargará de coordinar las relaciones entre esta y la ASF, así como evaluar el desempeño de este órgano técnico. Esto significa que dicha Comisión será la encargada de supervisar y garantizar que la

¹³² Arteaga Nava, Elisur, *op. cit.*, p. 869.

¹³³ Ackerman Rose, John Mil "Repensar la estructura institucional para la rendición de cuentas del Estado Mexicano", en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 19-44.

ASF cumpla con sus funciones de fiscalización de los recursos públicos federales, así como de establecer una comunicación fluida y coordinada entre ambos órganos. Por lo que esta labor de la Comisión de Vigilancia es crucial para la función fiscalizadora.

En sentido contrario, algunos autores consideran que esta pertenencia de la ASF a la Cámara de Diputados y la instrumentalización del presupuesto por parte de esta puede coartar su independencia y, por tanto, su capacidad para realizar una fiscalización efectiva y exigir rendición de cuentas.¹³⁴ Esto se debe a que la Cámara de Diputados tiene cierto control sobre el presupuesto de la ASF y puede utilizarlo como herramienta de presión.¹³⁵

Es importante destacar que, en sus primeros años, el presupuesto asignado a la ASF fue significativamente menor al asignado a la Secretaría de la Función Pública¹³⁶, lo que indicaba una falta de voluntad política para fortalecer las capacidades de fiscalización de la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación.

En ausencia de autonomía presupuestal¹³⁷, siempre existirá el riesgo de que la Cámara de Diputados y otros grupos parlamentarios ejerzan cierto control sobre la ASF, lo que puede afectar su capacidad para realizar su trabajo de manera independiente y efectiva. Por lo tanto, algunos autores sostienen que es necesario buscar formas de garantizar la autonomía presupuestal de la ASF para asegurar su independencia y capacidad de fiscalización.

¹³⁴ Carpizo, Jorge, "Propuestas de modificaciones constitucionales en el marco de la denominada reforma del Estado", en Valadés, Diego y Carbonell, Miguel (coords.), *El proceso constituyente mexicano. A 150 años de la Constitución de 1857 y 90 de la Constitución de 1917*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 211.

¹³⁵ Mijangos Borja, María de la Luz, "Autonomía constitucional y diseño legal de la Auditoría Superior de la Federación", en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 207-221.

¹³⁶ Hasta antes del 2012, el presupuesto que se asignaba a la ASF era menor que el otorgado a la SFP.

¹³⁷ Figueroa Neri, Aimée, "Reflexiones sobre la autonomía de la Auditoría Superior de la Federación y de las Entidades de Fiscalización Superior locales", en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 149-159.

2.1.3. Autonomía técnica

La autonomía técnica es una condición esencial para el funcionamiento independiente y eficiente de los organismos públicos encargados de cumplir con sus responsabilidades específicas en el ámbito estatal. Esta autonomía implica que los organismos tienen la capacidad de tomar decisiones y de actuar con independencia de cualquier influencia externa que pueda interferir con sus funciones y objetivos. Esta autonomía técnica se encuentra respaldada por la CPEUM y por la LFRCF.

La fracción cuarta del artículo cuarto de la LFRCF establece lo que deberá entenderse por autonomía técnica, haciendo referencia a la facultad con que cuenta la ASF para decidir sobre la planeación, programación, ejecución, informe y seguimiento en el proceso de la fiscalización superior.

Así, la autonomía técnica se refiere a la forma en que la ASF lleva a cabo su trabajo de fiscalización, incluyendo los métodos y procedimientos utilizados, la naturaleza y profundidad de las decisiones tomadas. Esto implica que posee la libertad de elegir las fuentes de información utilizadas, la forma en que se analizan e interpretan los datos, los criterios para seleccionar qué auditorías realizar¹³⁸, la selección de propuestas de auditoría, la elaboración del Programa Anual de Auditorías, visitas e inspecciones, la ejecución de la auditoría, la identificación de hallazgos y su evidencia, la confronta de información, las acciones emitidas, la elaboración del Informe de Auditoría y, finalmente, el seguimiento y conclusión de las acciones emitidas.

En resumen, la autonomía técnica se refiere a la capacidad de la ASF para llevar a cabo su trabajo sin interferencia alguna por parte de otros órganos del gobierno. De esta manera, puede llevar a cabo sus auditorías con total objetividad y rigurosidad, sin estar sujeta a presiones políticas. Además, le permite emplear

¹³⁸ Avendaño, Fernanda, Campos, Natalia y Carriles, Santiago “El índice de riesgos de corrupción (IRC) como una herramienta para la Auditoría Superior de la Federación”, Instituto Mexicano para la Competitividad A.C., México, 7 de diciembre de 2022, [en línea], <https://imco.org.mx/wp-content/uploads/2022/12/EI-IRC-como-herramienta-para-la-ASF_Reporte.pdf>, [consulta: enero, 2023].

sus propios métodos y procedimientos y tomando decisiones sin interferencias externas que puedan afectar su capacidad de realizar una fiscalización efectiva y objetiva.

2.1.4. Autonomía de gestión

La fracción tercera del artículo cuarto de la LFRCF establece que la autonomía de gestión se refiere a la facultad con que cuenta la Auditoría Superior de la Federación para decidir sobre su organización interna, estructura, funcionamiento y resoluciones, así como la administración de sus recursos humanos, materiales y financieros que utilice para la ejecución de sus atribuciones.

2.2. Atribuciones de la Auditoría Superior de la Federación

La Constitución y la LFRCF establecen diversas atribuciones que permiten a la Auditoría Superior de la Federación llevar a cabo su labor como Entidad de Fiscalización Superior. En los apartados siguientes, se detallarán cada una de estas atribuciones para entender el alcance y la importancia de su labor. Algunas de las atribuciones que se abordarán serán la revisión de la Cuenta Pública, la realización de auditorías, la fiscalización de operaciones que involucren recursos federales y participaciones, la fiscalización del ejercicio en curso, de ejercicios anteriores y aquella que se realiza a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente, la emisión de recomendaciones y promoción de acciones, entre otras.

2.2.1. Revisión de la Cuenta Pública

La Auditoría Superior de la Federación tiene como principal atribución la revisión y fiscalización de la Cuenta Pública. Esta tarea se encuentra su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 79, que establece que la ASF es la encargada de revisar el manejo, la aplicación y la comprobación del gasto público federal.¹³⁹

¹³⁹ Ayala Zavala, Gustavo Iván, "Auditoría Superior de la Federación, órgano fiscalizador federal", Repositorio Institucional de la Universidad Iberoamericana Puebla, México, 2009, [en línea], <<https://repositorio.iberopuebla.mx/bitstream/handle/20.500.11777/1189/AUDITORIASUPERIORD ELAFEDERACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, [consulta: enero ,2023].

2.2.1.1. Cuenta pública

El Sistema de Información Legislativa define a la Cuenta Pública como el informe de carácter anual que contiene una compilación de información anualizada (del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año), que permite a las entidades públicas responsables de la operación del gasto público, así como a las entidades de fiscalización, académicas y a la ciudadanía en general, contar con información relevante en relación con la evolución y el uso de los recursos públicos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la responsable de integrar la Cuenta Pública.¹⁴⁰ El informe entregado debe estar organizado por dependencia y entidad, además, debe contener información de tipo contable, presupuestaria y programática, así como un estudio cualitativo de los indicadores de la postura fiscal, debiendo establecer el vínculo con los objetivos y prioridades contenidos en el programa económico anual: a) ingresos presupuestarios; b) gastos presupuestarios; c) postura fiscal; y d) deuda pública.

La integración de la Cuenta Pública es producto del trabajo colaborativo entre los poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos, las entidades del sector paraestatal, así como las empresas productivas del Estado.¹⁴¹ Su contenido incluye también la atención de las recomendaciones formuladas por la ASF. Por otra parte, las autoridades están constitucionalmente obligadas^{142a} a presentar a las legislaturas los resultados del ejercicio presupuestario en términos de ingresos, gastos públicos y el uso de bienes patrimoniales.

Finalmente, este documento tiene como propósito proporcionar información relevante para la elaboración de los presupuestos y programas del siguiente año fiscal. Por lo que también es una fuente crucial de información para los Sistemas de Evaluación Interna que todas las entidades de la administración pública deben llevar a cabo para cumplir con los procesos administrativos.

¹⁴⁰ Arteaga Nava, Elisur, *op. cit.*, p. 866.

¹⁴¹ Solares Mendiola, Manuel, *La Auditoría Superior de la Federación: antecedentes y perspectiva jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, p. 148.

¹⁴² De acuerdo con lo establecido en el artículo 74, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y según lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

2.2.1.1.1. Objeto de la fiscalización de la Cuenta Pública

El objeto de la fiscalización de la Cuenta Pública¹⁴³ es evaluar los resultados de la gestión financiera y comprobar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables en materia de registro y contabilidad gubernamental.

La fiscalización busca constatar que los ingresos fueron recaudados y administrados de manera adecuada, que los recursos provenientes de financiamientos se contrataron y aplicaron de manera legal, y que los egresos se ejercieron en los conceptos y partidas autorizados. También se busca verificar si se cumplieron los objetivos contenidos en los programas, realizando auditorías del desempeño. Además, se promueven acciones o denuncias correspondientes para la imposición de sanciones administrativas y penales por faltas graves detectadas durante las auditorías e investigaciones. En caso de detectar faltas administrativas no graves, se da vista a las autoridades competentes para que continúen con la investigación y promuevan la imposición de las sanciones correspondientes.

2.2.2. Realización de auditorías

La Auditoría Superior de la Federación al efecto, llevará a cabo auditorías e investigaciones necesarias, de acuerdo con el Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización Superior (PAAF) aprobado, y para ello podrá solicitar información y documentación durante el proceso de auditoría. También es responsable de establecer los lineamientos técnicos y criterios necesarios para llevar a cabo las auditorías y su seguimiento, incluyendo los procedimientos, investigaciones, encuestas, métodos y sistemas requeridos para llevar a cabo la fiscalización superior.¹⁴⁴

2.2.2.1. Auditorías sobre el desempeño

La Auditoría Superior de la Federación, se encuentra facultada para la realización de auditorías sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas federales, de acuerdo con los indicadores establecidos en el Presupuesto de Egresos,

¹⁴³ El título segundo, capítulo primero de la LFRCF contempla en el artículo 14 el objeto de la fiscalización de la Cuenta Pública.

¹⁴⁴ Revisar las fracciones primera y segunda del artículo 17 de la LFRCF.

tomando en cuenta el Plan Nacional de Desarrollo, los programas sectoriales, regionales, operativos anuales, y otros programas de las entidades fiscalizadas, con el fin de comprobar su eficacia y eficiencia en el uso de recursos públicos federales.¹⁴⁵

2.2.3. Fiscalización de operaciones que involucren recursos públicos federales y participaciones

En el mismo sentido, la ASF tiene la facultad de fiscalizar cualquier operación que involucre recursos públicos federales o participaciones federales, incluyendo contrataciones, subvenciones, transferencias, donativos, fideicomisos, fondos, mandatos, asociaciones público-privadas y cualquier otra figura jurídica. Además, también tiene la capacidad de auditar el otorgamiento de garantías sobre empréstitos de los estados y municipios, junto con otras operaciones que involucren recursos públicos federales o participaciones federales. En resumen, la ASF puede revisar cualquier operación en la que se haya utilizado dinero público proveniente del gobierno federal o sus participaciones.¹⁴⁶

2.2.4. Inicio del proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente

La Auditoría Superior de la Federación tiene la facultad de iniciar la fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente, pero las observaciones y recomendaciones que haga deberán referirse a la información definitiva presentada en la Cuenta Pública. Si es necesario, una vez que se reciba la Cuenta Pública, la ASF podrá hacer modificaciones al Programa Anual de Auditorías y comunicar dichas modificaciones a la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Revisar la fracción quinta del artículo 17 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

¹⁴⁶ Consultar la fracción cuarta, párrafo segundo del artículo primero de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

¹⁴⁷ Revisar la fracción primera, párrafo segundo y la fracción vigesimoprimera del artículo 17 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

2.2.5. Fiscalización durante el ejercicio fiscal en curso o de ejercicios anteriores y atención de denuncias

La Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación establecía el principio de anualidad y posterioridad como ejes rectores de la fiscalización superior. Estos principios fueron eliminados con la reforma constitucional de mayo de 2015, y con la implementación de la nueva ley publicada el 18 de julio de 2016¹⁴⁸, lo cual significa que la Auditoría Superior de la Federación puede comenzar el proceso de revisión de información desde el primer día hábil del ejercicio fiscal. También se le ha permitido solicitar información del ejercicio en curso, así como información de procesos ya concluidos. En otras palabras, se han introducido cambios importantes en los plazos del proceso de fiscalización.

Entre sus diversas atribuciones, se encuentra la facultad para atender denuncias sobre irregularidades en el manejo de los recursos públicos, lo que le autoriza a realizar auditorías sobre el ejercicio fiscal en curso o de ejercicios anteriores. La atención de denuncias es un proceso fundamental en la labor de la ASF, pues permite detectar posibles irregularidades en el uso de los recursos públicos federales.

2.2.6. Emisión de recomendaciones y promoción de acciones

Otra atribución importante de la Auditoría Superior de la Federación es emitir recomendaciones y promover acciones a las entidades fiscalizadas. Esto se fundamenta en el artículo 15 y 17, fracción XV de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, los cuales establecen que la ASF podrá realizar observaciones que deriven en recomendaciones y acciones. En cuanto a las acciones que puede emprender, destacan: solicitudes de aclaración, pliegos de observaciones, informes de presunta responsabilidad administrativa, promociones del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal, promociones de

¹⁴⁸ Ortiz Ramírez, Jorge Alejandro, "Sanciones administrativas derivadas de la fiscalización superior: una revisión de su eficacia", en Romero Gudiño, Alejandro y Bolaños Cárdenas, Leonardo (coord.) *Fiscalización, transparencia y rendición de cuentas*, México, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación.

LXIII Legislatura. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2016, t. 3, pp. 543-563.

responsabilidad administrativa sancionatoria, denuncias de hechos ante la Fiscalía Especializada y denuncias de juicio político.

2.2.6.1. Recomendaciones y recomendaciones al desempeño

De acuerdo con la Normativa para la Fiscalización Superior, se define a las recomendaciones como aquellas sugerencias de carácter preventivo que la Auditoría Superior de la Federación formula a efecto de fortalecer los procesos administrativos, los sistemas de control, así como el cumplimiento de metas y objetivos.¹⁴⁹

Por su parte, las recomendaciones al desempeño se definen como aquellas sugerencias hechas a la entidad fiscalizada o autoridad competente con el propósito de mejorar su desempeño, la actuación de sus servidores públicos y el cumplimiento de metas, objetivos y atribuciones, así como la promoción de prácticas de buen gobierno. Esta recomendación incluirá el ordenamiento legal o normativo que debe ser cumplido y atendido, a excepción de los casos en los que se refiera a prácticas gubernamentales.¹⁵⁰

2.2.6.2. Acciones

Las acciones derivadas de las observaciones hechas por la Auditoría Superior de la Federación se refieren a las medidas que la entidad fiscalizada o autoridad competente debe tomar para corregir las deficiencias o irregularidades identificadas en su desempeño, sistemas de control, cumplimiento de metas y objetivos, o cualquier otra área que haya sido objeto de auditoría. Estas acciones pueden incluir la implementación de mejoras en los procesos administrativos, la revisión de políticas y procedimientos, la entrega de información, la adopción de medidas disciplinarias contra los servidores públicos responsables de las irregularidades, entre otras medidas necesarias para garantizar una gestión eficiente, transparente y responsable de los recursos públicos.

¹⁴⁹ Ayala Zavala, Gustavo Iván, *op. cit.*, p. 13.

¹⁵⁰ Revisar el capítulo cuarto, tomo I de la Normativa para la Fiscalización Superior, con fecha 1 de diciembre de 2011.

2.2.6.2.1. Solicitudes de aclaración

Las solicitudes de aclaración, entendidas como acciones por las cuales la Auditoría Superior de la Federación solicita a la entidad fiscalizada documentación que aclare o soporte los montos observados no justificados o no comprobados durante la revisión, refieren a una solicitud de información adicional para aclarar o justificar los hallazgos encontrados durante la auditoría. Estas solicitudes buscan obtener información que permita a la ASF evaluar con mayor precisión el desempeño de la entidad fiscalizada y asegurar que los recursos públicos están siendo utilizados de manera eficiente, eficaz y transparente. La entidad fiscalizada debe proporcionar la documentación solicitada para que la ASF pueda continuar con su evaluación.¹⁵¹ Es preciso destacar que la no atención de una solicitud de aclaración deviene en la formulación de un pliego de observaciones.

2.2.6.2.2. Pliegos de observaciones

Los pliegos de observaciones emitidos por la Auditoría Superior de la Federación son un instrumento mediante el cual se comunica a las entidades fiscalizadas, las observaciones de carácter económico realizadas en las auditorías practicadas o en el proceso de seguimiento. En los pliegos de observaciones se determina un posible daño o perjuicio a la Hacienda Pública Federal en una cantidad líquida expresada en moneda nacional. La solventación o no solventación de estos queda asentada en un documento oficial denominado dictamen, en el que se señalan las irregularidades detectadas en la revisión, así como los presuntos responsables del daño ocasionado. Los pliegos de observaciones son un mecanismo importante, pues la no solventación de estos inicia la investigación dentro de un proceso de responsabilidades administrativas.

2.2.6.2.3. Informes de presunta responsabilidad administrativa

Un informe de presunta responsabilidad administrativa es un documento en el que se hace constar la existencia de presuntas irregularidades en el manejo de los

¹⁵¹ Revisar el capítulo cuarto, tomo I de la Normativa para la Fiscalización Superior, con fecha 1 de diciembre de 2011.

recursos públicos por parte de la entidad fiscalizada, lo que podría derivar en la responsabilidad administrativa de los servidores públicos involucrados.

Este informe se emite después de la revisión y análisis de la información contable, financiera y administrativa, y tiene como objetivo señalar las irregularidades detectadas y las posibles responsabilidades que se derivan de ellas. En el informe se indican los hechos que se consideran irregulares, las disposiciones normativas infringidas, las pruebas y evidencias recabadas y las recomendaciones que se hacen para corregir las deficiencias y mejorar los controles y procedimientos de la entidad fiscalizada.

2.2.6.2.4. Promociones del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal

Las promociones del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal promovidas por la Auditoría Superior de la Federación se refieren a una solicitud que realiza la ASF a la autoridad fiscal competente para que lleve a cabo la revisión y verificación de la situación fiscal de una entidad pública.

Esta solicitud se realiza cuando la ASF detecta posibles irregularidades en el manejo de los recursos públicos, y tiene como objetivo que la autoridad fiscalizadora realice las acciones necesarias para comprobar la veracidad de la información y las declaraciones presentadas por la entidad fiscalizada, así como para determinar si se han cumplido con las obligaciones fiscales correspondientes.

Es importante destacar que estas promociones no implican una sanción directa por parte de la ASF, sino que son una herramienta para que la autoridad fiscalizadora lleve a cabo su labor de fiscalización en materia fiscal y verificación de la situación fiscal de la entidad o dependencia pública en cuestión. Una vez realizada la revisión, la autoridad podrá determinar las sanciones correspondientes en caso de detectar irregularidades o incumplimientos fiscales.

2.2.6.2.5. Promociones de responsabilidad administrativa sancionatoria

La promoción de responsabilidad administrativa sancionatoria es una herramienta que utiliza la Auditoría Superior de la Federación para solicitar a la autoridad competente la imposición de sanciones administrativas a servidores públicos que

se presume, han incumplido con disposiciones normativas en el desempeño de su empleo, cargo o comisión.

En otras palabras, la ASF puede detectar situaciones en las que los servidores públicos no han cumplido con las normas y regulaciones aplicables en el ejercicio de sus funciones, lo que puede implicar daños o perjuicios para la Hacienda Pública Federal.

2.2.6.2.6. Denuncias de hechos ante la Fiscalía Especializada

La Auditoría Superior de la Federación puede presentar denuncias de hechos ante la Fiscalía Especializada en Materia de Combate a la Corrupción cuando durante el ejercicio de sus facultades de fiscalización encuentre indicios de algún acto de corrupción o delito relacionado con el uso de recursos públicos. Al presentar una denuncia, la ASF proporciona a la Fiscalía información relevante y pruebas que respaldan su sospecha de irregularidades o conductas indebidas en la administración pública. La Fiscalía, por su parte, tiene la responsabilidad de investigar los hechos denunciados y, si se confirma la existencia de delitos, proceder a sancionar a los responsables de acuerdo con la ley. De esta manera, la ASF colabora en el combate a la corrupción.¹⁵²

2.2.6.2.7. Denuncias de juicio político

En términos generales, el proceso de denuncia de juicio político inicia cuando la Auditoría Superior de la Federación tiene conocimiento de que un servidor público ha cometido algún acto u omisión que haya causado un perjuicio a los intereses públicos fundamentales. En ese caso, la ASF puede presentar una denuncia ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en el marco del artículo 110 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para que se substancie el procedimiento correspondiente y se resuelva mediante la declaratoria respectiva de las responsabilidades correspondientes.

¹⁵² Revisar el capítulo cuarto, tomo I de la Normativa para la Fiscalización Superior, con fecha 1 de diciembre de 2011.

El juicio político es un proceso que tiene como objetivo sancionar a los servidores públicos que hayan cometido actos de corrupción, abuso de poder, negligencia, entre otros delitos. La Cámara de Diputados es la encargada de realizar la investigación correspondiente y, en su caso, de declarar la responsabilidad del servidor público denunciado. En caso de que la Cámara de Diputados declare la responsabilidad del servidor público, éste puede ser destituido de su cargo e inhabilitado para ejercer cargos públicos en el futuro.

En la figura 1 se muestran las diferentes observaciones que puede emitir la ASF, derivado del proceso de fiscalización superior.

Figura 1. Acciones y recomendaciones derivadas del proceso de fiscalización superior.

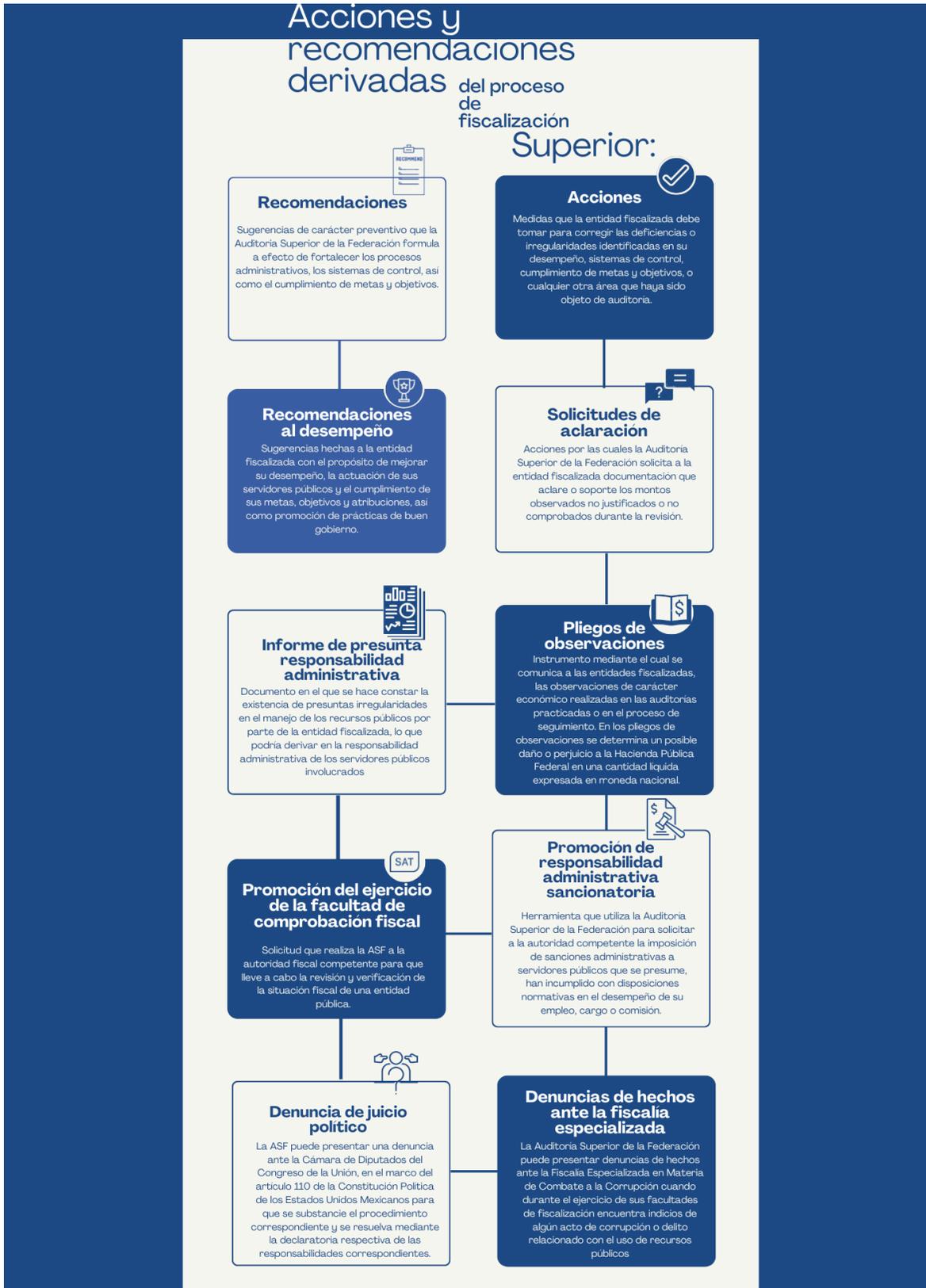


Figura 1. Fuente: Elaboración propia.

2.2.7. Investigación y substanciación de procesos de responsabilidad administrativa

En materia de responsabilidades administrativas, la Auditoría Superior de la Federación tiene la facultad de investigar y substanciar los procedimientos de responsabilidades administrativas¹⁵³ correspondientes, en relación con las faltas calificadas como graves. Esto significa que puede analizar los actos y decisiones de las entidades fiscalizadas en el uso de recursos públicos, y determinar si se han cometido faltas por parte de las autoridades administrativas. En caso de detectar alguna irregularidad, la ASF puede llevar a cabo un proceso de investigación para determinar la naturaleza y gravedad de esta y promover ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) la responsabilidad administrativa de las personas involucradas.

2.2.8. Propuesta de modificación a los sistemas de registro y contabilidad, al contenido y estructura de la Cuenta Pública

La Auditoría Superior de la Federación tiene la capacidad de sugerir cambios a los principios, normas, procedimientos, métodos y sistemas de registro y contabilidad de acuerdo con la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) y la Ley Federal de Archivos. Además, puede proponer reglas para el almacenamiento y protección de los libros y documentos que justifiquen y comprueben el ingreso, gasto y deuda pública, así como cualquier otro elemento que permita una rendición de cuentas adecuada y una auditoría efectiva.¹⁵⁴

La fracción cuarta del artículo 17 de la LFRFCF establece la facultad de la Auditoría Superior de la Federación de proponer al Consejo Nacional de Armonización Contable¹⁵⁵, con apego a lo establecido en la Ley General de

¹⁵³ Revisar la fracción décimo tercera y décimo sexta del artículo 17 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

¹⁵⁴ Consultar la fracción tercera del artículo 17 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

¹⁵⁵ El Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) es el organismo encargado de coordinar la unificación de la contabilidad gubernamental en México. Fue creado en 2008 en el marco de la Ley General de Contabilidad Gubernamental. Su principal objetivo es emitir las normas contables y los lineamientos para la generación de información financiera que deben aplicar los entes públicos. Lo que hace al CONAC único es que los instrumentos normativos, contables,

Contabilidad Gubernamental, modificaciones a la forma y contenido de la información de la Cuenta Pública y a los formatos de integración correspondientes.

2.2.9. Revisión del apego a la normatividad

La LFRCF establece en las fracciones VI, VII, VIII, del artículo 17, la facultad que tiene la Auditoría Superior de la Federación para revisar el apego a la normatividad en los siguientes casos:

En cuanto a la fracción VI, la ASF deberá asegurarse de que las entidades fiscalizadas que hayan recibido, recolectado, custodiado, manejado, administrado, gastado o utilizado fondos públicos lo hayan hecho de acuerdo con los planes y presupuestos aprobados, así como las partidas correspondientes en caso de gastos.

Para la fracción VII, se establece la facultad de la ASF para verificar que las operaciones realizadas por las entidades fiscalizadas se realicen con apego a la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, así como el cumplimiento de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y leyes fiscales sustantivas. También deben cumplir con las leyes correspondientes a las Asociaciones Público Privadas, Petróleos Mexicanos, la Comisión Federal de Electricidad, la Ley Federal de Deuda Pública, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, la Ley General de Partidos Políticos, las orgánicas del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, la Administración Pública Federal y el Poder Judicial de la Federación, la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, así como las regulaciones correspondientes a obras públicas y adquisiciones de las entidades federativas y otras disposiciones legales, reglamentarias y administrativas.

La fracción VIII, establece la facultad de verificar las obras, bienes adquiridos y servicios contratados por las entidades fiscalizadas para asegurarse de que los recursos destinados a inversiones y gastos autorizados se hayan utilizado de acuerdo con las disposiciones aplicables.

económicos y financieros que emite deben ser implementados por los entes públicos mediante la modificación, adición o reforma de su marco jurídico.

2.2.10. Requerir información

La Auditoría Superior de la Federación podrá solicitar a los auditores externos todos los informes y dictámenes de auditoría y revisiones que han realizado en las entidades fiscalizadas, así como el soporte documental si es necesario. También puede requerir información de terceros que hayan contratado con las entidades fiscalizadas para la realización de obras públicas, bienes o servicios públicos, así como la documentación necesaria para realizar el cotejo correspondiente. Además, la ASF tiene la facultad de solicitar y obtener acceso a toda la información y documentación necesaria, tanto física como electrónica, sin importar si se trata de información confidencial o reservada, que se encuentre en poder de las entidades fiscalizadas, los órganos internos de control, las entidades de fiscalización superior locales, los auditores externos, las instituciones financieras, los fideicomisos u otras figuras del sector financiero, y las autoridades hacendarias federales y locales.¹⁵⁶

Finalmente, tiene la facultad de solicitar información a las entidades fiscalizadas en relación con el ejercicio financiero en curso, a fin de planificar la auditoría de la Cuenta Pública. Esta solicitud no afecta la revisión y fiscalización que la ASF ya está realizando en virtud de la fracción II del artículo 1 de la Ley. Además, tiene la facultad de solicitar información financiera, incluyendo los registros contables, presupuestarios, programáticos y económicos, así como los reportes institucionales y de los sistemas de contabilidad gubernamental que los entes públicos están obligados a operar, con el fin de consultar la información contenida en ellos.¹⁵⁷

2.2.11. Realización de visitas domiciliarias

La fracción XIV del artículo 17 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, establece la facultad que tiene la Auditoría Superior de la Federación para realizar visitas domiciliarias con el objeto de requerir la presentación de libros, papeles, contratos, convenios, nombramientos, dispositivos

¹⁵⁶ Revisar la fracción novena, décima y décimo primera del artículo 17 de la LFRCF.

¹⁵⁷ Consultar la fracción vigésimo primera y la vigésimo séptima del artículo 17 de la LFRCF.

magnéticos o electrónicos de almacenamiento de información, documentos y archivos esenciales para llevar a cabo sus investigaciones, siguiendo las leyes y formalidades correspondientes a los cateos. Además, tiene la autorización para llevar a cabo entrevistas y reuniones con particulares o con los servidores públicos de las entidades fiscalizadas que sean necesarias para comprender directamente cómo se están ejerciendo sus funciones.

2.2.12. Solicitar comparencias

La Auditoría Superior de la Federación con fundamento en la fracción XXIV del artículo 17 de la LFRCF tiene la facultad de solicitar comparencias a cualquier servidor público o particular que considere necesario para la realización de sus investigaciones y la revisión de la Cuenta Pública. Estas comparencias pueden realizarse de manera presencial o por medios electrónicos, y tienen como objetivo obtener información relevante y aclarar cualquier duda en torno al uso y destino de los recursos públicos.

2.2.13. Expedir certificaciones de documentos

Con fundamento en las fracciones XXII y XXIII del artículo 17 de la LFRCF, la Auditoría Superior de la Federación podrá obtener copias de los documentos originales que se encuentren a su alcance durante la realización de las auditorías e investigaciones. Además, puede certificar la autenticidad de las copias mediante su cotejo con la documentación original, así como solicitar la documentación en forma de copias certificadas. Asimismo, la ASF podrá expedir copias certificadas de la documentación que obra en sus archivos y en los expedientes relativos a las auditorías practicadas.

2.2.14. Imposición de multas

La Auditoría Superior de la Federación tiene la facultad de imponer multas a los servidores públicos, personas físicas y morales que no cumplan con los requerimientos de información previstos en la ley, excepto si existe una orden judicial o disposición legal que les impida hacerlo. Si los terceros que han firmado contratos con las entidades fiscalizadas no entregan la documentación e

información solicitada por la ASF, también podrán ser multados. Las multas se consideran créditos fiscales y serán cobradas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en los términos del Código Fiscal de la Federación. Para imponer una multa, la ASF debe escuchar al presunto infractor y considerar sus condiciones económicas, la gravedad de la infracción, elementos atenuantes, el nivel jerárquico, entre otras. Además, las multas no son excluyentes de las sanciones administrativas o penales que puedan derivar del proceso de fiscalización.

2.2.15. Participación en el Sistema Nacional Anticorrupción

La Auditoría Superior de la Federación tiene la facultad y la obligación de participar en el Sistema Nacional Anticorrupción (SNA) y en su Comité Coordinador, tal como lo establece el artículo 113, fracción III de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción.

El SNA es un conjunto de instituciones y organismos que trabajan de manera coordinada para prevenir, detectar y sancionar actos de corrupción en el ámbito gubernamental. La ASF es un miembro fundamental de este sistema, ya que tiene la responsabilidad de fiscalizar y auditar los recursos públicos federales, lo que contribuye a prevenir y detectar actos de corrupción en la administración pública.

Además, la ASF tiene la facultad de celebrar convenios con organismos que tengan funciones relacionadas con sus atribuciones, con el fin de coordinar esfuerzos y mejorar la eficacia de sus funciones de fiscalización y auditoría. La ASF también tiene la posibilidad de participar en foros nacionales e internacionales, lo que le permite intercambiar experiencias y conocimientos con otras instituciones y organismos de fiscalización y auditoría, fortaleciendo así su capacidad técnica y su capacidad de respuesta ante los retos y desafíos actuales en materia de fiscalización y combate a la corrupción.

2.2.16. Otras atribuciones

Adicionalmente, la Auditoría Superior de la Federación podrá fiscalizar el financiamiento público; comprobar la existencia, procedencia y registro de los activos y pasivos de las entidades fiscalizadas, así como de los fideicomisos, fondos y mandatos, entre otras atribuciones conferidas en la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación y ordenamientos aplicables a la revisión de la Cuenta Pública.

2.3. Sujetos de fiscalización superior

Los sujetos de fiscalización incluyen los Poderes de la Unión, entidades públicas federales, gobiernos estatales, municipales y alcaldías de la Ciudad de México que manejen recursos públicos federales. Además, cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, que haya recolectado, administrado, manejado o ejercido recursos públicos federales, incluyendo los fideicomisos, fondos y mandatos públicos o privados, o cualquier otra figura jurídica, también están sujetos a la fiscalización. Es importante destacar que estas entidades están sujetas a la fiscalización por parte de la Auditoría Superior de la Federación, sin perjuicio de la competencia de otras autoridades parte del Sistema Nacional de Fiscalización.

2.4. Principios que rigen a la fiscalización superior

La fiscalización superior es un proceso clave en el control y supervisión de los recursos públicos, y su correcta ejecución es fundamental para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas por parte de las entidades fiscalizadas. En México, este proceso se rige por los principios establecidos en el artículo tercero de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, así como en las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Entre los principios que rigen a la fiscalización superior, se encuentran la legalidad, la definitividad, la imparcialidad, la confiabilidad; la independencia, un mandato amplio y facultades discrecionales, el acceso irrestricto a la información, el derecho y la obligación de informar sobre su trabajo y la libertad de decidir el

contenido de sus informes, entre otros. En los siguientes apartados se analizará de manera detallada cada uno de estos principios, su importancia y su aplicación en el proceso de fiscalización superior en México.

2.4.1. Principios contenidos en la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación

La Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación establece los principios rectores de la fiscalización superior en México. Estos principios son la base para llevar a cabo una evaluación objetiva y rigurosa del uso de los recursos públicos por parte de las entidades fiscalizadas. Entre estos principios se encuentran la legalidad, la definitividad, la imparcialidad y la confiabilidad. En este apartado se profundizará en cada uno de estos principios y se explicará su importancia en el proceso de fiscalización superior.

2.4.1.1. Legalidad

El principio de legalidad es uno de los pilares fundamentales del Moderno Estado de Derecho y se refleja en la fiscalización superior de México. En términos generales, este principio establece que todas las acciones y decisiones de la autoridad deben estar respaldadas por la ley.¹⁵⁸

En el contexto de la fiscalización superior, el principio de legalidad se refiere a la obligación de las autoridades fiscalizadoras de actuar en todo momento dentro del marco de la ley. La Auditoría Superior de la Federación, como máxima autoridad en la materia, tiene la responsabilidad de garantizar que todas las acciones que realice estén fundamentadas en las leyes aplicables, y que sean congruentes con los principios constitucionales que rigen la actividad del Estado.

En segundo lugar, para que este principio tenga aplicabilidad, la ASF debe tener un profundo conocimiento de la legislación y normatividad aplicable en materia de fiscalización superior. Esto es fundamental para que pueda evaluar de

¹⁵⁸ García Ricci, Diego, *Estado de Derecho y principio de legalidad*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, p. 39.

manera adecuada el desempeño de las entidades fiscalizadas y emitir recomendaciones precisas y efectivas.

2.4.1.2. Definitividad

El principio de definitividad es un principio esencial que rige la fiscalización superior en México. Este principio se refiere a que, una vez que se ha emitido un informe de fiscalización, se presume que este es la última palabra sobre el asunto en cuestión, y que su contenido y conclusiones son inmutables.¹⁵⁹

En la práctica, el principio de definitividad implica que las entidades fiscalizadas no pueden impugnar o cuestionar los resultados de una auditoría después de que se ha emitido el informe correspondiente. Esto significa que las entidades fiscalizadas tienen la responsabilidad de tomar medidas correctivas en caso de que se identifiquen irregularidades o deficiencias durante la auditoría, y que deben estar en condiciones de justificar las decisiones que tomen.

Por su parte, la ASF tiene la responsabilidad de garantizar que sus informes de fiscalización sean exhaustivos, precisos y congruentes con la legislación y normatividad aplicable. Esto implica que deba llevar a cabo una evaluación rigurosa y objetiva de las entidades fiscalizadas, y que debe estar en condiciones de justificar sus conclusiones y recomendaciones.

2.4.1.3. Imparcialidad y confiabilidad

El principio de imparcialidad significa que la Auditoría Superior de la Federación deba llevar a cabo sus auditorías con rigor técnico, basado en la normatividad aplicable, y sin preferencias o prejuicios que pudieran afectar la objetividad en su labor. Además, la imparcialidad también es un elemento clave en la construcción de la confianza de la ciudadanía, pues solo a través de una evaluación objetiva se

¹⁵⁹ Pérez López, Miguel, "Gasto público, fiscalización y administración de recursos económicos públicos", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 22, enero-junio de 2010, pp. 189-221.

pueden identificar las irregularidades y deficiencias en el manejo de los recursos y se pueden tomar las medidas necesarias para corregirlas.¹⁶⁰

Para asegurar la imparcialidad en la fiscalización superior, la ASF cuenta con un conjunto de herramientas y mecanismos de control interno que buscan garantizar la objetividad en su trabajo. Estas normas y procedimientos se basan en estándares internacionales y en la legislación aplicable en México. Por ejemplo, la ASF cuenta con un Código de Ética que establece los principios y valores que deben guiar el trabajo de sus servidores públicos, así como con un sistema de auditoría interna que evalúa la calidad y la objetividad de las auditorías realizadas.

En lo que refiere al principio de confiabilidad, esta se logra a través de la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría adecuados y eficaces, la verificación de la evidencia documental y la evaluación crítica de la información financiera y operativa de las entidades fiscalizadas. La ASF tiene la responsabilidad de asegurar que sus auditores estén debidamente capacitados y calificados para llevar a cabo las auditorías, y de establecer normas y procedimientos para garantizar la confiabilidad en los resultados de la fiscalización.¹⁶¹

El principio de confiabilidad también implica la necesidad de que los resultados de la auditoría sean transparentes y claros, de tal manera que las entidades fiscalizadas y los ciudadanos puedan comprenderlos fácilmente. La ASF tiene la responsabilidad de presentar los resultados de la auditoría de manera clara y accesible, utilizando un lenguaje sencillo y evitando el uso de jergas técnicas y complejas.

Otro aspecto importante del principio de confiabilidad es la necesidad de que los resultados de la auditoría sean útiles para las entidades fiscalizadas y para la población. Los resultados de la auditoría deben permitir la identificación de las

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 204.

¹⁶¹ *Idem*.

áreas de mejora y de las mejores prácticas, así como la toma de decisiones informadas para mejorar la gestión de los recursos públicos.¹⁶²

2.4.2. Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores

Para garantizar que esta función se realice de manera efectiva, las Entidades Fiscalizadoras Superiores han desarrollado un conjunto de principios fundamentales que guían su trabajo. Estos principios se basan en las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), que son un marco de referencia para las EFS en todo el mundo. En este apartado, se explorarán los principios contenidos en las ISSAI, y se explicará su importancia en la promoción de una fiscalización superior efectiva y de alta calidad.

Por lo general, se consideran siete principios básicos que son esenciales para la fiscalización efectiva del sector público. Estos principios derivan de la Declaración de Lima¹⁶³ y de las decisiones tomadas en el XVII Congreso de la INTOSAI, celebrado en Seúl, Corea. Estos principios se consideran requisitos fundamentales para garantizar la fiscalización adecuada y efectiva del sector público.

2.4.2.1. Independencia

El principio de independencia en la fiscalización superior se refiere a la necesidad de que las EFS, operen con autonomía e imparcialidad en la realización de su labor de fiscalización. Este principio es fundamental para garantizar que dicha función se realice de manera objetiva y sin interferencias políticas o de otro tipo que puedan comprometer la calidad y la integridad del trabajo de la entidad fiscalizadora.

Este principio está reconocido en diversos marcos normativos internacionales, como la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, emitida por la Organización Internacional de las Entidades

¹⁶² Se recomienda dar lectura a la Política Institucional de Integridad de la ASF, en especial al Código de Ética, pues este contempla otros principios que norman el actuar del personal que labora en la institución.

¹⁶³ Esta declaración fue aprobada en el Congreso de la INTOSAI celebrado en Lima, Perú, del 17 al 26 de octubre de 1977.

Fiscalizadoras Superiores en 1977, así como en la Declaración de México sobre la Independencia de las EFS.

Por otro lado, la independencia puede relacionarse también con el aspecto financiero de las EFS¹⁶⁴, es decir, existe la necesidad de garantizar que estas entidades tengan acceso a los recursos financieros necesarios para cumplir con sus funciones de fiscalización y control financiero, sin estar sujetas a presiones políticas o a limitaciones que puedan comprometer su independencia e imparcialidad.

Para asegurar la independencia financiera de estas entidades, es fundamental que los recursos financieros que se les asignen sean suficientes y adecuados para llevar a cabo sus funciones de manera efectiva. Además, es importante que estas entidades tengan la facultad de solicitar directamente al organismo encargado del presupuesto estatal los recursos financieros que necesiten, sin que su asignación esté sujeta a la aprobación previa de otros organismos gubernamentales.

Asimismo, es crucial que los recursos financieros asignados a estas entidades sean administrados por ellas mismas bajo su propia responsabilidad, de manera transparente y eficiente, y que estén disponibles en un apartado especial del presupuesto destinada específicamente a su función.

2.4.2.2. Transparencia y rendición de cuentas

La transparencia y la rendición de cuentas son principios fundamentales de la fiscalización superior que se aplican a las entidades encargadas de supervisar la gestión de los recursos públicos. La transparencia se refiere a la obligación de estas entidades de proporcionar información clara y precisa sobre su trabajo, incluyendo sus objetivos, planes, resultados y desempeño. Este principio se encuentra muy relacionado con el deber de publicidad, pues hace posible que esta

¹⁶⁴ Márquez Gómez, Daniel, "La función de fiscalización: Avances, retrocesos proyecciones a la luz de la reforma de 2009" en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 161-205.

información se encuentre al alcance de la población, y, por tanto, sea susceptible del escrutinio público para que aquellos interesados puedan analizarla.¹⁶⁵

Por su parte, la rendición de cuentas se refiere a la obligación que tienen estas entidades de informar a la sociedad sobre el uso de los recursos públicos y de explicar su trabajo y sus resultados.¹⁶⁶ La rendición de cuentas implica también la responsabilidad de estas entidades de aceptar las críticas y responder a las demandas de la sociedad.

2.4.2.3. La existencia de un marco normativo

Este principio establecido por la INTOSAI¹⁶⁷ respecto a la existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz, así como de disposiciones para la aplicación de facto de dicho marco, se refiere a la necesidad de que las Entidades de Fiscalización Superior cuenten con un marco legal sólido que les permita desempeñar sus funciones de manera efectiva.

Para ello, se requiere que exista una legislación que establezca de manera clara y detallada el alcance de estas instituciones. Esta legislación debe establecer las responsabilidades y atribuciones de las EFS, así como garantizar su independencia respecto a los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

Además, es necesario que la legislación contemple la asignación de recursos financieros adecuados para la EFS, así como la facultad de la EFS de gestionarlos de manera autónoma. También es importante que existan disposiciones claras y efectivas para la aplicación de la legislación y para la protección de su independencia.

¹⁶⁵ Torres Ortiz Zermeño, Christian y Hernández Chacón, Gerardo, “Transparencia, rendición de cuentas y ciudadanía: el caso mexicano”, *Revista de Administración Pública*, México, nueva época, núm. 3, septiembre-diciembre de 2008, pp. 117-134.

¹⁶⁶ Zoravilla Petrikowski, María del Carmen, “Fiscalización, transparencia y rendición de cuentas en el ámbito local”, en Matute González, Carlos, García Guzmán, Maximiliano, Sánchez Jáuregui, Christian M. (compiladores), *El Instituto Nacional de Administración Pública en la Reunión Nacional de Administración Pública 2018*, México, INAP, 2018, pp. 97-124.

¹⁶⁷ Revisar el Principio número 1 de Declaración de México sobre la Independencia de las EFS de la INTOSAI.

2.4.2.4. Acceso irrestricto a información

Las Entidades Fiscalizadoras deben tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre a toda la información relevante, sin excepciones ni restricciones que limiten su capacidad de llevar a cabo una evaluación exhaustiva y objetiva.

El acceso ilimitado a la documentación y la información es fundamental para la eficacia de las EFS.¹⁶⁸ Sin acceso a la información, estas no pueden llevar a cabo una auditoría exhaustiva y objetiva de la gestión de los recursos públicos. Además, las EFS deben tener la capacidad de obtener información de manera directa, sin la necesidad de intermediarios que puedan restringir su capacidad de investigar y evaluar adecuadamente los documentos relevantes. Es por lo que a la mayoría de las EFS se les otorga la facultad de sancionar a aquellos que impidan o entorpezcan el acceso a la información requerida en el ejercicio de su labor de fiscalización.

2.4.2.5. Facultades discrecionales

Para llevar a cabo su labor, las EFS tienen facultades discrecionales que les permiten tomar decisiones y acciones en función de las circunstancias específicas de cada caso. Estas facultades incluyen, por ejemplo, la capacidad de seleccionar qué áreas revisar y qué documentos solicitar, así como de decidir la forma de presentar sus hallazgos. Por otro lado, las EFS deben tener en cuenta que sus decisiones pueden tener un impacto significativo en la gestión de los recursos públicos y en la reputación de las instituciones públicas. Por lo tanto, es crucial que las EFS actúen con transparencia, imparcialidad y objetividad, y que se basen en criterios claros y bien definidos en el ejercicio de sus facultades discrecionales.

2.4.2.6. Obligación de informar sobre su trabajo

Las Entidades de Fiscalización Superior tienen la obligación de hacer públicos los resultados de su labor al menos una vez al año. Esta obligación permite a la población conocer de manera detallada el uso de los recursos públicos por parte de las autoridades y evaluar la eficacia y eficiencia de las políticas y programas

¹⁶⁸ Márquez Gómez, Daniel, *op. cit.*, p. 174.

implementados por el gobierno. Además, los informes de las EFS pueden ser utilizados por los medios de comunicación, la sociedad civil y los organismos internacionales para identificar posibles irregularidades y promover cambios en las políticas y prácticas gubernamentales.

La publicación de los informes¹⁶⁹ de las EFS también contribuye a prevenir la corrupción y el mal uso de los recursos públicos. Al hacer públicos los resultados de su labor, las EFS pueden detectar y denunciar posibles irregularidades. Además, la publicación de los informes promueve una cultura de responsabilidad entre los funcionarios públicos.

2.5. Titularidad de la Auditoría Superior de la Federación

La titularidad de la ASF descansa en la figura de una/un Auditor/a Superior. La persona titular del cargo representará a la institución, y se encargará de ejercer las atribuciones de la Auditoría, así como de tramitar y resolver los asuntos que le competen, de acuerdo con lo establecido en la CPEUM, la LFRCF y en el RIASF.¹⁷⁰

2.5.1. Requisitos para ser candidato a Auditor Superior de la Federación

La CPEUM establece que para ser Auditor Superior de la Federación el candidato deberá tener nacionalidad mexicana por nacimiento, y estar habilitado legalmente para ejercer sus derechos políticos y civiles; deberá tener por lo menos 35 años a la fecha de su designación; contar con buena reputación y es necesario que no haya sido condenado por un delito que implique una pena corporal de más de un año de prisión. Si el delito cometido es considerado grave, como robo, fraude, falsificación, abuso de confianza u otro que dañe seriamente la reputación pública, se inhabilitará para el cargo, independientemente de la pena impuesta; además, deberá haber residido en el país durante los dos años anteriores al día de la

¹⁶⁹ *Ibidem.* p. 177.

¹⁷⁰ Los párrafos sexto y séptimo del artículo 79 de la CPEUM establecen los requisitos que deberá cubrir la persona propuesta para ejercer el cargo de titular de la ASF, así como también establece las cuestiones relativas a la duración del cargo y las causales de remoción que corresponden a las establecidas en el título cuarto de la Constitución, que refiere a las Responsabilidades de los Servidores Públicos, Particulares Vinculados con Faltas Administrativas Graves o Hechos de Corrupción, y Patrimonial del Estado.

designación y; no debe haber ocupado cargos de alto nivel político en el gobierno federal o estatal durante el año previo a su nombramiento como titular de la ASF.¹⁷¹

Adicionalmente, el artículo 88 de la LFRCF establece que el candidato no debe haber ocupado cargos relevantes en órganos constitucionalmente autónomos, ni haber sido líder de algún partido político, no debe haber sido tesorero, responsable de las finanzas o de la administración de algún partido político, ni haber sido postulado para un cargo político en el año anterior a su nombramiento.

Es necesario que el candidato tenga al menos diez años de experiencia efectiva en actividades relacionadas con el control y fiscalización del gasto público, la política presupuestaria, la evaluación del desempeño y las políticas públicas, la administración financiera o la gestión de recursos. Además, debe contar con título profesional expedido por una autoridad o institución legalmente autorizada para hacerlo y cédula que le acredite como contador público, licenciado en derecho, economista, administrador o en cualquier otra carrera profesional relacionada con las actividades de fiscalización.

2.5.2. Impedimentos

Durante el ejercicio del cargo, el titular de la Auditoría Superior de la Federación no podrá pertenecer o afiliarse a ningún partido político, tampoco podrá desempeñar otro empleo, cargo o comisión remunerados. Sin embargo, si puede participar en actividades no remuneradas dentro de asociaciones científicas, docentes, artísticas o de beneficencia.

Esto significa que el Auditor debe mantenerse independiente de cualquier partido político o influencia que pudiera comprometer su imparcialidad al realizar auditorías y evaluar el desempeño de las instituciones públicas. Además, se espera que dedique su tiempo y esfuerzo exclusivamente a cumplir con las

¹⁷¹ Los cargos a que hace referencia son: Secretario de Estado, Fiscal General de la República, senador, diputado federal, ni titular del poder ejecutivo de alguna entidad federativa.

responsabilidades de su cargo y no tenga conflictos de interés con otras actividades profesionales o laborales.

2.5.3. Proceso de selección de candidatos y designación del cargo

La Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación tiene una gran relevancia en el proceso de selección de candidatos para el cargo de titular de la Auditoría Superior de la Federación. Esta comisión es responsable de revisar las propuestas de los candidatos, evaluar su idoneidad y presentar una terna de candidatos a la Cámara de Diputados. En este sentido, la Comisión de Vigilancia juega un papel fundamental en asegurar que la terna esté compuesta de los candidatos mejor preparados y más aptos para el cargo. Por otro lado, la Cámara de Diputados es la encargada de realizar la votación y designación del titular de la Auditoría Superior de la Federación, por lo que debe asegurar que el proceso de votación sea transparente y que se elija al candidato más adecuado.

2.5.3.1. De la selección

De acuerdo con la normativa aplicable, es responsabilidad de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados publicar la convocatoria pública correspondiente al proceso de selección del titular de la Auditoría Superior de la Federación.

Desde la publicación de la convocatoria, la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación podrá recibir durante diez días naturales las solicitudes de personas interesadas en ocupar el cargo y podrá pedir recomendaciones a organizaciones de la sociedad civil y académicas que considere adecuadas, para proponer candidatos idóneos para el puesto.

Al haber transcurrido diez días naturales posteriores a la publicación de la convocatoria, la Comisión de Vigilancia deberá revisar y analizar las solicitudes y la documentación recibida en un plazo de cinco días naturales. Después de analizar las solicitudes, los miembros de la Comisión deberán entrevistar de manera individual y dentro de los cinco días siguientes, a los candidatos que consideren adecuados para conformar una terna.

Al conformarse la terna, la Comisión tendrá un plazo máximo de tres días naturales para presentar su dictamen ante el pleno de la Cámara de Diputados, este deberá considerar a los tres candidatos para ocupar la titularidad de la ASF. En caso de que ninguno de los candidatos propuestos en el dictamen obtenga la votación requerida, se volverá a someter una nueva propuesta. Los candidatos rechazados no podrán participar nuevamente en el proceso de selección.¹⁷²

2.5.3.2. De la designación

Con fundamento en el artículo 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, párrafo sexto, la Cámara de Diputados deberá evaluar la terna presentada, verificando que los candidatos cumplan con los requisitos establecidos en la convocatoria y que cuenten con las capacidades necesarias para desempeñar el cargo. Evaluadas las candidaturas, la Cámara de Diputados procederá a la votación para elegir al titular de la ASF. La votación se realizará por el voto de las dos terceras partes de los diputados presentes en la sesión del pleno.¹⁷³ Una vez electo el titular de la ASF, deberá tomar protesta ante la Cámara de Diputados. La figura 2 desarrolla el proceso de designación y selección del titular de la ASF.

¹⁷² El fundamento jurídico se encuentra en los artículos 74, fracciones II y VI, último párrafo, y 79, párrafos sexto y séptimo, de la CPEUM; así como el artículo 39, numeral 1, y 40, numeral 4, de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁷³ La mayoría requerida para la designación del titular de la ASF es la mayoría calificada. Una mayoría calificada, de acuerdo con el artículo tercero, fracción XIV del Reglamento de la Cámara de Diputados, es aquella que requiere un porcentaje especial de votación. En el caso del Congreso de México, se refiere a la necesidad de contar con las dos terceras partes de los legisladores presentes en el salón de plenos de alguna de las Cámaras del Congreso para tomar una decisión o realizar una votación. Por ejemplo, en la Cámara de Diputados se necesitan al menos 334 votos de los 500 legisladores para alcanzar una mayoría calificada, mientras que en la Cámara de Senadores se requieren 85 de los 128 legisladores presentes.

Figura 2. Proceso de selección y designación del cargo de titular de la ASF.

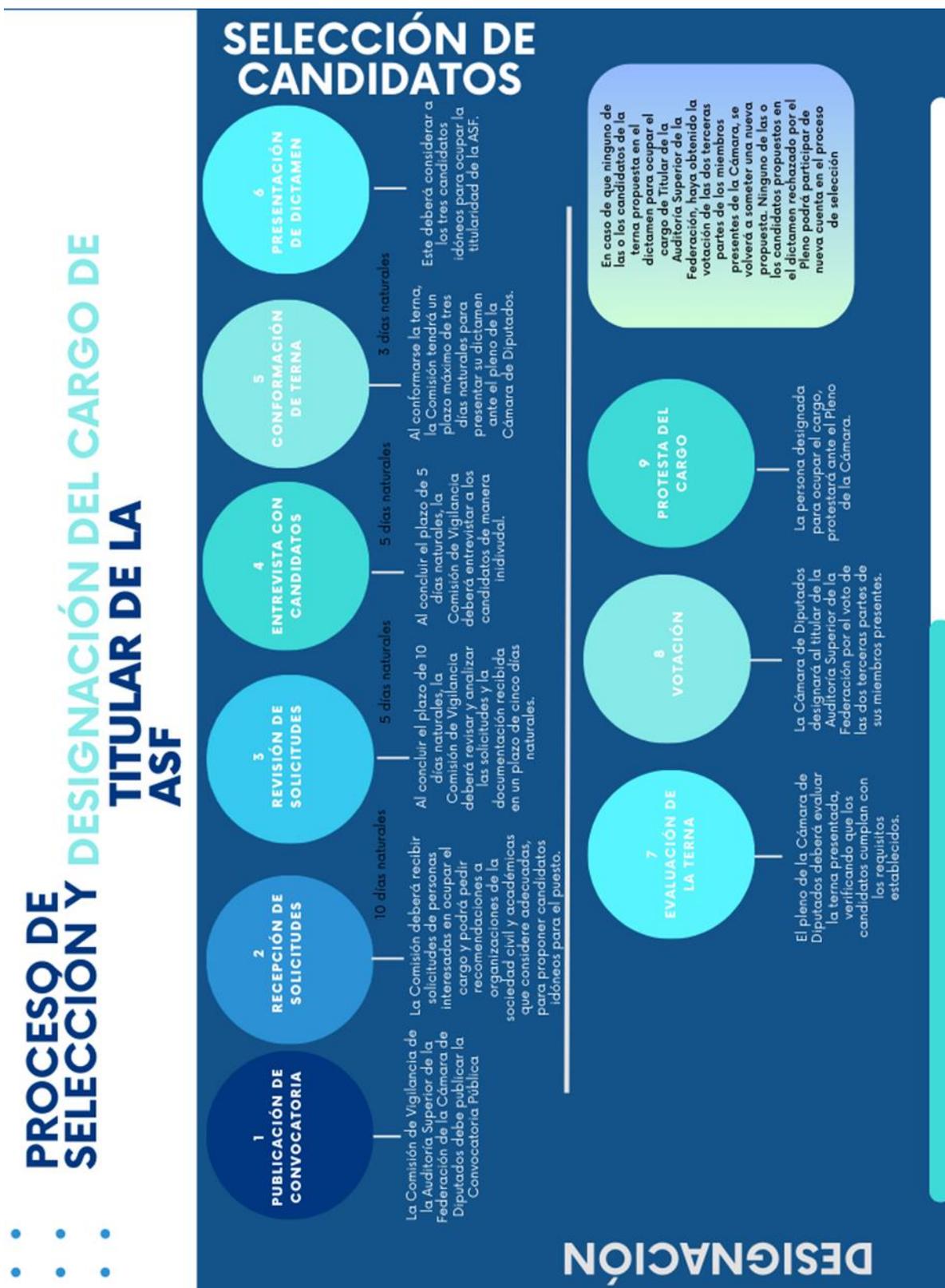


Figura 2. Fuente: Elaboración propia.

2.5.4. Duración del cargo

El artículo 79, párrafo sexto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 86 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación establecen una duración en el cargo de ocho años. Este plazo tiene como objetivo garantizar la independencia y estabilidad del titular, así como promover una continuidad en la labor de supervisión y fiscalización de los recursos públicos.

Es importante mencionar que el titular de la Auditoría Superior de la Federación puede ser nombrado nuevamente por una sola vez, siempre y cuando cumpla con los requisitos legales y sea aprobado por las dos terceras partes de los diputados presentes en la sesión. Esta posibilidad de permanecer en el cargo tiene como objetivo mantener la continuidad en las medidas y políticas establecidas en función de la labor que desempeña, así como asegurar que se sigan promoviendo prácticas de transparencia y eficiencia en el uso de los recursos públicos.

La posibilidad de ser elegido nuevamente para el encargo puede generar diversas opiniones, tanto positivas como negativas. Por un lado, la prórroga puede permitir la continuidad en la gestión y en la implementación de políticas y proyectos a largo plazo, lo que puede ser beneficioso para el país y la sociedad. También puede permitir al titular la consolidación de su experiencia y conocimiento en el cargo, lo que puede llevarle tomar decisiones más informadas y efectivas.

Por el otro lado, algunos autores¹⁷⁴ consideran que prolongar el tiempo en el que un funcionario público permanece en su cargo puede tener consecuencias negativas en su credibilidad y capacidad para liderar la institución. Esto puede generar una pérdida de confianza por parte de la sociedad tanto en la persona como en las labores que realiza.

¹⁷⁴ Gil García, Olga, "La temporalidad de los cargos públicos en la Roma Republicana: motivo de reflexión", *Revista Internacional de Derecho Romano*, España, núm. 9, octubre de 2012, [en línea], <<https://reunido.uniovi.es/index.php/ridrom/article/view/18005/14786>>, [consulta: marzo, 2023].

Otra posible consecuencia negativa de la permanencia prolongada en el cargo es que puede generar una falta de renovación y diversidad de ideas, lo que puede llevar a una visión limitada en la toma de decisiones y enfoques anticuados en la fiscalización y rendición de cuentas. También puede limitar la entrada de nuevos liderazgos, lo que puede afectar la innovación y la capacidad de adaptación a los cambios en el entorno político y social.

Además, la permanencia prolongada de un Auditor Superior de la Federación en el cargo puede dar lugar a la acumulación de poder y a la falta de contrapesos institucionales. Esto puede generar una dinámica de influencia y de intereses particulares que puede comprometer la independencia y la objetividad en la labor de supervisión y fiscalización de los recursos públicos.

2.5.5. Atribuciones

El titular de la Auditoría Superior de la Federación es una figura fundamental en el funcionamiento de la ASF, ya que es el encargado de liderar y coordinar las tareas de fiscalización y supervisión de la institución. En este sentido, es importante conocer cuáles son las funciones consideradas exclusivas del titular de la ASF, así como aquellas que no pueden ser delegadas a otros funcionarios.

En los apartados siguientes, se describirán las funciones delegables y no delegables del titular de la Auditoría Superior de la Federación, con el objetivo de profundizar en el papel que desempeña este actor en la fiscalización y rendición de cuentas de México.

2.5.5.1. Atribuciones delegables

A fin de cumplir con las múltiples atribuciones que se le han conferido, el titular de la ASF cuenta con la facultad de delegar funciones a los Auditores Especiales, quienes le auxilian en el ejercicio de sus labores. Gracias a esta capacidad delegatoria, el Auditor Superior puede llevar a cabo un trabajo más eficiente y eficaz en la supervisión de los recursos públicos y en la rendición de cuentas a la sociedad mexicana. En este apartado, se describirán las funciones delegables del

Auditor Superior y se explicará cómo la delegación de funciones puede contribuir a una fiscalización más efectiva.

2.5.5.1.1. Facultades de representación

El Auditor Superior de la Federación deberá actuar en representación de la ASF en sus relaciones con las entidades sujetas a fiscalización, así como con las autoridades federales, locales, estatales y municipales, y cualquier persona física o jurídica, pública o privada; por lo que también tendrán la facultad de actuar como enlace o intermediario entre la Auditoría Superior de la Federación y la Comisión de Vigilancia. En otras palabras, se encarga de establecer la comunicación y coordinación necesaria entre ambas entidades, para asegurar el adecuado desempeño de sus funciones y el cumplimiento de sus objetivos.

2.5.5.1.2. Facultades de administración de bienes

El titular de la Auditoría Superior tendrá la capacidad de administrar los bienes y recursos de la institución, y tomar decisiones relacionadas con la adquisición y enajenación de bienes muebles y la prestación de servicios, siempre y cuando cumplan con las leyes y regulaciones establecidas en el artículo 134 de la Constitución, así como en la Ley General de Bienes Nacionales. Además, también tendrán la responsabilidad de gestionar la incorporación, destino y desincorporación de bienes públicos de la Federación que estén relacionados con su labor.

2.5.5.1.3. Facultades para solicitar información

Los Auditores Especiales y el Auditor Superior podrán requerir de las entidades fiscalizadas, funcionarios públicos y particulares, tanto individuos como empresas, la información necesaria para llevar a cabo su labor de fiscalización superior mediante herramientas tecnológicas, tanto en formato físico como electrónico.

2.5.5.1.4. Facultad para suspender o cambiar la modalidad de las auditorías

El Auditor Superior podrá determinar la suspensión de la práctica de auditorías contenidas en el Programa Anual de Auditorías, así como también podrán modificar la modalidad en la que serán realizadas. Para el caso de lo anterior, existe la obligación de ordenar la publicación de estas modificaciones de acuerdo con lo establecido en la fracción VII del artículo 17 Ter de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

2.5.5.1.5. Formulación y entrega de Informes

Con la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación de 2016, se estableció la importancia que representa la entrega de información que sirva para el trabajo legislativo, por lo que se modificaron los plazos y las entregas de informes individuales de auditoría, en adición al Informe General que debe presentarse cada año.

Así, el Auditor Superior está obligado a formular y entregar a la Cámara de Diputados por conducto de la Comisión de Vigilancia de la Cámara, el Informe General Ejecutivo correspondiente. Esto deberá hacerse antes del 20 de febrero del año siguiente a la presentación de la Cuenta Pública. Este informe anual deberá contener indicadores relacionados con la fiscalización de manera organizada y actualizada. Este informe debe ser público y compartido con los miembros del Comité Coordinador según la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, así como con el Comité de Participación Ciudadana. A partir del informe, el auditor puede presentar recomendaciones integrales sobre cómo mejorar la fiscalización y controlar el uso de los recursos públicos, prevenir, controlar y disuadir conductas indebidas y actos de corrupción y sus causas.

En relación con los Informes Individuales del Resultado de la Fiscalización Superior, se tendrá hasta el último día hábil de los meses de junio y octubre, y antes del 20 de febrero del año siguiente a la presentación de la Cuenta Pública para su entrega.

La Auditoría Superior de la Federación debe informar cada seis meses a la Cámara, a través de la Comisión, sobre el progreso en la resolución de las observaciones y acciones tomadas en relación con cada uno de los informes individuales generados. Además, esta información debe ser publicada en el sitio web de la Auditoría Superior de la Federación. Estos informes se denominan “Informes del estado que guarda la solventación de observaciones y acciones promovidas a las Entidades Fiscalizadas”.

Finalmente, debe presentarse anualmente un análisis del Informe de Avance de Gestión Financiera¹⁷⁵ presentado por el ejecutivo federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Este análisis detalla la situación económica del avance de la gestión financiera y de la deuda pública federal y subnacional, e incluye los indicadores fiscales, los ingresos y gastos presupuestarios, los avances físicos y financieros de los programas presupuestarios.

El objetivo de este análisis es proporcionar información útil y relevante para que los diputados federales puedan aprobar la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) y el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) para el ejercicio fiscal de cada año. De esta manera, el informe busca apoyar y facilitar el trabajo de los diputados federales, brindándoles elementos que les permitan tomar decisiones informadas y asegurar que los recursos públicos se utilicen de manera efectiva y responsable.

2.5.5.1.6. Relacionadas con el Sistema Nacional Anticorrupción, el Sistema Nacional de Fiscalización y el Sistema Nacional de Transparencia

La facultad de formar parte del Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, según lo establecido en el artículo 113, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, significa que el Auditor Superior tiene el derecho

¹⁷⁵ La fracción I del artículo 107 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH) establece que se deben publicar en un plazo máximo de 30 días naturales después de concluido cada trimestre, los informes trimestrales sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública del país.

y la responsabilidad de participar en la toma de decisiones y coordinación de las acciones del Sistema Nacional Anticorrupción. Esto implica que la Auditoría Superior puede contribuir con su experiencia y conocimientos en la lucha contra la corrupción.

Por otro lado, la facultad de presidir de forma dual con el Secretario de la Función Pública el Comité Rector del Sistema Nacional de Fiscalización significa que la Auditoría Superior y la Secretaría de la Función Pública tienen la responsabilidad compartida de liderar y coordinar el trabajo del Sistema Nacional de Fiscalización. Esto incluye la planificación y ejecución de auditorías y revisiones a las cuentas públicas, la supervisión de las auditorías locales y la promoción de la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión financiera del gobierno. Como copresidentes, el titular de la Auditoría Superior y el titular de la Secretaría de la Función Pública trabajan de manera conjunta para garantizar que el sistema de fiscalización funcione de manera efectiva.

Asimismo, se tiene la facultad de formar parte del Consejo Nacional del Sistema Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, en términos de lo dispuesto en la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, lo que significa que el titular de la ASF tiene el derecho y la responsabilidad de participar en la toma de decisiones y la coordinación de las acciones relacionadas con la transparencia y el acceso a la información pública. Al ser parte del Consejo Nacional, la ASF puede influir en la elaboración de políticas públicas y en la toma de decisiones para garantizar que los ciudadanos tengan acceso a la información pública.

2.5.5.1.7. Relacionadas con las acciones que promueve

El titular de la ASF puede presentar denuncias penales o de juicio político cuando detecte irregularidades durante la fiscalización, por lo que deberá asegurarse de que estas se encuentren respaldadas por dictámenes técnicos correspondientes que avalen la existencia de irregularidades. Asimismo, la ASF también tiene la responsabilidad de verificar y dar por concluidas las recomendaciones y acciones que hayan sido atendidas. Es decir, una vez que se han emitido observaciones,

debe supervisar que se tomen las medidas necesarias para corregir las irregularidades detectadas y, una vez que dichas observaciones han sido atendidas, deben darse por concluidas.

2.5.5.1.8. Facultad de solicitar al SAT el cobro de multas

Dentro de las atribuciones delegables del Auditor Superior de la Federación, podrá solicitar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) el cobro de las multas que se impongan según la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

2.5.5.1.9. Facultades relacionadas con la participación ciudadana y el deber de publicidad

Se deberá dar seguimiento a todas las denuncias, quejas, solicitudes y opiniones de los particulares y la sociedad civil, así como también deberá hacerlas públicas, resguardando en todo momento la privacidad y protegiendo los datos personales; adicionalmente deberá establecer mecanismos para reforzar la participación ciudadana en la transparencia de las entidades fiscalizadas y además; realizará estudios, análisis, diagnósticos y evaluaciones que deberán ser de acceso público.

2.5.5.1.10. Otras atribuciones delegables

El Auditor Superior de la Federación deberá interponer el recurso de revisión administrativa en relación con las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; asignará la coordinación de programas específicos a los Auditores Especiales, a los Titulares de Unidad o a cualquier otra área de la Auditoría Superior de la Federación; y por último, establecerá los comités internos necesarios para la gestión adecuada de actividades de capacitación, adquisiciones, arrendamientos, servicios, transparencia, informática, calidad, y emitir las normas correspondientes para su organización y funcionamiento.

2.5.5.2. Atribuciones no delegables

En los apartados previos se analizaron algunas de las atribuciones delegables del titular de la ASF, por lo que se procederá al estudio de las atribuciones exclusivas

o no delegables, es decir, que solo pueden ser ejercidas por esta figura en particular.

2.5.5.2.1. Relacionadas con el Presupuesto anual de la ASF

Es facultad exclusiva del Auditor Superior redactar el Presupuesto Anual de la Auditoría Superior de la Federación, debiendo tomar en cuenta las proyecciones de ingresos y gastos del gobierno federal, y considerando la normativa aplicable. Una vez concluido, debe enviar este documento a la Cámara para su consideración e inclusión en el Proyecto de Presupuesto de Egresos.¹⁷⁶

El presupuesto establece la asignación de recursos financieros necesarios para que la ASF pueda cumplir con sus funciones y objetivos durante el ejercicio fiscal correspondiente. Este debe contemplar los gastos de operación, inversión y mantenimiento de la institución, así como los recursos necesarios para llevar a cabo las auditorías a las entidades y dependencias del gobierno federal. Se consideran de igual forma los recursos necesarios para el personal, los equipos, la capacitación, el desarrollo tecnológico y cualquier otro gasto que sea necesario para el desempeño de sus funciones.

También deberá establecer las normas para el ejercicio, manejo y aplicación del presupuesto de la Auditoría Superior de la Federación, siempre ajustándose al Presupuesto de Egresos y a las disposiciones jurídicas aplicables.

Adicionalmente, el Auditor Superior se encuentra obligado a presentar de manera verificada y comprobada a la Cámara de Diputados, a través de la Comisión correspondiente, el informe sobre la aplicación de su presupuesto aprobado. Este informe debe presentarse en un plazo no mayor de treinta días después del cierre del ejercicio fiscal correspondiente.

¹⁷⁶ Fracción primera del artículo octavo del Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación

2.5.5.2.2. Elaboración del Reglamento Interior de la ASF, manuales de organización y procedimiento, y reglas generales aplicables a los procesos de fiscalización superior

El Auditor Superior de la Federación, también debe elaborar y dar a conocer a la Comisión de Vigilancia, el Reglamento Interior que establecerá las atribuciones y responsabilidades de cada una de sus unidades administrativas, así como las reglas y procedimientos a seguir en su funcionamiento y organización interna. Este reglamento debe ser remitido al Diario Oficial de la Federación para su publicación.

Además, debe elaborar los manuales de organización y procedimientos que sean necesarios para el correcto desempeño de sus funciones y que deben ser previamente conocidos por la Comisión y publicados en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo, la ASF debe expedir las Reglas de carácter general aplicables a los procesos de fiscalización superior por medios electrónicos, así como las normas de seguridad que deben ser implementadas en el manejo de la información.

2.5.5.2.3. Relacionadas con el personal de la ASF

Según lo establecido en el Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación, el Auditor Superior tiene la responsabilidad de designar al personal de mando superior de la ASF, el cual no debe haber sido sancionado con inhabilitación para ejercer un puesto o cargo público.

Por otro lado, debe expedir la política de remuneraciones, prestaciones y estímulos del personal de confianza de la Auditoría Superior de la Federación, la cual debe ajustarse a lo aprobado en el Presupuesto de Egresos correspondiente y a las disposiciones de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. (LFPRH)

Finalmente, le corresponde determinar los días no laborables de la ASF, lo cual debe ser publicado en el Diario Oficial de la Federación. Esto se hace con el

objetivo de establecer una adecuada organización laboral y garantizar el cumplimiento de las actividades y funciones de la Auditoría.

2.5.5.2.4. Celebración de convenios

El Auditor Superior de la Federación tiene la facultad de establecer acuerdos y convenios con entidades fiscalizadas y fiscalizadoras locales, municipios y alcaldías de la Ciudad de México, esto con el objetivo de apoyar y optimizar el proceso de fiscalización. Sin embargo, esta colaboración no debe interferir con su capacidad para llevar a cabo la fiscalización de manera directa.

Además, también puede celebrar acuerdos de colaboración con organismos nacionales e internacionales que agrupen a entidades de fiscalización superior homólogas, así como con otros organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), el Banco Mundial (BM), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). También puede establecer convenios con el sector privado, colegios de profesionales, instituciones académicas e instituciones de reconocido prestigio de carácter multinacional.

Finalmente, está facultado para celebrar acuerdos interinstitucionales con entidades extranjeras a efecto de fortalecer su labor fiscalizadora y realizar revisiones entre pares. Estos convenios permiten establecer mecanismos de cooperación y colaboración para el intercambio de información, conocimientos, y para llevar a cabo proyectos conjuntos en áreas de interés mutuo.

2.5.5.2.4.1. Cancelación de convenios

Una de las facultades exclusivas del Auditor Superior de la Federación es la de celebrar convenios con las Entidades de Fiscalización Superior Locales (EFSL), con el objeto de coordinar y fortalecer el trabajo de fiscalización a nivel nacional. No obstante, el titular de la ASF también cuenta con la facultad de cancelar estos convenios.

En 2021, el titular de la ASF tomó la decisión de cancelar algunos convenios celebrados con las EFSL, con la justificación de que estas no cuentan con

mecanismos homologados de fiscalización y que existen auditores locales que realizan una fiscalización deficiente y con vicios debido a la cercanía política respecto de los actores políticos de los estados partícipes en su designación. Esta situación generó preocupación entre los auditores locales de las 32 entidades, quienes alertaron a la Comisión de Vigilancia de la ASF sobre la posible impunidad de casos ya detectados y la posibilidad de más prácticas irregulares debido a la cancelación de estos convenios.

En su defensa, el titular de la ASF explicó que la decisión de cancelar los convenios no fue tomada de manera unilateral, sino que se basó en un análisis riguroso de los mecanismos de fiscalización de las EFSL y en la necesidad de fortalecer la coordinación y la eficacia de la fiscalización a nivel nacional. Además, argumentó que el número desigual de municipios en cada entidad hace que la fiscalización sea más compleja en algunos casos, lo que hace necesario contar con criterios homologados y coordinados a nivel nacional.

Es por ello que se considera necesario el establecimiento de mecanismos de reunión y mesas de análisis con los representantes de las Entidades de Fiscalización Superior de México, donde se puedan abordar mejoras a los procesos de fiscalización. En este sentido, se visualiza la celebración de reuniones como una herramienta útil para fortalecer los convenios ya existentes y que permitan la continua colaboración entre organismos fiscalizadores.

Asimismo, se estima necesario el establecimiento de procesos específicos para la cancelación, renovación y modificación de convenios de colaboración, otorgando certeza jurídica a los participantes de estos acuerdos. Es importante que los procesos fijados sean transparentes y que den pauta a la intervención de todos los actores del sistema de fiscalización, ya que la cancelación de convenios podría considerarse arbitraria si no se sigue un proceso definido que permita la participación de los representantes de las EFS y otros actores relevantes, como diputados federales y locales encargados de la vigilancia de estas entidades.

Finalmente, se afirma la necesidad de priorizar la negociación y el diálogo entre las partes en todo momento para evitar decisiones unilaterales y asegurar

que se respeten los derechos y obligaciones de cada una de las partes. Además, al establecer plazos claros y lineamientos precisos, se brinda certeza jurídica a los partícipes de estos convenios, lo que es fundamental para fomentar la confianza y la transparencia en el sistema de fiscalización. En última instancia, establecer un proceso claro y equitativo de cancelación de convenios puede ayudar a fortalecer la colaboración entre las entidades de fiscalización y a mejorar los procesos de fiscalización de los recursos públicos.

2.5.5.2.5. Aprobación del Programa Anual de Auditorías, Programa Anual de Actividades y el Plan Estratégico

El Auditor Superior de la Federación tiene la atribución exclusiva de aprobar el Programa Anual de Actividades, que es el documento que establece las acciones y tareas que llevará a cabo la institución durante el año fiscal correspondiente. Este programa debe incluir la definición de indicadores que permitan medir el progreso de cada actividad, desde su inicio hasta la culminación del proyecto final. Asimismo, debe contener las métricas y criterios para evaluar el desempeño de cada área en relación con sus objetivos específicos y para demostrar los resultados que se espera obtener. El programa debe considerar las necesidades establecidas por la Comisión de Vigilancia y las necesidades específicas de la entidad.

Deberá formular el Plan Estratégico, que es un documento que establece los objetivos y metas a largo plazo de la Auditoría Superior de la Federación, así como las estrategias y acciones que se llevarán a cabo para alcanzarlos. Este documento debe considerar las prioridades de la entidad, así como las tendencias y cambios en el entorno económico, político y social. Además, el plan estratégico debe ser un documento que debe ser revisado y actualizado periódicamente para asegurarse de que sigue siendo relevante y efectivo.

Finalmente, una de las atribuciones exclusivas más importantes del Auditor Superior de la Federación, es la aprobación del Programa Anual de Auditorías, que es la base de la labor fiscalizadora, pues establece la metodología, los procedimientos, la calendarización, los enfoques, y demás aspectos que se

seguirán para llevar a cabo las auditorías programadas. Este documento debe definir los objetivos, alcances y criterios de selección de las auditorías, así como los recursos materiales, humanos y tecnológicos que se necesitarán para realizarlas. También debe establecer los plazos de realización y los informes que se generarán al finalizar cada auditoría.

2.6. Proceso de fiscalización superior en la ASF

La fiscalización superior es fundamental para garantizar la transparencia y el correcto uso de los recursos públicos en México. Para llevar a cabo esta tarea, se requiere de un proceso riguroso y detallado que comprende varias etapas, desde la entrega de la Cuenta Pública por parte de la Cámara de Diputados a la Auditoría Superior de la Federación y la elaboración del Programa Anual de Auditorías; hasta la emisión del Informe Final del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública. En los siguientes apartados, se explicarán las etapas del proceso de fiscalización que lleva a cabo la Auditoría Superior de la Federación.

2.6.1. Entrega de la Cuenta Pública a la ASF

El artículo 74, fracción VI, párrafo tercero de la CPEUM, establece que la Cuenta Pública del ejercicio fiscal correspondiente deberá ser presentada a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de abril del año siguiente. Sin embargo, en caso de que se requiera ampliar el plazo de presentación, la prórroga no deberá exceder de 30 días naturales, y en tal supuesto, la Auditoría Superior de la Federación contará con el mismo tiempo adicional para la presentación del Informe General Ejecutivo del resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública.

La Cámara de Diputados es la encargada de revisar la Cuenta Pública¹⁷⁷ y para ello se auxilia de la Auditoría Superior de la Federación. En este sentido, la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados tiene la obligación de turnar la Cuenta Pública a la Comisión de Vigilancia a más tardar en dos días hábiles, contados a partir de su recepción. La Comisión a su vez, tendrá el mismo plazo para turnarla

¹⁷⁷ El fundamento jurídico se encuentra en la fracción VI del artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

a la Auditoría Superior de la Federación, quien es la encargada de revisar y fiscalizar las Cuentas Públicas del Gobierno Federal y emitir los informes correspondientes.

Es importante destacar que la Cuenta Pública es el documento que contiene la información sobre los ingresos, gastos y deudas del Gobierno Federal durante un ejercicio fiscal determinado.

2.6.2. Elaboración del Programa Anual de Auditorías

Posterior a la recepción de la Cuenta Pública, el proceso de fiscalización superior inicia con la elaboración del Programa Anual de Auditorías, que es parte de una fase de planificación general. Esto implica un análisis macroeconómico, presupuestal, financiero y programático que identifica los sectores, ramos, funciones, subfunciones y programas estratégicos y prioritarios.¹⁷⁸

Se consideran como insumos principales en esta etapa de elaboración del Programa Anual de Auditorías, el Plan Nacional de Desarrollo y los programas regionales, especiales, sectoriales e institucionales, así como los programas operativos anuales, la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación, así como los resultados obtenidos de su ejecución.¹⁷⁹

En la siguiente fase, se desarrolla una planificación específica que tiene como objetivo identificar los entes públicos que ejecutaron los programas estratégicos, y que deben ser auditados debido a los resultados alcanzados en su gestión. De manera simultánea, se consideran y evalúan detalladamente las áreas, actividades, proyectos y categorías de ingresos y gastos que tienen mayor importancia.

Las fases de planificación se desarrollan a partir del análisis de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, los Informes de Gobierno, los estudios técnicos de la Auditoría Superior de la Federación y del Centro de Estudios de Finanzas Públicas

¹⁷⁸ Manjarrez Rivera, Jorge, *La construcción democrática de la rendición de cuentas y la fiscalización en la administración pública de México*, México, Instituto de Administración Pública del Estado de Veracruz, 2003, p. 208.

¹⁷⁹ *Idem*.

de la Cámara de Diputados, diversas publicaciones sobre el entorno financiero y económico del país, entre otros.

El estudio de esta información permite la formulación de indicadores que determinan quiénes y qué se revisará. Estas medidas se crean mediante la aplicación de criterios de selección que tienen en cuenta la evaluación financiera, programática y presupuestaria, la importancia de la acción institucional, las revisiones anteriores y las áreas de riesgo.

Como última fase en esta etapa de planificación, la Auditoría Superior de la Federación utiliza ciertas reglas de decisión para conformar su Programa Anual de Auditorías, considerando la importancia, pertinencia y factibilidad. El análisis riguroso garantiza que los entes públicos y rubros de auditoría cumplan con las dos primeras reglas de decisión. Sin embargo, es importante destacar que la acción de la Auditoría Superior de la Federación está limitada por el número de auditores que conforman su fuerza laboral y por el monto de los recursos presupuestales asignados.

Una vez que se ha seleccionado el ente público y objeto de la revisión, se registran los datos e información en el Sistema de Control y Seguimiento de Auditorías (SICSA) que incluyen los objetivos, justificación y criterios de selección. A partir de esta información, se elabora el Programa Anual de Auditorías, que es aprobado exclusivamente por el Auditor Superior de la Federación. Posteriormente, se informa a la Cámara de Diputados a través de la Comisión de Vigilancia y se procede a la ejecución de las revisiones programadas¹⁸⁰, previamente notificadas a la entidad fiscalizada.

2.6.3. Notificación de la orden de auditoría

La orden de auditoría es un documento oficial emitido por la Auditoría Superior de la Federación en el que se establecen las acciones específicas que se llevarán a

¹⁸⁰ El fundamento legal del desarrollo de las labores de fiscalización se encuentra en el artículo 17 de la LFRCF, que establece las atribuciones de la ASF en relación con la fiscalización de la Cuenta Pública.

cabo durante una auditoría, incluyendo la naturaleza, el alcance, los objetivos y los criterios de selección aplicables a la revisión.

Esta orden se emite una vez que se ha llevado a cabo el proceso de planeación y selección de las revisiones a realizar, y por medio de esta, se notifica al ente fiscalizado correspondiente para que tome las medidas necesarias y proporcione la información y los documentos requeridos por la ASF para la realización de la auditoría. Además, la orden de auditoría establece los plazos para la entrega de información y la realización de las acciones específicas.

El oficio por el que se notifica la orden de auditoría debe contener información relevante, entre la que se encuentra: la identificación del ente público que será auditado; la cuenta pública sujeta a revisión; el fundamento constitucional y legal de la revisión; el periodo y la materia objeto de la auditoría; los objetivos y alcances; los procedimientos que se seguirán; fechas de inicio y fin de la auditoría; la designación del personal auditor que participará en el desarrollo de las labores de auditoría; la solicitud de que se notifique mediante oficio la designación de un representante de la entidad fiscalizada que funja como enlace con la ASF; y la firma del auditor responsable y de la autoridad que emite el oficio.

El objetivo principal de esta orden de auditoría es informar a la entidad fiscalizada sobre el inicio de las labores de revisión y establecer una comunicación con la misma, con el fin de facilitar la realización de los trabajos de auditoría.

2.6.4. Desarrollo de las auditorías

Para el desempeño de las auditorías, el personal auditor deberá identificarse plenamente, y en caso de haber modificaciones respecto del personal que participará, esto debió ser notificado mediante oficio y con anterioridad a la fecha de inicio de las labores de auditoría.

Durante la ejecución de la auditoría, se llevarán a cabo los procedimientos y pruebas de auditoría diseñados en la etapa de planificación. Estos procedimientos pueden incluir la revisión de los registros contables, la documentación soporte de

las operaciones financieras, entrevistas con los responsables de las áreas auditadas, entre otros.

Una vez que se han llevado a cabo los procedimientos y pruebas de auditoría, se evalúan los hallazgos encontrados. Posteriormente, se reunirá la información correspondiente, así como las pruebas adecuadas y relevantes que respalden las observaciones realizadas.

2.6.5. Resultados y observaciones preliminares

Antes de presentar los informes individuales, se informa a las entidades sujetas a fiscalización sobre los resultados finales de las auditorías y observaciones preliminares, con el fin de que puedan explicar y aclarar cualquier situación que se haya detectado.¹⁸¹ Cuando la Auditoría Superior de la Federación haya valorado las justificaciones, aclaraciones y demás información presentada por las entidades fiscalizadas, podrá determinar la procedencia de eliminar, rectificar o ratificar los resultados y las observaciones preliminares.¹⁸²

De acuerdo con la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, en las reuniones en las que se dé a conocer a las entidades fiscalizadas la parte que les corresponda de los resultados y observaciones preliminares que se deriven de la revisión de la Cuenta Pública, se les citará por lo menos con 10 días hábiles de anticipación. La citación deberá ir acompañada de los resultados y observaciones preliminares de las auditorías practicadas, los cuales deberán ser remitidos a las entidades fiscalizadas con la misma anticipación.

Si la entidad fiscalizada estima necesario presentar información adicional, podrá solicitar a la Auditoría Superior de la Federación un plazo de hasta 7 días hábiles más para su exhibición. En dichas reuniones, las entidades fiscalizadas podrán presentar las justificaciones y aclaraciones que estimen pertinentes.

¹⁸¹ El fundamento se encuentra en los artículos 18 y 20 de la LFRCF, que establecen que la Auditoría Superior de la Federación podrá convocar a las entidades fiscalizadas a las reuniones de trabajo, para la revisión y presentación de los resultados preliminares.

¹⁸² Revisar la Normativa para la Fiscalización Superior.

Adicionalmente, la Auditoría Superior de la Federación les concederá un plazo de 5 días hábiles para que presenten argumentaciones adicionales y documentación soporte, misma que deberá ser valorada por esta última para la elaboración de los Informes individuales.

Es importante mencionar que estas disposiciones buscan garantizar el derecho de las entidades fiscalizadas a presentar sus argumentos y aclaraciones antes de que se emitan los Informes finales, promoviendo el debido proceso.

En caso de que la ASF considere que las entidades fiscalizadas no aportaron elementos suficientes para atender las observaciones preliminares correspondientes, deberá incluir en el apartado específico de los informes individuales una síntesis de las justificaciones, aclaraciones y demás información presentada por dichas entidades. La inclusión de esta síntesis tiene como objetivo mostrar de manera clara y transparente las acciones tomadas por la ASF ante las observaciones preliminares y la información presentada por las entidades fiscalizadas.

Es importante destacar que la inclusión de esta síntesis no exime a las entidades fiscalizadas de su responsabilidad en la atención y subsanación de las observaciones y hallazgos detectados en la auditoría, ni tampoco limita la facultad de la ASF para emitir las observaciones y recomendaciones que considere pertinentes.

2.6.6. Informes individuales

Estos informes contienen información detallada sobre los hallazgos detectados en la auditoría, así como las observaciones y recomendaciones para mejorar la gestión financiera y la transparencia en el uso de los recursos públicos.

Los informes individuales correspondientes a la revisión de la Cuenta Pública de los dos primeros trimestres del ejercicio fiscal correspondiente deberán ser entregados a la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Vigilancia

de la Auditoría Superior de la Federación, el último día hábil de los meses de junio y octubre.¹⁸³

Es importante mencionar que estos plazos son fundamentales, ya que permiten a la Cámara de Diputados contar con la información necesaria para su análisis y evaluación en tiempo y forma, así como para la toma de decisiones en la asignación de recursos públicos en el siguiente ejercicio fiscal. A continuación, se desarrolla el contenido de los informes individuales de auditoría que emite la ASF:

- **Introducción:** En esta sección se presentan los criterios de selección, el objetivo y el alcance de la auditoría, la metodología utilizada para su realización y el dictamen de la revisión.
- **Datos del personal:** En este apartado se encuentran los datos de identificación del personal auditor que participó en la revisión.
- **Cumplimiento:** En caso de aplicar, se establecerá un apartado que refiera al cumplimiento por parte de la entidad fiscalizada a la Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos, de la Ley Federal de Deuda Pública, la Ley de Coordinación Fiscal, de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, y demás disposiciones jurídicas.
- **Resultados de la fiscalización efectuada:** En esta sección se presentan los hallazgos detectados durante la auditoría, así como los resultados de las pruebas y procedimientos de auditoría aplicados. Estos hallazgos pueden ser de diferentes tipos, como irregularidades en la gestión financiera, falta de comprobación de gastos, incumplimiento de normas y regulaciones, entre otros.
- **Observaciones y recomendaciones:** En esta sección se presentan las observaciones y recomendaciones para mejorar la gestión financiera y la transparencia en el uso de los recursos públicos, con base en los hallazgos detectados en la auditoría.
- **Respuesta de la entidad auditada:** En esta sección se presenta la respuesta de la entidad auditada a las observaciones y recomendaciones emitidas por la ASF. La entidad auditada puede aceptar o rechazar las observaciones y

¹⁸³ Castaño, Paulina y Ugarte Alejandro, op. cit., p. 4.

recomendaciones, y en caso de que las acepte, deberá presentar un plan de acción para su implementación.

- Conclusiones: En esta sección se presentan las conclusiones de la auditoría, con base en los hallazgos, observaciones y recomendaciones presentados en el informe.
- Anexos: En esta sección se incluyen los anexos que complementan la información presentada en el informe, como documentación de soporte de las pruebas de auditoría realizadas.

2.6.7. Informe del estado que guarda la solventación de observaciones a las entidades fiscalizadas

La ASF debe presentar informes sobre el estado de la solventación de observaciones a las entidades fiscalizadas para cada uno de los Informes Individuales que se deriven de sus funciones de fiscalización. Estos informes serán semestrales y deberán presentarse a más tardar el 1 de mayo y el 1 de noviembre de cada año. Estos informes también se publicarán en la página de Internet de la ASF

Cada informe incluirá los montos resarcidos a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y dará a conocer y el estado de las recomendaciones, solicitudes de aclaración, el número de pliegos de observaciones emitidos, su estatus procesal y las causas que los motivaron, así como el seguimiento específico de las promociones de los informes de presunta responsabilidad administrativa. Además, se proporcionará información actualizada sobre el número de denuncias penales presentadas, las causas que las motivaron, las razones sobre su procedencia o improcedencia, así como las penas impuestas, si es el caso.

2.6.8. Atención de las recomendaciones y acciones promovidas

El titular de la Auditoría Superior de la Federación deberá enviar a las entidades fiscalizadas el informe individual con las acciones y recomendaciones correspondientes en un plazo de 10 días hábiles después de que este haya sido entregado a la Cámara.

Las entidades fiscalizadas tendrán 30 días hábiles para presentar la información necesaria y hacer las consideraciones pertinentes. La notificación del informe individual formalmente promoverá y notificará las acciones y recomendaciones contenidas en este, excepto en casos específicos como el informe de presunta responsabilidad administrativa, las denuncias penales y de juicio político, que serán notificadas a los presuntos responsables según las leyes que regulan los procedimientos respectivos.

Dentro de los 30 días hábiles posteriores a la notificación del informe individual, la entidad fiscalizada tendrá la posibilidad de presentar la información y documentación requerida para dar atención a las observaciones hechas, por lo que, a partir de la recepción de respuesta, la Auditoría Superior de la Federación deberá pronunciarse en un plazo de 120 días hábiles, y de no hacerlo, se tendrán por atendidas las acciones y recomendaciones realizadas.

En el caso de que la entidad fiscalizada no presente respuesta alguna, la ASF deberá pronunciarse en ese sentido una vez concluido el plazo para atender las observaciones hechas, para lo cual operarán los 120 días hábiles.

En relación con la información enviada por la entidad fiscalizada, la ASF deberá realizar un listado de esta en las cédulas de análisis correspondientes a cada acción. En el supuesto de que la entidad fiscalizada haya presentado información posterior al plazo de respuesta, el auditor responsable de dar seguimiento no se encontrará obligado a tomarla en cuenta para la solventación de la acción, pero si deberá considerarla en la cédula de análisis, con la mención específica de que no fue valorada, toda vez que fue enviada extemporánea al plazo legal de respuesta.

La Auditoría Superior de la Federación deberá enviar un informe final a la Cámara de Diputados, dentro de los 30 días siguientes al término de los 120 días hábiles que tiene para pronunciarse sobre la respuesta de las entidades

fiscalizadas, el cual contendrá las recomendaciones correspondientes a la Cuenta Pública que se encuentre en revisión.¹⁸⁴

2.6.9. Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública

El producto final del trabajo de la Auditoría Superior de la Federación es el Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública¹⁸⁵, que deberá contener un resumen de las auditorías practicadas y las observaciones realizadas; las áreas principales identificadas con un factor de riesgo; un resumen de los resultados de la fiscalización y revisión del gasto federalizado, las participaciones federales y la evaluación de la deuda fiscalizable; además deberá proporcionar un análisis de los gastos públicos auditados, y deberá indicar la cantidad proporcional de gastos en relación al ejercicio de los poderes de la Unión, la Administración Pública Federal, el gasto federalizado y el ejercido por órganos constitucionales autónomos; contendrá también, en caso de que se detecten observaciones relevantes durante la auditoría, sugerencias para modificar disposiciones legales con el fin de mejorar la gestión financiera y el desempeño de las entidades fiscalizadas; por último, se incluirá un análisis de las proyecciones de las finanzas públicas, tal como se establecen en los Criterios Generales de Política Económica, y se compararán con los datos observados al final del ejercicio fiscal correspondiente.

La Auditoría Superior de la Federación tiene hasta el 20 de febrero del año siguiente a la presentación de la Cuenta Pública para presentar el Informe General correspondiente a la Cámara de Diputados a través de la Comisión de Vigilancia, el cual será de carácter público. La Cámara proporcionará copias del Informe General al Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción y al Comité de Participación Ciudadana.

¹⁸⁴ Revisar el párrafo tercero del artículo 42 de la LFRCF.

¹⁸⁵ Antes denominado Informe del Resultado.

2.6.10. Conclusión a la revisión de la Cuenta Pública

La Comisión de Vigilancia llevará a cabo una evaluación de los informes individuales, así como de los informes específicos y el Informe General, y los remitirá a la Comisión de Presupuesto. Para ello, la Comisión puede solicitar la opinión de las comisiones ordinarias de la Cámara sobre aspectos o contenidos específicos de los informes, de acuerdo con la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y el Reglamento Interior de la Cámara de Diputados. Durante el análisis, la Comisión podrá incluir las sugerencias realizadas por la ASF para modificar disposiciones legales que busquen mejorar la gestión financiera y el desempeño de las entidades fiscalizadas, en la medida en que las juzgue apropiadas.

En caso de que la Comisión de Vigilancia lo solicite, el Auditor Superior y su equipo deberán presentar, aclarar o ampliar el contenido del Informe General, siempre y cuando no se revele información reservada o parte de una investigación. Esto no se considerará como una modificación del Informe General. También se podrá solicitar la comparecencia del titular de la ASF y de otros servidores públicos que participaron en el proceso de fiscalización superior.

Finalmente, la Comisión de Presupuesto examinará el Informe General, el análisis realizado por la Comisión de Vigilancia y el contenido de la Cuenta Pública. Luego, presentará un dictamen que deberá ser sometido a votación por el Pleno, antes del 31 de octubre del año siguiente a la presentación de la Cuenta Pública. El dictamen debe incluir un análisis detallado del contenido, basado en las conclusiones técnicas del Informe General y en las discusiones técnicas realizadas en la Comisión. Además, el dictamen debe incluir una sección de antecedentes que contenga el análisis realizado por la Comisión. Es importante destacar que la aprobación del dictamen no detiene el proceso de las acciones iniciadas por la Auditoría Superior de la Federación, las cuales continuarán su

procedimiento según lo establecido en la LFRCF.¹⁸⁶ La figura 3 muestra de manera general el proceso de fiscalización.

Figura 3. Proceso de fiscalización superior.

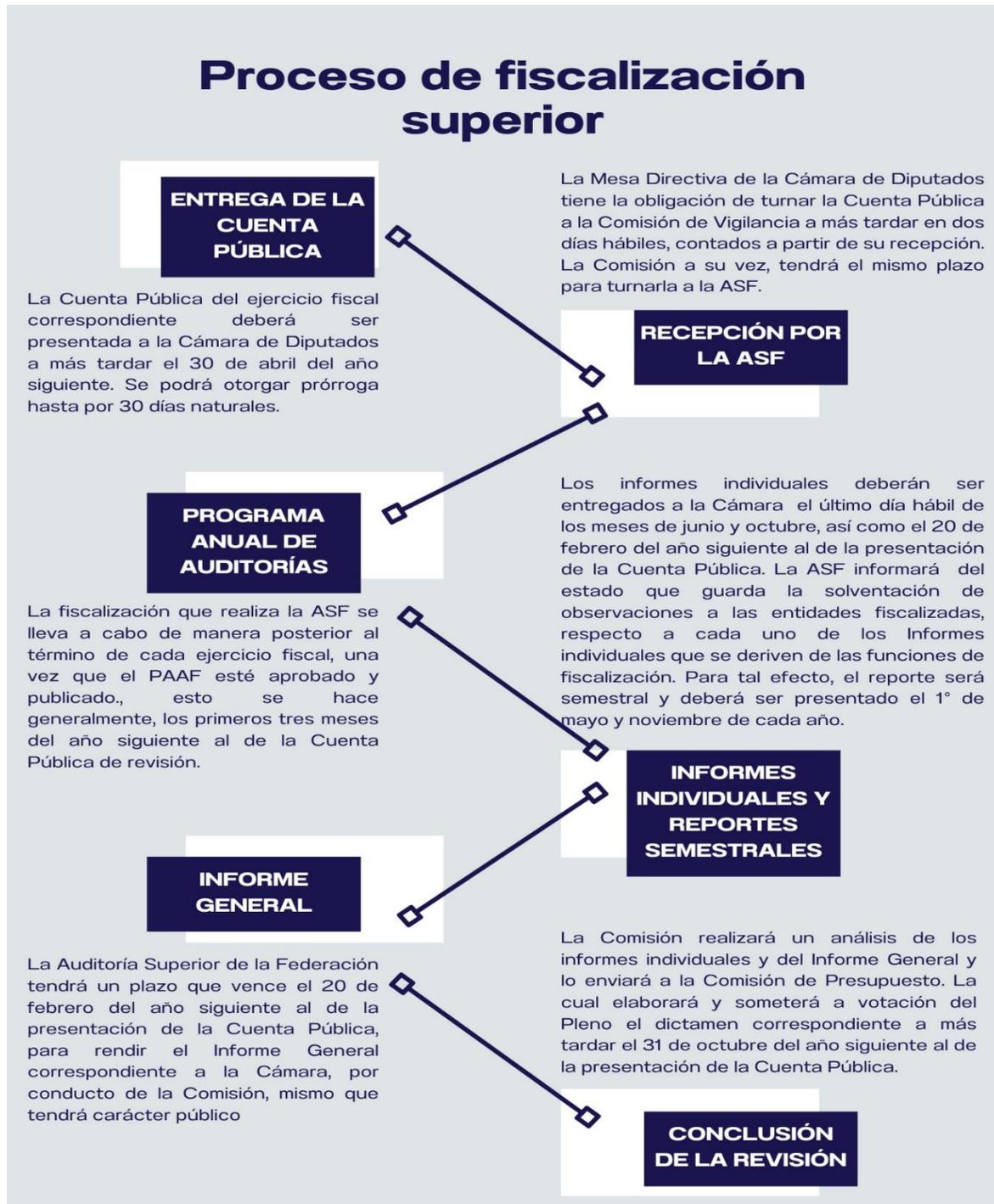


Figura 3. Fuente: Elaboración propia.

¹⁸⁶ Revisar el artículo 46 de la LFRCF.

2.7. Programa Anual de Auditorías

La Auditoría Superior de la Federación fiscaliza la Cuenta Pública mediante auditorías que son practicadas a los Poderes de la Federación, es por ello que su planeación y organización parte de la elaboración del Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización Superior (PAAF), que es el documento técnico-jurídico expedido, aprobado, publicado y ejecutado por la Auditoría Superior de la Federación.

Este PAAF contiene la programación de las diversas auditorías a realizar, la entidad a ser fiscalizada, el rubro a auditar y el enfoque con el que se llevará a cabo dicha fiscalización, en pocas palabras este Programa Anual es el eje rector de las actividades de revisión de la Auditoría Superior de la Federación. Tiene por objeto realizar en el plazo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, la revisión y fiscalización correspondiente a la Cuenta Pública del período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Cabe mencionar que la autorización del PAAF es una atribución no delegable del titular de la ASF, por lo que, con independencia de las determinaciones del Grupo de Programación¹⁸⁷, es el Auditor Superior de la Federación el encargado de su aprobación, así como de las modificaciones que sean realizadas al mismo.

El PAAF es un instrumento fundamental para la fiscalización superior, ya que permite planificar y ejecutar las auditorías que serán practicadas a las entidades fiscalizadas. Este programa es una herramienta que permite el establecimiento de objetivos y prioridades, definir el alcance y el enfoque de las auditorías que serán practicadas, así como determinar los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo.

La relevancia del PAAF radica en que permite a la ASF llevar a cabo su función fiscalizadora de manera efectiva. Al establecer un plan de trabajo para el

¹⁸⁷ Es el grupo colegiado encargado de discutir y analizar las propuestas de auditoría, lo que permite la valoración de su pertinencia, importancia y factibilidad.

año, la ASF puede identificar y enfocarse en las áreas de mayor riesgo¹⁸⁸ o impacto, lo que garantiza una fiscalización en áreas concretas. Además, el programa también permite una mejor asignación de recursos, ya que se pueden definir las necesidades de personal, equipo y presupuesto para cada auditoría.

Por otro lado, este PAAF fomenta una cultura de transparencia y rendición de cuentas. Al publicar el programa, la ASF está informando a la sociedad y a las entidades auditadas sobre las auditorías que se realizarán en el año. Lo que es beneficioso para las entidades fiscalizadas, pues al conocer el contenido del Programa Anual de Auditorías, previo a la realización de estas, permite reunir la información necesaria sobre los temas que serán objeto de auditoría y prepararse adecuadamente para proporcionar la documentación requerida.

La divulgación del PAAF también permite a las entidades fiscalizadas y a la sociedad en general monitorear el desempeño de la ASF y verificar si las auditorías se están enfocando en áreas de mayor riesgo y de mayor impacto para el país. Además, al conocer previamente el contenido del programa, las entidades fiscalizadas pueden identificar posibles áreas de mejora en su gestión y tomar medidas preventivas para corregir posibles errores o irregularidades.

2.7.1. Aprobación del Programa Anual de Auditorías. Facultad exclusiva del Auditor Superior de la Federación

Aunque el Programa Anual de Auditorías es una herramienta crucial para la Auditoría Superior de la Federación (ASF), puede argumentarse que el hecho de que su aprobación sea una atribución exclusiva del Auditor Superior puede limitar la participación y el aporte de otros actores relevantes.

En primer lugar, es importante destacar que el PAAF es un instrumento clave para la fiscalización de los recursos públicos y, por lo tanto, su elaboración debe ser lo más exhaustiva y representativa posible. Sin embargo, al ser su aprobación, atribución exclusiva del auditor superior, no se toman en cuenta las opiniones y puntos de vista de ciudadanos, legisladores, órganos de control interno de las

¹⁸⁸ Avendaño, Fernanda, Campos, Natalia y Carriles, Santiago, *op. cit.*, p. 6.

dependencias, entre otros. Esto puede limitar la perspectiva y el enfoque de las auditorías, así como la identificación de riesgos y áreas críticas que podrían ser pasados por alto.

Por otro lado, el hecho de que la elaboración del PAAF sea una atribución exclusiva del auditor superior puede afectar la confianza en la función fiscalizadora pues podría generarse la percepción de que el programa se elabora de manera unilateral y que no se toman en cuenta las necesidades y demandas de la sociedad.

La participación ciudadana es fundamental en el establecimiento de un proceso transparente y democrático en la fiscalización pública. Al permitir la participación de los ciudadanos, la ASF puede obtener una perspectiva más amplia de las necesidades y preocupaciones de la sociedad, lo que puede ser de gran ayuda en la identificación de áreas críticas en el uso de los recursos públicos.

La participación de los legisladores, por su parte, puede aportar una serie de beneficios importantes. En primer lugar, los legisladores tienen la capacidad de identificar y priorizar áreas que requieren mayor atención. Al tener conocimiento de las necesidades de sus electores y de las problemáticas de su región, pueden proponer temas y áreas específicas que requieran mayor atención y control. En segundo lugar, al permitir la intervención de legisladores en el proceso de elaboración del plan anual de auditorías se fomenta la rendición de cuentas. Al estar involucrados en el proceso, los legisladores pueden dar seguimiento y monitorear el avance de las auditorías correspondientes a su área de interés, lo que aumenta la probabilidad de que se implementen las recomendaciones que surjan de las mismas. Además, su participación también aumenta la percepción de transparencia en el proceso de fiscalización, lo que contribuye a la construcción de una sociedad más informada y participativa en la vigilancia del gasto público.

Los órganos de control interno de las dependencias, por su parte, pueden proporcionar información valiosa sobre las deficiencias en los procesos internos de control, lo que puede ayudar a la ASF a mejorar la eficacia de sus actividades de revisión.

La apertura de la Auditoría Superior de la Federación en permitir la participación de otros actores no afecta en ninguna manera su independencia y autonomía, sino que contribuye a la transparencia y rendición de cuentas en el uso y fiscalización de los recursos públicos.

2.7.2. Falta de transparencia en la metodología empleada al definir y modificar el Programa Anual de Auditorías

En los últimos años, la academia y diversos órganos de la sociedad civil han externado su creciente preocupación por la falta de transparencia en la definición y modificación del Programa Anual de Auditorías elaborado por la ASF. En particular, la organización México Evalúa¹⁸⁹ ha señalado la necesidad de contar con un proceso más claro y transparente que permita a la sociedad civil y a la población en general conocer las prioridades y los criterios utilizados para definir los temas a auditar.

Esta preocupación se basa en el hecho de que el PAAF es un instrumento clave para garantizar la rendición de cuentas. Su definición y modificación deben ser realizadas de manera objetiva y considerando criterios técnicos, esto para garantizar que se aborden los temas más relevantes y se identifiquen los riesgos más importantes en el uso de los recursos públicos. Sin embargo, la falta de transparencia en la metodología empleada para definir y modificar el PAAF ha generado dudas y desconfianza en la sociedad civil sobre la eficacia de este instrumento.

Tras analizar la evolución del Programa desde la reforma de 2016 y las cuentas públicas bajo sus nuevas facultades, México Evalúa encontró que la ASF modificó el 23.4% de las 5,629 auditorías realizadas hasta junio de 2020. La modificación del PAAF tiene un impacto significativo en la cobertura y alcance de la labor de fiscalización. En comparación con la fiscalización de 2018, la ASF realizó un 29% menos de auditorías en la cuenta pública de 2019 debido a la

¹⁸⁹ México Evalúa, “La ASF y la fiscalización superior en tiempos de mayorías”, México, marzo de 2021, [en línea], <<https://www.mexicoevalua.org/mexicoevalua/wp-content/uploads/2020/10/2020-10-28-anticorrupcion-asfyfiscalizacion-1.pdf>>, [consulta: abril, 2023].

modificación del PAAF en junio de 2020. El ajuste del PAAF puede modificar los enfoques y alcances de las auditorías. Sin embargo, no existen reglas para la rendición de cuentas sobre estas decisiones, lo que restringe la explicación pública sobre la definición del plan.

Ante esta situación, México Evalúa ha expuesto la necesidad contar con una metodología más clara y transparente para la definición y modificación del PAAF. En particular, esta organización ha señalado la importancia de contar con un proceso participativo que permita la inclusión de las demandas y necesidades de la sociedad civil en la definición de los temas a auditar. Asimismo, se ha destacado la importancia de contar con criterios técnicos claros y objetivos para la definición de los temas a auditar, que permitan identificar los riesgos más relevantes.

2.8. Tipos de auditorías

Previamente se hizo un estudio de las diversas atribuciones y actividades de control y evaluación que lleva a cabo la Auditoría Superior de la Federación. Entre ellas, se destaca que la principal herramienta con que cuenta la ASF para llevar a cabo su labor fiscalizadora es la realización de auditorías. Por esta razón, en los siguientes apartados se analizarán los tipos de auditorías que son practicadas, así como los enfoques de estas. Además, se examinarán las metodologías y los objetivos que se persiguen con cada una de ellas, con el propósito de comprender mejor la labor que desarrolla esta institución.

2.8.1. Auditoría de cumplimiento financiero

La auditoría de cumplimiento financiero es uno de los tipos de auditoría que practica la ASF. Esta auditoría tiene como objetivo verificar que la recaudación, captación, administración, ejercicio y aplicación de recursos aprobados por el Congreso se hayan realizado de acuerdo con la normativa correspondiente y que su manejo y registro financiero haya sido correcto. En otras palabras, se busca

evaluar si las instituciones y entidades que manejan recursos públicos han cumplido con las disposiciones legales y reglamentarias en materia financiera.¹⁹⁰

Para llevar a cabo la auditoría de cumplimiento financiero, la ASF aplica diferentes enfoques y metodologías, como la revisión de los estados financieros, el análisis de la gestión financiera, la revisión de la documentación y la realización de pruebas específicas. Estas técnicas permiten evaluar si se han cumplido las normas y procedimientos establecidos en la administración y ejercicio de los recursos públicos.

La auditoría de cumplimiento financiero practicada por la Auditoría Superior de la Federación tiene cinco enfoques o modalidades principales: la auditoría de inversiones físicas, la auditoría forense, la auditoría a las tecnologías de la información y comunicaciones, la auditoría a los sistemas de control interno y la auditoría al gasto federalizado. Estos enfoques permiten evaluar de manera exhaustiva el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en la gestión de los recursos públicos.

2.8.1.1. Auditoría de inversiones físicas

La auditoría de cumplimiento financiero con enfoque en inversiones físicas es uno de los cinco enfoques principales de la auditoría de cumplimiento financiero practicada por la Auditoría Superior de la Federación en México. Esta modalidad se enfoca en la revisión de los procesos de adquisición y el desarrollo de las obras públicas, con el objetivo de evaluar la justificación de las inversiones, el cumplimiento de los estándares de calidad previstos, la razonabilidad de los montos invertidos, así como la conclusión de las obras en tiempo y forma.¹⁹¹

En la auditoría de cumplimiento financiero con enfoque en inversiones físicas, se realizan pruebas de cumplimiento para determinar si se han cumplido las disposiciones legales y reglamentarias en la gestión de los recursos públicos destinados a las inversiones físicas. Para ello, se analizan los procesos de adquisición, la planeación y desarrollo de las obras, el registro contable, así como

¹⁹⁰ Castaño, Paulina y Ugarte Alejandro, *op. cit.*, p. 5.

¹⁹¹ *Idem.*

la evaluación del desempeño de los contratistas y supervisores de obra. En caso de detectar irregularidades o incumplimientos, se pueden emitir observaciones, recomendaciones o sanciones para corregir y prevenir futuras prácticas inadecuadas en la gestión de los recursos públicos destinados a las inversiones físicas. De esta manera, se busca garantizar la transparencia y la rendición de cuentas en el manejo de los recursos públicos destinados a la infraestructura y desarrollo del país.

2.8.1.2. Auditoría forense

Las auditorías forenses son aquellas practicadas por la ASF con el propósito de investigar presuntos actos irregulares que pudieran haber ocurrido en el uso de los recursos públicos federales. Este enfoque de auditoría y de investigación consiste en la revisión rigurosa y pormenorizada de procesos, hechos y evidencias, con el fin de documentar la existencia de presuntos actos irregulares.¹⁹²

La auditoría forense se enfoca en la detección y documentación de irregularidades como malversación de fondos, fraude, corrupción y otros actos ilegales¹⁹³ relacionados con el manejo de los recursos públicos. Para ello, se realiza una revisión exhaustiva de la información financiera, los registros contables, los contratos, las facturas y cualquier otra evidencia relacionada con la posible irregularidad.

En caso de detectarse alguna irregularidad, se procede a realizar una investigación más profunda, en la que se recaba más información y se obtienen pruebas adicionales. Con base en la documentación obtenida, se emiten informes y recomendaciones para que las autoridades competentes inicien las acciones legales correspondientes, y se establezcan mecanismos de control y prevención de futuros actos ilegales en el uso de los recursos públicos federales.

¹⁹² *Idem.*

¹⁹³ La normativa para la fiscalización superior establece que este tipo de auditoría debe examinar minuciosamente los procesos, hechos y pruebas para identificar cualquier acción u omisión que pueda ser considerada irregular o ilegal.

2.8.1.3. Auditoría a las tecnologías de la información y comunicaciones

La Auditoría Superior de la Federación también realiza la auditoría a las Tecnologías de la Información y Comunicaciones (TICs), la cual conlleva la revisión de las adquisiciones, la administración, el aprovechamiento de sistemas e infraestructuras, la calidad de los datos y la seguridad de la información de las entidades públicas.¹⁹⁴

Esta auditoría se enfoca en verificar si las entidades públicas han cumplido con las políticas y normas establecidas para el uso y manejo de las TICs, asegurando su correcta adquisición, implementación, operación y mantenimiento, así como la seguridad de la información que se maneja.

Entre los aspectos que se revisan se encuentran el uso eficiente y efectivo de los recursos tecnológicos, la adecuación de los sistemas y aplicaciones utilizados, la protección de la información y la privacidad de los datos personales, el cumplimiento de la normativa en materia de seguridad cibernética, la calidad de los servicios, sistemas, así como la actualización y mejora continua de los sistemas y aplicaciones.¹⁹⁵

La auditoría a las TICs es de vital importancia en la actualidad debido a la creciente dependencia de las entidades públicas a las tecnologías de la información y comunicaciones, y el riesgo cada vez mayor de ciberataques y filtraciones de información. Su realización permite detectar posibles vulnerabilidades en la gestión de las TICs y establecer medidas preventivas y correctivas para mejorar la seguridad y eficiencia de su uso.

2.8.1.4. Auditoría a los sistemas de control interno

La Auditoría Superior de la Federación practica auditorías a los sistemas de control interno. Este tipo de auditorías tienen como objetivo evaluar las políticas,

¹⁹⁴ *Idem.*

¹⁹⁵ Morales Uribe, Joaquín Ruperto, "Auditoría de tecnologías de información", Revista *Investigación administrativa*, México, núm. 87, agosto-diciembre de 2000, [en línea], <<https://www.ipn.mx/assets/files/investigacionadministrativa/docs/revistas/87/ART9.pdf>>, [consulta: abril, 2023].

los procesos y las actividades que aseguran el cumplimiento de los objetivos institucionales.¹⁹⁶

Esta auditoría se enfoca en revisar la eficacia de los sistemas de control interno implementados por las entidades públicas.¹⁹⁷ Entre los aspectos que se revisan se encuentran la planificación y ejecución de las actividades de control interno, la definición de políticas y procedimientos, la asignación y separación de funciones, la identificación y evaluación de riesgos, la capacitación y entrenamiento del personal encargado de los procesos, la revisión y seguimiento de las actividades y los controles implementados, entre otros.

La auditoría a los sistemas de control interno permite identificar posibles debilidades en los sistemas de control interno implementados y establecer medidas preventivas y correctivas para fortalecer su eficacia y mejorar la gestión de los recursos públicos.

2.8.1.5. Auditoría al gasto federalizado

La auditoría al gasto federalizado¹⁹⁸ es una de las modalidades más importantes de los tipos de auditoría que practica la Auditoría Superior de la Federación, ya que se enfoca en fiscalizar la correcta utilización de los recursos y el cumplimiento de metas y objetivos de los fondos y programas financiados con recursos federales transferidos a estados y municipios. Estos recursos están destinados a rubros de gran importancia social como educación, salud, creación de infraestructura básica, abatimiento de la pobreza y seguridad pública.

La auditoría al gasto federalizado también implica revisar las participaciones federales¹⁹⁹, lo que implica un seguimiento muy riguroso de los recursos que se transfieren a los estados y municipios para que puedan cumplir con sus

¹⁹⁶ Castaño, Paulina y Ugarte Alejandro, *op. cit.*, p. 5.

¹⁹⁷ Avendaño, Fernanda, Campos, Natalia y Carriles, Santiago, *op. cit.*, p. 6.

¹⁹⁸ El gasto federalizado es la parte más importante del gasto que realiza el gobierno federal y representa la principal fuente de ingresos para los estados. Este tipo de gasto se divide en cuatro categorías: aportaciones, que son transferencias que están etiquetadas para un fin específico; participaciones, que son transferencias no etiquetadas; subsidios; y convenios que se firman entre la federación y otros órdenes de gobierno.

¹⁹⁹ Marco de Referencia General del Gasto Federalizado, Cuenta Pública 2019. Auditoría Superior de la Federación.

obligaciones. Se busca garantizar que estos recursos se utilicen de manera eficiente y efectiva, y que se cumpla con las normas y regulaciones establecidas para su manejo. En este sentido, la Auditoría Superior de la Federación tiene un papel fundamental en la fiscalización del gasto público y en la rendición de cuentas del gobierno en todos los niveles.²⁰⁰

2.8.2. De desempeño

Las auditorías de desempeño son una revisión exhaustiva de las políticas públicas, con el objetivo de evaluar su eficacia, eficiencia y economía, y no están sujetas a la revisión de la Cuenta Pública, pues se orientan principalmente a la evaluación del cumplimiento de metas y objetivos contenidos en los programas gubernamentales.²⁰¹

Estas auditorías proporcionan una valoración objetiva y transparente de la consistencia y efectividad de las políticas públicas, y son capaces de identificar problemas y generar soluciones. A través de estas auditorías, se pueden identificar tanto las fortalezas como las debilidades de una política pública, lo que permite a los gobiernos ponderar si una acción gubernamental ha tenido éxito o debe replantearse. Además, ofrecen una evaluación imparcial y transparente de cómo se están llevando a cabo las políticas públicas, con la finalidad de reducir los costos y maximizar los recursos disponibles, así como de alcanzar los objetivos establecidos y medir el impacto en la sociedad y la economía del país.

²⁰⁰ Lambarri, Ana, Valdés, Fernando y Guadarrama, Manuel, “Diagnóstico IMCO, Hablemos de auditorías: gasto federalizado”, Instituto Mexicano para la Competitividad A.C., México, marzo de 2021, [en línea], <https://imco.org.mx/wpcontent/uploads/2021/03/20210311_HablemosDeAuditori%CC%81as_documento.pdf>, [consulta: abril, 2023].

²⁰¹ Martínez Jiménez, Valeria, “Auditoría al desempeño en el sector público”, Comisiones Universitarias, Colegio de Contadores Públicos de México A.C., México, núm. 5, octubre de 2021, [en línea], <https://www.contadoresmexico.org.mx/Biblioteca/DescargarArchivo?d=OBysE1TJfOMZiNqB8NAkA%3D%3D&p=SuuxLVuOZbreTkiE8_SNg%3D%3D&i=SJsJ_nhGgK160o3MQx9Ctg%3D%3D>, [consulta: abril, 2023].

2.8.3. Auditorías con enfoque combinado

La Auditoría Superior de la Federación lleva a cabo auditorías con enfoque combinado, las cuales implican la revisión de distintos aspectos de la gestión pública, integrando en una sola revisión aspectos financieros, legales, operativos y de desempeño.

En este tipo de auditorías, se busca evaluar tanto la legalidad como el uso adecuado de los recursos públicos en los programas y proyectos de gobierno. Además, también se evalúa el impacto de las políticas públicas implementadas y se identifican áreas de mejora para incrementar la eficacia en la consecución de los objetivos del gobierno.

Las auditorías con enfoque combinado que realiza la ASF implican la revisión de la documentación y registros contables y financieros, así como la realización de entrevistas a los responsables de la gestión pública. También se llevan a cabo evaluaciones de la gestión y el desempeño de los servidores públicos, y se evalúa el grado de cumplimiento de los objetivos y metas establecidos en los planes y programas de gobierno.

2.9. Panorama actual de la fiscalización superior en México

En los últimos años, la fiscalización superior se ha fortalecido, permitiéndole a las instituciones encargadas de esta función, la realización de revisiones más exhaustivas, así como el mejoramiento de su capacidad técnica y operativa. Además, se han implementado nuevas herramientas tecnológicas para la detección y prevención de irregularidades en la gestión pública, tales como el uso de plataformas digitales y análisis de datos masivos. A pesar de estos avances, aún existen desafíos en materia de fiscalización, como la necesidad de una mayor coordinación entre los distintos órganos de control y la necesidad de fortalecer los mecanismos de detección de casos de corrupción. En este sentido, es fundamental seguir impulsando la mejora de la fiscalización y el fortalecimiento de las instituciones encargadas de combatir la corrupción en México.

2.9.1. La corrupción en México

La corrupción es un fenómeno que afecta a la mayoría de las sociedades en todo el mundo, y México no es la excepción. Este problema se manifiesta de diversas formas, desde actos cotidianos de corrupción hasta grandes escándalos que involucran a instituciones y altos funcionarios públicos. La corrupción es un problema complejo que no solo se limita al actuar de los individuos, sino que también se refleja en la estructura y funcionamiento de las instituciones.²⁰²

Algunos autores argumentan que la corrupción es parte inherente de la naturaleza humana, mientras que otros sostienen que se debe a factores estructurales. Independientemente de las causas, la corrupción es un problema que socava la confianza en las instituciones y el Estado de Derecho, y tiene graves consecuencias para el bienestar y el desarrollo de la sociedad.²⁰³

El ex titular de la Auditoría Superior de la Federación, el maestro Juan Manuel Portal Martínez, considera que la corrupción no es un comportamiento natural en las relaciones humanas. Al respecto comenta que la variación en los índices de corrupción por países muestra que el grado de incidencia de este problema depende de muchos factores, por lo que se deben evitar argumentos fatalistas, como que la corrupción es incorregible o funcional en cierta medida y, por lo tanto, tolerable.²⁰⁴

De acuerdo con el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC)²⁰⁵, durante los últimos 10 años, México ha ocupado una posición preocupante en este

²⁰² Sandoval, Irma Eréndira, “Nuevos retos para la Auditoría Superior de la Federación”, en Ackerman, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 243-250.

²⁰³ Gutiérrez Guillén, Jazmín Elena y Jiménez Rico, Artemio, “Impacto de la fiscalización superior en el combate a la corrupción en México”, *Vinculatégica Efan*, UANL, Facultad de Contaduría Pública y Administración, México, año 5, núm. 2, julio-diciembre de 2019, pp. 1632-1651.

²⁰⁴ Portal Martínez, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 95.

²⁰⁵ El Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) es una herramienta que mide la percepción que tienen los ciudadanos sobre la corrupción en las instituciones de un país. Este índice es elaborado por la organización Transparencia Internacional, una entidad sin fines de lucro que se dedica a la promoción de la transparencia y la lucha contra la corrupción a nivel global. El IPC se basa en la recopilación de datos de diversas fuentes, incluyendo encuestas realizadas a expertos y ciudadanos, así como evaluaciones de organismos internacionales. Los resultados del IPC se

estudio. Para el año 2012, México se ubicaba en la posición 105 de 176 países evaluados, con una calificación de 34 puntos sobre 100. Desde entonces, México ha experimentado un descenso en su calificación, alcanzando su nivel más bajo en 2019 con una puntuación de 29/100 y ocupando la posición 130 de 180 países evaluados.

Este panorama muestra que la corrupción en México es un problema que ha afectado a las instituciones del Estado, incluyendo al poder judicial, al legislativo y al ejecutivo. Los mexicanos han denunciado en repetidas ocasiones la falta de transparencia, la impunidad y el abuso de poder que se presentan en la vida pública del país. A pesar de los esfuerzos del gobierno mexicano para erradicar la corrupción, la falta de resultados concretos y la persistencia de escándalos de corrupción han generado un clima de desconfianza en las instituciones y una percepción de que la corrupción es un fenómeno arraigado en la sociedad mexicana.

2.9.1.1. Reforma constitucional que crea el Sistema Nacional Anticorrupción y legislación secundaria

Para el año 2015, el país enfrentaba una profunda crisis de corrupción que afectaba tanto la eficacia de las instituciones públicas como la calidad de vida de la población. Los niveles alarmantes de corrupción habían generado desconfianza en los gobernantes y en las instituciones públicas, lo que provocó una demanda por un cambio radical en la lucha contra este problema. Por ello, se han realizado esfuerzos en distintas áreas, como la social, económica, cultural, política y legal, y se ha establecido un sólido marco normativo para fomentar la institucionalización de la lucha contra la corrupción.

El Sistema Nacional Anticorrupción (SNA) fue creado el 27 de mayo de 2015 a través de una reforma constitucional que buscaba establecer una instancia de coordinación entre autoridades de todos los órdenes del gobierno, con el objetivo de prevenir, detectar y sancionar la corrupción en México. Esta reforma se

presentan en una escala de 0 a 100, donde 0 representa un país altamente corrupto y 100 un país con niveles muy bajos de corrupción.

concretó en los artículos 6, 22, 28, 41, 73, 74, 76, 79, 104, 108, 109, 113, 114, 116 y 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El SNA se compone de un conjunto de leyes e instituciones que tienen como objetivo prevenir, detectar y sancionar la corrupción en México. Estas leyes secundarias fueron aprobadas por el Congreso y se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016.

La Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción es la piedra angular del SNA. Esta ley establece la estructura, organización y funcionamiento del sistema, así como las facultades y responsabilidades de las autoridades encargadas de prevenir y combatir la corrupción.

La Ley General de Responsabilidades Administrativas establece las reglas para la sanción de las faltas administrativas y las responsabilidades de los servidores públicos, incluyendo a los funcionarios de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, así como de los organismos autónomos.

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa establece la organización y funcionamiento de este tribunal, encargado de resolver los conflictos derivados de la responsabilidad administrativa de los servidores públicos.

La Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación establece las reglas para la fiscalización de los recursos públicos y el rendimiento de cuentas por parte de las autoridades que manejan dichos recursos.

La Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (PGR), reformada en el marco del SNA, estableció, por su parte la estructura y organización de la PGR, y su papel en la investigación y persecución de los delitos relacionados con la corrupción. Dicha ley fue abrogada el 20 de mayo de 2021, con la publicación de la Ley de la Fiscalía General de la República.²⁰⁶

²⁰⁶ La abrogación de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República y la creación de la Fiscalía General de la República representó un cambio significativo en la estructura y funciones del órgano encargado de la procuración de justicia en México. La FGR es un organismo constitucional autónomo, dotado de autonomía técnica, operativa y presupuestal, lo que fortalece

Actualmente, la Ley de la Fiscalía General de la República cuenta con la Fiscalía Especializada en materia de Combate a la Corrupción, fiscalía que goza de autonomía técnica y de gestión.

El Código Penal Federal también fue reformado en el marco del SNA, con el objetivo de sancionar de manera más efectiva los delitos relacionados con la corrupción.

Finalmente, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal también fue reformada en el marco del SNA, con el fin de establecer una estructura más eficiente y transparente en la administración pública.

La figura 4 muestra los artículos constitucionales que fueron reformados para poner en marcha el SNA, así como los ordenamientos jurídicos que fueron emitidos y reformados.

su independencia y capacidad para investigar y perseguir delitos federales y delitos cometidos por servidores públicos. Con esta reforma se buscó alcanzar una mayor eficacia en la investigación de delitos y en la procuración de justicia en el país.

Figura 4. Normativa aplicable al Sistema Nacional Anticorrupción.



Figura 4. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del portal de la Secretaría de la Función Pública, [en línea], <<https://www.gob.mx/sfp/acciones-y-programas/sistema-nacional-anticorrupcion-64289?idiom=es>>, [Consulta: 14 de abril, 2023].

2.9.1.2. Sistema Nacional Anticorrupción

La implementación del Sistema Nacional Anticorrupción en 2015 fue una respuesta del gobierno mexicano a la crisis de corrupción que afectaba al país. El SNA es un conjunto de instituciones y mecanismos encargados de prevenir, detectar y sancionar la corrupción en México. Entre sus objetivos se encuentran la coordinación de las acciones e instituciones contra la corrupción, la promoción de la integridad y la transparencia en el servicio público, y la sanción de los actos de corrupción.²⁰⁷

En primer lugar, la implementación del SNA tuvo por objeto lograr la coordinación de las acciones de diversas instituciones encargadas de combatir la corrupción. Antes de su implementación, existían múltiples organismos encargados de la fiscalización y la investigación de actos de corrupción, pero la falta de coordinación y la ausencia de un marco jurídico adecuado impedían que estas acciones tuvieran un impacto significativo. Con el SNA, se buscó unificar los criterios de investigación y sanción de actos de corrupción, y se establecieron mecanismos de colaboración entre las diversas instancias involucradas.²⁰⁸

En segundo lugar, el SNA reconoció la importancia de promover la integridad y la transparencia en el servicio público. Uno de los principales objetivos del sistema es fomentar una cultura de integridad en el servicio público, en la que los servidores públicos actúen de manera ética y responsable, y se sientan comprometidos con el bienestar de la sociedad. Para ello, se implementaron diversas medidas, como la obligación de presentar declaraciones patrimoniales y de intereses, la prohibición de aceptar regalos y donaciones, y la obligación de rendir cuentas sobre el uso de los recursos públicos, entre otras.

En tercer lugar, el SNA es relevante porque establece mecanismos de sanción a los actos de corrupción. La impunidad es uno de los principales obstáculos para combatir la corrupción en México. Con el SNA, se pretende

²⁰⁷ Gutiérrez Salazar, Miguel Ángel, "La Auditoría Superior de la Federación y la conformación del Sistema Nacional Anticorrupción", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 37, julio-diciembre de 2017, pp. 51-83.

²⁰⁸ *Idem*.

garantizar que los actos de corrupción no queden impunes, y que quienes cometan estos delitos sean sancionados de manera efectiva y proporcional a la gravedad de sus acciones.

2.9.2. La nueva fiscalización

La implementación de la reforma constitucional en materia de combate a la corrupción y la creación del Sistema Nacional Anticorrupción han traído consigo una serie de cambios significativos en la fiscalización superior como función estatal. En este sentido, se han otorgado a la Auditoría Superior de la Federación mayores atribuciones y obligaciones en la supervisión y fiscalización de los recursos públicos.

La reforma se basó en la idea de que la ASF es la institución clave para controlar la corrupción. Su trabajo como organismo autónomo pero dependiente de la Cámara de Diputados no se limitaba a la supervisión del presupuesto utilizado por las entidades federales o autónomas, o de las transferencias federales destinadas a estados y municipios para tareas como educación, salud y seguridad. Además, debía ampliar su alcance para incluir las llamadas participaciones federales. Se propuso otorgarle facultades para supervisar el gasto en tiempo real, investigar faltas administrativas graves detectadas en el ejercicio de sus funciones e incluso impugnar la inacción de la Fiscalía Especializada en Materia de Combate a la Corrupción a la que debe remitir las denuncias de presuntos delitos detectados en las auditorías que realice.²⁰⁹

Empero, el maestro Juan Manuel Portal Martínez señala que por regla general la fiscalización tiene como propósito la revisión de las operaciones financieras, es decir, la labor principal de la ASF consiste en la verificación de las operaciones de captación, recaudación, administración, manejo, custodia y ejecución de recursos públicos, esto para determinar si se desarrollaron con apego a la normatividad aplicable. En opinión de Portal, las Entidades

²⁰⁹ De la Rosa, Roberto y Fernández, Marco Antonio, "Un balance de la reforma anticorrupción (Parte 1)", *Revista Nexos, Desarmar la Corrupción*, México, 30 de junio de 2022, [en línea], <<https://anticorrupcion.nexos.com.mx/un-balance-de-la-reforma-anticorrupcion-parte-i/>>, [consulta: abril, 2023].

Fiscalizadoras Superiores no tienen como función principal ser agencias anticorrupción.^{210 211}

2.9.2.1. Inicio de la fiscalización

Anteriormente, la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación de 2009 establecía que el inicio del proceso de fiscalización se realizaba a partir del 30 de abril, después de la entrega de la cuenta pública a la Cámara de Diputados. Esto significa que el proceso de fiscalización se iniciaba de manera posterior a la presentación de los informes sobre la gestión financiera del Gobierno.

No obstante, con la nueva Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016, se estableció que el inicio del proceso de fiscalización se llevará a cabo en el primer día hábil siguiente al cierre del ejercicio fiscal que será revisado.

Esta nueva ley representa un cambio significativo en el proceso de fiscalización, ya que ahora el inicio del proceso se realiza de manera inmediata al cierre del ejercicio fiscal correspondiente, lo que permite que la ASF pueda revisar y fiscalizar el uso de los recursos públicos de manera más oportuna.

2.9.2.2. Revisión de la Cuenta Pública

Antes de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación de 2016, la revisión de la Cuenta Pública estaba limitada a la revisión del ejercicio fiscal anterior ya concluido. Es decir, el proceso de revisión solo se enfocaba en la evaluación de la gestión financiera del gobierno en el año anterior, y se realizaba después de que se hubiera cerrado la Cuenta Pública correspondiente.

Sin embargo, con la entrada en vigor de la nueva ley en 2016, se eliminaron los principios de anualidad y posterioridad.²¹² Esto permitió que la Auditoría

²¹⁰ Portal Martínez, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 99.

²¹¹ Debido a la diversidad de objetivos y la amplitud de las auditorías, es evidente que no todas proporcionan indicios de posibles actos de corrupción. No obstante, se puede argumentar que las auditorías muestran discrepancias o anomalías de diversas índoles, desde meros errores de registro hasta desvíos de recursos. En consecuencia, no todos los descubrimientos de las auditorías representan actos de corrupción.

Superior de la Federación pudiera revisar no solo la Cuenta Pública del ejercicio fiscal pasado, sino también la Cuenta Pública del ejercicio fiscal en curso y anteriores. Esto con fundamento en el artículo 59 de la LFRCF, que establece que cualquier persona puede hacer una denuncia fundamentada cuando se sospeche que hay una gestión, aplicación o custodia irregular de recursos públicos federales, o su desvío.

Las denuncias pueden ser presentadas a la Cámara de Diputados, a la Comisión de Vigilancia o directamente a la Auditoría Superior de la Federación. Estas denuncias deben estar respaldadas por documentos y evidencias que sugieran la existencia de una gestión, aplicación o custodia irregular de recursos públicos o su desvío.

Esta ampliación de la revisión de la cuenta pública es significativa, ya que permite una mayor transparencia y rendición de cuentas del gobierno. La ASF puede ahora verificar el uso de los recursos públicos en tiempo real y detectar cualquier irregularidad o mal uso de estos. Además, la revisión de las cuentas públicas anteriores aporta un mayor contexto para evaluar el desempeño financiero del gobierno a lo largo del tiempo.

2.9.2.3. Ampliación del universo fiscalizable

Con la ley de 2016, la ASF cuenta con un universo fiscalizable más amplio, lo que implica que pueda auditar recursos públicos federales manejados, custodiados, captados y ejercidos por diversos órganos, incluyendo los órganos constitucionales autónomos, entidades federativas, municipios, poderes de la unión, entre otros, así como todo ente que los ejerza, incluyendo particulares.

Además, la ASF ahora puede auditar las aportaciones federales para entidades federativas y municipios (ramo 33), los fondos federales transferidos a entidades federativas y municipios, fideicomisos, fondos mandatos y asociaciones público-privadas, la deuda pública federal, así como el Ramo 28 de

²¹² Ortiz Ramírez, Jorge Alejandro, *op. cit.*, p. 546.

Participaciones Federales a entidades federativas y la deuda pública estatal garantizada con recursos federales.²¹³

En contraste, la ley anterior no contemplaba la posibilidad de auditar las Participaciones Federales (Ramo 28) ni la deuda pública estatal garantizada con recursos federales, lo que limitaba el alcance de la fiscalización por parte de la ASF. Con la nueva ley, se amplía significativamente el universo fiscalizable, lo que fortalece su capacidad para detectar y prevenir irregularidades en la gestión de los recursos públicos federales.

2.9.2.4. Entrega de información

La Ley de Fiscalización Superior de la Federación de 2009 establecía la entrega de un único Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización de la Cuenta Pública, que se entregaba 14 meses después del cierre del ejercicio fiscal revisado. En otras palabras, la entrega del informe era tardía y no se contaba con información actualizada para la toma de decisiones.

Con la ley de 2016, se estableció una nueva forma y plazos de entrega de información a cargo de la ASF. Ahora, la institución está obligada a realizar tres entregas de información: en junio, octubre y febrero, respectivamente. Esta nueva forma de entrega de información permite una evaluación más temprana de los resultados de la fiscalización, lo que facilita la toma de decisiones.

En el mes de febrero, además de la tercera entrega de información, se deberá presentar el Informe General Ejecutivo correspondiente. Esta nueva forma de presentación de información permite a los órganos fiscalizadores y a la Cámara de Diputados contar con información actualizada y oportuna sobre el uso y destino de los recursos públicos federales.

²¹³ Acosta, Yahir, "Propuesta de tres reformas constitucionales para mejorar la fiscalización de los recursos públicos", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 38, enero-junio de 2018, pp. 113-142.

2.9.2.5. Buzón digital

Debido a la pandemia de COVID-19, muchas instituciones tuvieron que adaptar sus procesos para poder llevarlos a cabo de manera remota. Lo que ha llevado a la implementación de nuevas tecnologías y atribuciones. La Auditoría Superior de la Federación no fue la excepción y, con el objetivo de continuar con sus funciones de fiscalización y rendición de cuentas, el 11 de enero de 2021, se publicó en el DOF la adición de los artículos 17 Bis y 17 Ter de la LFRCF, permitiendo la realización de procesos de fiscalización por medios electrónicos a través de herramientas tecnológicas.

La reforma de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación tuvo como objetivo principal permitir a la ASF realizar los procesos de fiscalización de manera electrónica, utilizando herramientas tecnológicas de conformidad con sus Reglas de Carácter General. Esto se hizo necesario para adaptarse a la nueva realidad generada por la pandemia y garantizar que la fiscalización y rendición de cuentas pudiera continuar, sin poner en riesgo la salud de los trabajadores y de la población.

Una de las medidas más relevantes fue la creación del Buzón Digital de la ASF. A través de este medio, la ASF puede realizar notificaciones de solicitudes de información preliminar, órdenes de auditoría e informes individuales que contengan acciones, previsiones o recomendaciones, así como cualquier otro acto que se emita. Todas estas notificaciones y actos quedan registrados en expedientes digitales, lo que garantiza su seguridad y confidencialidad.

Por su parte, las entidades fiscalizadas también se vieron obligadas a adaptarse a los nuevos procesos. Ahora, pueden presentar solicitudes o dar atención a requerimientos de información de la ASF a través de documentos o archivos digitales certificados enviados a través del Buzón Digital. También pueden celebrar los actos que se requieran dentro del proceso de fiscalización superior de manera electrónica.

2.9.2.6. Comentarios a la nueva fiscalización

Es importante destacar que el fortalecimiento de la fiscalización superior es una tarea que aún está en proceso y que requiere de un compromiso constante por parte de las autoridades y de la sociedad en general.

Para lograr una fiscalización superior efectiva, es necesario continuar trabajando en el fortalecimiento de las instituciones encargadas de prevenir y sancionar la corrupción, así como en el diseño de políticas públicas que promuevan la transparencia y la rendición de cuentas en todos los niveles de gobierno. También es fundamental fomentar una cultura de integridad y ética en la sociedad y en la función pública, lo que contribuirá a reducir la incidencia de prácticas corruptas.

Es necesario tener presente que el combate a la corrupción y la impunidad es una tarea que involucra a todos los actores sociales, y que solo mediante el trabajo conjunto de la sociedad y de las instituciones encargadas de la fiscalización y rendición de cuentas se podrá lograr un México más justo y equitativo para todos sus ciudadanos. Por ello, es fundamental seguir avanzando en el fortalecimiento de la fiscalización superior y en la promoción de una cultura de integridad y transparencia.

La figura 5 presenta un cuadro comparativo en relación con las facultades contenidas en la LFRCF de 2009, así como las nuevas atribuciones de la ASF conferidas en la LFRCF de 2016.

Figura 5. La nueva fiscalización. Atribuciones de la ASF.

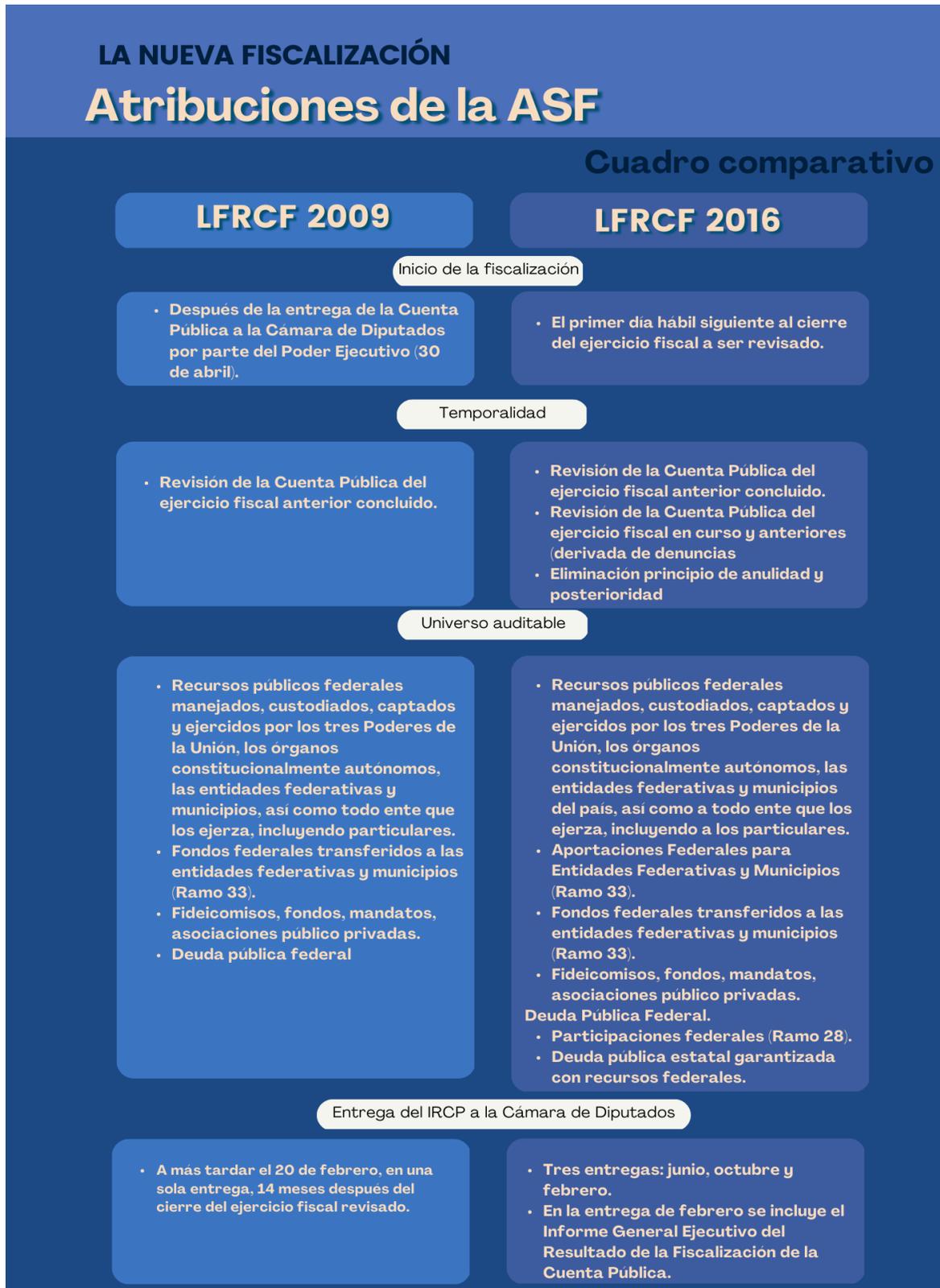


Figura 5. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del portal de la ASF, [en línea], <https://www.asf.gob.mx/Section/54_Marco_Legal>, [Consulta: 14 de abril, 2023].

2.9.3. Sistema Nacional de Fiscalización

Otro de los cambios importantes fue la creación del Sistema Nacional de Fiscalización, que tiene como objetivo coordinar y homologar los procesos de fiscalización en todo el país.²¹⁴ Este sistema está compuesto por la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública, las entidades de fiscalización superior de las entidades federativas y los órganos internos de control de las entidades públicas o contralorías.²¹⁵

Uno de los propósitos del SNA, es crear un sistema electrónico conforme al Título Cuarto²¹⁶ de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, que permita ampliar la cobertura y el impacto de la fiscalización de los recursos federales y locales. Esto se logrará mediante la construcción de un modelo de coordinación entre las entidades federativas, municipios y alcaldías de la Ciudad de México, con el objetivo de informar al Comité Rector sobre los avances en la fiscalización de los recursos federales y locales. Además, todos los entes públicos fiscalizadores y fiscalizados deben apoyar en todo momento al Sistema Nacional de Fiscalización para la implementación de mejoras que permitan una mejor revisión del uso de los recursos federales y locales.

El SNF estará dirigido por un Comité Rector compuesto por la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública y siete miembros rotativos de entre las instituciones mencionadas en las fracciones III y IV del artículo 37 de la Ley. Estos miembros serán elegidos por un período de dos años por consenso entre la Secretaría de la Función Pública y la Auditoría Superior de la Federación. El Comité Rector será copresidido por el Auditor Superior de la Federación y el titular de la Secretaría de la Función Pública, o por sus representantes respectivos.

El Comité Rector ejecutará diversas acciones para el ejercicio de las competencias del Sistema Nacional de Fiscalización en materia de fiscalización y

²¹⁴ Revisar el artículo 3, fracción XII de la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción (LGSNA).

²¹⁵ Revisar el artículo 37 de la LGSNA.

²¹⁶ Plataforma Digital Nacional.

control de los recursos públicos. Estas acciones incluyen el diseño, aprobación y promoción de políticas integrales en la materia, la implementación de mecanismos de coordinación entre los integrantes del Sistema, y la integración e instrumentación de mecanismos de suministro, intercambio, sistematización y actualización de información generada por las instituciones competentes en fiscalización y control de recursos públicos.

Además, el Comité Rector del Sistema Nacional de Fiscalización podrá invitar a participar en actividades específicas del Sistema a los órganos internos de control, así como a cualquier otra instancia que realice funciones de control, auditoría y fiscalización de recursos públicos.

2.10. Resultados de la fiscalización superior

En el presente apartado se llevará a cabo un análisis de los resultados del trabajo de fiscalización desempeñado por la ASF. Se prestará especial atención a los enfoques de fiscalización y resultados obtenidos por las administraciones correspondientes al periodo de revisión a las Cuentas Públicas de 2016 a 2020, centrándonos en varios aspectos clave. En primer lugar, se examinará el número de auditorías practicadas y las modalidades, esto con el fin de determinar si se ha incrementado o disminuido la atención y seguimiento a la gestión de los recursos públicos. Además, se analizará la muestra auditada de cada año en comparación con el universo fiscalizable, para evaluar la cantidad de recursos que están siendo analizados a la luz de la rendición de cuentas.

También se examinarán los pliegos de observaciones promovidos, lo que permitirá evaluar la capacidad de la institución para investigar y detectar posibles irregularidades en el uso de los recursos públicos. Asimismo, se estudiará la distribución de la entrega de información por parte de la ASF a la Cámara de Diputados para determinar qué porcentaje de la información está siendo entregada en los plazos indicados, y que auxilie al trabajo legislativo.

La información que se utilizará para llevar a cabo este análisis será obtenida principalmente del Sistema Público de Consulta de Auditorías (SPCA)²¹⁷, el cual contiene datos de todas las auditorías practicadas por la ASF desde el año 2000. Además, se utilizarán los Informes Generales Ejecutivos emitidos por la ASF, así como los informes del Estado que Guarda la Solventación de Observaciones y Acciones Promovidas a las Entidades Fiscalizadas, los cuales contienen información relevante sobre las acciones tomadas para corregir las deficiencias identificadas durante el proceso de fiscalización.

Con esta información, se podrá llevar a cabo un estudio de los resultados de las revisiones desempeñadas en el periodo del 2016 al 2020, lo que permitirá evaluar el trabajo de la Auditoría Superior de la Federación y establecer los mecanismos legales que fortalezcan la fiscalización superior. Finalmente, se hará hincapié en cómo la nueva Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación de 2016 ha influido en la revisión del uso de los recursos públicos.

2.10.1. Auditorías practicadas

En los siguientes dos apartados, se llevará a cabo una revisión de la cantidad de auditorías practicadas desde la creación de la ASF en el año 2000 a efecto de otorgar una vista general del criterio que permea en la institución en relación con el número de auditorías realizadas. Además, se abordará el análisis de las auditorías practicadas durante el periodo comprendido entre los años 2016 y 2020.

2.10.1.1. Auditorías practicadas desde la creación de la ASF hasta 2016

La creación de la Auditoría Superior de la Federación en 1999 como resultado de la reforma constitucional del 30 de julio de 1999, representó un hito importante en la fiscalización de los recursos públicos en México. Esta nueva entidad de

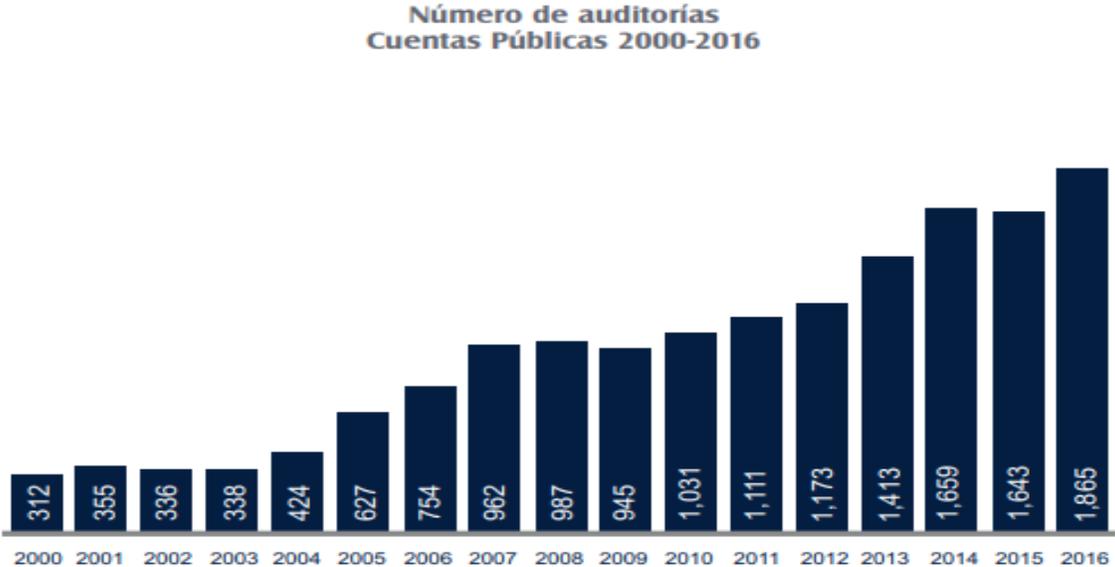
²¹⁷ El SPCA es una herramienta que permite el acceso y análisis de datos relacionados con las actividades de la fiscalización superior. Esta herramienta se actualiza periódicamente con información relevante sobre las auditorías realizadas, incluyendo estadísticas y criterios de búsqueda que permiten consultar el periodo fiscalizado, la cantidad y tipos de auditorías, las entidades fiscalizadas, las acciones emitidas y el estatus de las auditorías en el proceso de fiscalización. Además, en el SPCA también se registran las denuncias y promociones que se derivan de la conclusión del proceso de fiscalización, y que la ASF presenta o promueve ante otras instancias o autoridades para su resolución.

fiscalización superior se creó para sustituir a la Contaduría Mayor de Hacienda y tuvo como objetivo principal llevar a cabo una revisión exhaustiva y objetiva de las Cuentas Públicas del gobierno federal.

Una de las formas en que la ASF ha cumplido con su misión es a través de la realización de auditorías. Desde la revisión de las Cuentas Públicas de 2000 hasta el 2016, se observó una tendencia al alza en la cantidad de auditorías practicadas.

De acuerdo con datos publicados en el Informe General Ejecutivo de la Cuenta Pública 2016, en el año 2000 se practicaron 312 auditorías, mientras que para el año 2015 se practicaron 1,643. Esto representa un aumento de más del 425% en la cantidad de auditorías practicadas en solo 15 años. Es importante destacar que el promedio de crecimiento por año fue de alrededor del 12%, lo que demuestra el esfuerzo constante de la ASF por aumentar su capacidad de fiscalización.

Gráfica 1. Auditorías practicadas desde la creación de la ASF hasta 2016.



Gráfica 1. Fuente: Informe General Ejecutivo de la Cuenta Pública 2016, [en línea], <<https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2016ii/documentos/InformeGeneral/IG2016.pdf>>, [consulta: 15 de abril, 2023].

Esta tendencia al alza en la cantidad de auditorías practicadas por la ASF tiene implicaciones importantes en términos de la eficacia de la fiscalización. En primer lugar, el aumento en la cantidad de auditorías practicadas significa que la ASF ha sido capaz de cubrir una mayor cantidad de áreas de la gestión pública y,

por lo tanto, ha tenido una mayor capacidad para detectar y prevenir irregularidades en la administración de los recursos públicos.

Además, el aumento en la cantidad de auditorías practicadas también permite que la ASF tenga una mayor presencia en los procesos de rendición de cuentas. Esto significa que la ASF ha sido capaz de proporcionar una mayor cantidad de información y análisis sobre el desempeño del gobierno federal en el uso de los recursos públicos, lo que a su vez ha permitido una mayor transparencia y responsabilidad en la gestión pública.

2.10.1.2. Auditorías practicadas en la revisión de Cuentas Públicas de 2016 a 2020 y su clasificación por tipo

La revisión de la Cuenta Pública 2016 no fue la excepción en cuanto al aumento de auditorías practicadas. En ese año se llevaron a cabo más de 1865 auditorías en total, lo que representa un aumento significativo comparado con el año anterior. Por otro lado, la revisión de la Cuenta Pública de 2016 tuvo una importancia particular, ya que fue el primer ejercicio de fiscalización realizado en el marco de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación de 2016.

Al revisar el Sistema Público de Consulta de Auditorías podemos observar el número de auditorías desempeñadas, así como el enfoque de estas. De la consulta se desprende que entre 2016 y 2020 se practicaron aproximadamente 8,340 auditorías.²¹⁸ De las cuales las de tipo “de desempeño” representaron el 7.5% (626), mientras que las de tipo “de cumplimiento financiero” representaron el restante 92.5% (7696).

La siguiente gráfica muestra el total de auditorías practicadas por año desde la revisión de la Cuenta Pública 2016 hasta el 2020. En ella podemos observar la distribución y el número de auditorías practicadas, por tipo.

²¹⁸ Esta cifra contempla las auditorías practicadas en relación con el título cuarto de la LFRCF, es decir, derivadas de denuncias.

Gráfica 2. Auditorías practicadas en la revisión de Cuentas Públicas de 2016 a 2020, por tipo.



Gráfica 2. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del Sistema Público de Consulta de Auditorías, [en línea], <<http://www.asfdatos.gob.mx/>>, [Consulta: 16 de abril, 2023].

Como se observa en la anterior gráfica, el número de auditorías practicadas por la ASF ha disminuido en un 13.6% entre la revisión de la Cuenta Pública 2016 y la de 2020. Además, se destaca que las auditorías de desempeño también se han visto reducidas un 33.1%, mientras que las de cumplimiento financiero decrecieron un 12%. Cabe mencionar que el punto más alto de auditorías realizadas desde la creación de la ASF se alcanzó en la revisión de la Cuenta Pública 2016.²¹⁹

Otra cuestión por resaltar es que en el periodo de 2016 a 2018, a pesar de la variación en la cantidad de auditorías practicadas, el promedio se mantuvo por encima de las 1600. Esto significa que, en general, se mantuvo un nivel de

²¹⁹ El Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización de la Cuenta Pública 2016 contempló la realización de 1788 auditorías, pero los Informes Individuales entregados a la Cámara de Diputados contenían información respecto de 1865 auditorías, a las cuales se anexarían 8 más realizadas al amparo del Título cuarto de la LFRCF.

actividad alto en términos numéricos.²²⁰ Para los ejercicios de fiscalización desempeñados en 2019 y 2020, la situación fue diferente, pues las auditorías de cumplimiento financiero permanecieron por debajo de 1500. Por otro lado, debido a la pandemia de COVID-19, diversas auditorías contempladas en el Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización de la Cuenta Pública 2019 fueron canceladas.

La Unidad de Evaluación y Control (UEC) de la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados emitió una recomendación²²¹ en la que advierte de las deficiencias detectadas en los procesos de fiscalización. La UEC afirma que la ASF no ha colaborado de manera efectiva para corregir las irregularidades identificadas en los procesos de fiscalización. Además, destacó la necesidad urgente de aumentar el número de auditorías forenses, ya que se ha demostrado que estas pueden ser una herramienta muy efectiva para identificar y prevenir actos de corrupción, ya que permiten una revisión más profunda y detallada de las operaciones financieras y pueden develar prácticas corruptas que podrían haber pasado desapercibidas en una auditoría convencional.

2.10.2. Universo fiscalizable y universo auditado

Cuando hablamos del universo fiscalizable, nos referimos a los recursos públicos que son asignados a las entidades fiscalizadas y que se encuentran sujetos a revisión por parte de la ASF; mientras que los recursos fiscalizados se relacionan con cierto porcentaje del universo fiscalizable que es revisado en las auditorías practicadas en cada ejercicio, es decir, la muestra auditada.²²²

De acuerdo con información recabada por los periodistas mexicanos Roberto de la Rosa y Marco Antonio Fernández, para las Cuentas Públicas comprendidas en el periodo del 2016 al 2018, el universo fiscalizable se mantuvo dentro de un

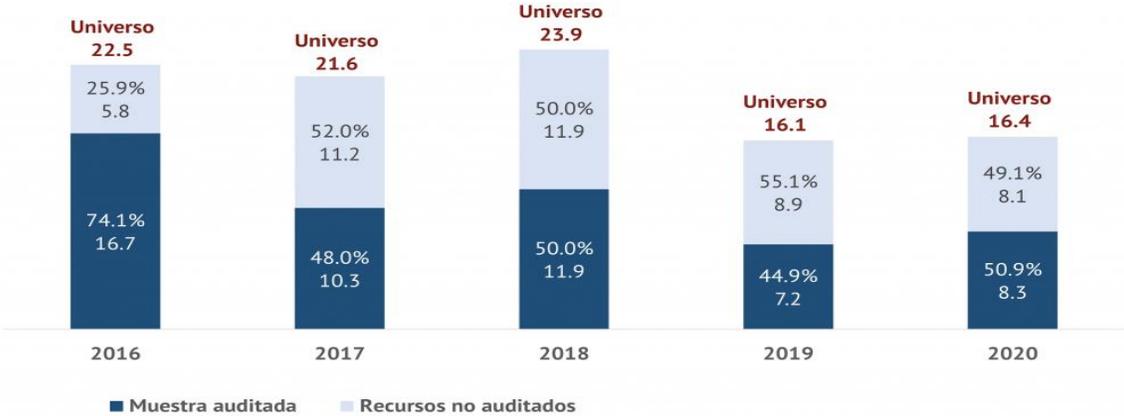
²²⁰ Sin embargo, se hace mención de que la cantidad de auditorías practicadas no es necesariamente un indicador de calidad, ya que también debe tomarse en cuenta la complejidad y la exhaustividad de las auditorías realizadas, así como la efectividad de las acciones tomadas a partir de los resultados arrojados por estas.

²²¹ Recomendación CP20-20_ARF-1.

²²² La ASF no revisa el 100% de los recursos públicos asignados a las entidades fiscalizadas, sino que se allega de técnicas de muestreo para seleccionar un porcentaje representativo de los documentos financieros y contables a auditar.

margen promedio de 22.6 billones de pesos. Para los ejercicios de fiscalización del 2019 y 2020, hubo una disminución del 32.6% en comparación con la revisión de 2016. Revisiones en las que el universo fiscalizable se mantuvo por debajo de los 16.5 billones de pesos. Roberto de la Rosa y Marco Antonio Fernández afirman que en la Cuenta Pública 2016 se fiscalizaron aproximadamente 2.9 pesos y 1 peso no fue auditado. Para los siguientes cuatro ejercicios (2017 a 2020), por cada peso que fue fiscalizado, otro no lo fue. La gráfica 3 muestra una estimación de la muestra auditada, en relación con los recursos fiscalizados y no fiscalizados en las Cuentas Públicas de 2016 a 2020, por billones de pesos.²²³

Gráfica 3. Estimación de la muestra auditada. Recursos fiscalizados y no fiscalizados. CP 2016 a CP 2020.



Gráfica 3. Fuente: De la Rosa, Roberto y Fernández, Marco Antonio, “Un balance de la reforma anticorrupción (Parte 1)”, Revista Nexos, Desarmar la Corrupción, México, 30 de junio de 2022, [en línea], <<https://anticorrupcion.nexos.com.mx/un-balance-de-la-reforma-anticorrupcion-parte-i/>>, [consulta: 16 de abril, 2023].

En resumen, la disminución de las auditorías practicadas está reflejándose en los recursos que están siendo revisados a la luz de la rendición de cuentas. Esta reducción del 50% del tamaño de la muestra auditada impacta en los resultados de la fiscalización superior, pues, mientras más pequeña sea la muestra, existe una mayor posibilidad de que no sea representativa en relación con los recursos públicos asignados. Esto aumenta el riesgo de error y hace que sea más difícil la detección de posibles problemas o irregularidades. Por otro lado, se afirma que esta disminución en el universo fiscalizado está dejando áreas sin

²²³ De la Rosa, Roberto y Fernández, Marco Antonio, *op. cit.*, p. 7.

auditar. Esto podría derivar en irregularidades no detectadas, lo que llevaría a una evaluación incompleta de la situación financiera de la entidad fiscalizada.

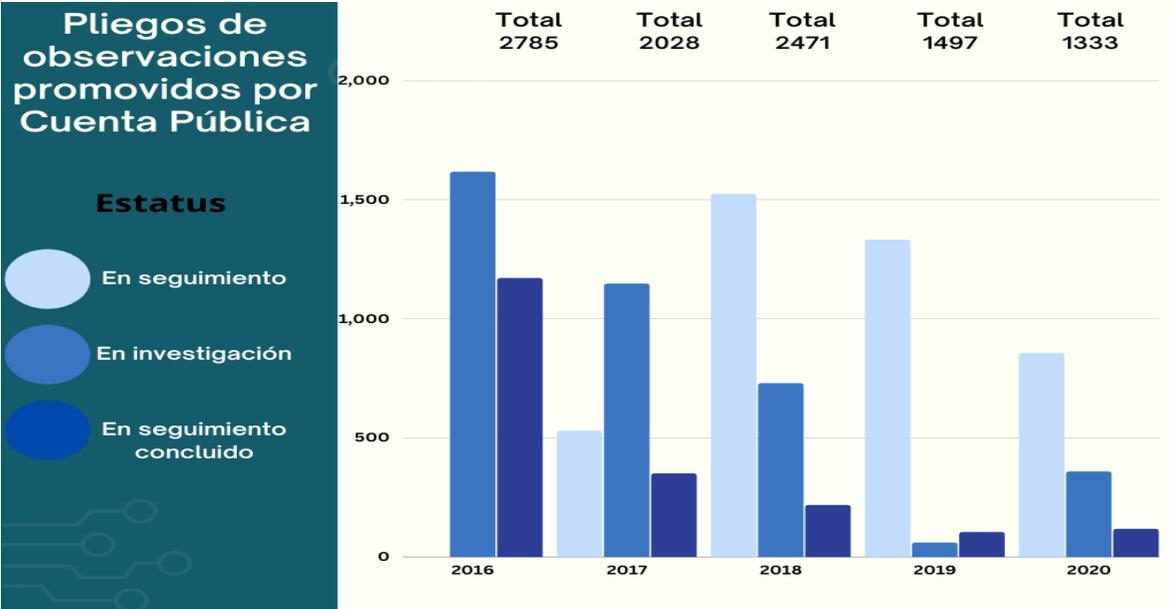
En definitiva, la reducción del universo fiscalizado influye también en las observaciones hechas a las entidades fiscalizadas. Lo que será analizado en el siguiente apartado.

2.10.3. Pliegos de observaciones promovidos

En los apartados previos revisamos que la ASF tiene la facultad de emitir observaciones, las cuales pueden consistir en recomendaciones y acciones promovidas. En el presente apartado se revisará uno de los principales instrumentos de actuación por el que la máxima entidad de fiscalización superior de nuestro país promueve el mejoramiento de nuestras instituciones, así como la rendición de cuentas. Específicamente nos centraremos en el análisis de los pliegos de observaciones, pues en ellos la autoridad fiscalizadora determina un daño a la Hacienda Pública Federal por montos específicos.

La gráfica 4 muestra el total de pliegos de observaciones promovidos en la revisión de las Cuentas Públicas 2016 a 2020.

Gráfica 4. Pliegos de observaciones promovidos de 2016 a 2020.



Gráfica 4. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del Sistema Público de Consulta de Auditorías, [en línea], <<http://www.asfdatos.gob.mx/>>, [Consulta: 16 de abril, 2023].

En la gráfica anterior se muestra una disminución de irregularidades detectadas, específicamente reflejada en la cantidad de pliegos de observaciones promovidos en los últimos años, pero también se puede notar que existe un rezago en el estado en que se encuentran los pliegos determinados, ya que muchos de ellos aún se encuentran en proceso de seguimiento.

El rezago evidente en el seguimiento dado a los pliegos de observaciones promovidos afecta por un lado la entrega de información oportuna a la Cámara de Diputados, así como a la población en general, que tiene derecho a conocer de qué manera se utilizan los recursos públicos; por el otro lado, para el caso de la no solventación de los pliegos de observaciones, se retrasaría el ejercicio de las acciones correspondientes, como la investigación por la presunta responsabilidad de faltas administrativas, entre otras. Además, debemos recordar que, en los procesos de fiscalización, la autoridad fiscalizadora se encuentra sometida a plazos, por lo que, de no manifestarse y notificar sus resoluciones dentro de un plazo máximo de 120 días hábiles, deberá tener por solventados los pliegos promovidos.²²⁴

2.10.4. Entrega de información a la Cámara de Diputados

La LFRCF de 2009 consideraba la entrega de un solo informe en febrero, aproximadamente 14 meses después del cierre del ejercicio fiscal revisado. Una de las cuestiones que consideró la reforma de 2016, fue la importancia de la información arrojada por la labor fiscalizadora en el trabajo legislativo, y es por ello que se estableció la obligación de la ASF de realizar tres entregas en tiempos establecidos. De manera que en junio debe hacerse la primera entrega, la segunda en octubre (del año posterior a la revisión) y finalmente, la tercera en febrero (del segundo año posterior a la revisión).

A pesar de lo anterior, al analizar el porcentaje de información entregada en los informes individuales, respecto de las auditorías practicadas en las Cuentas

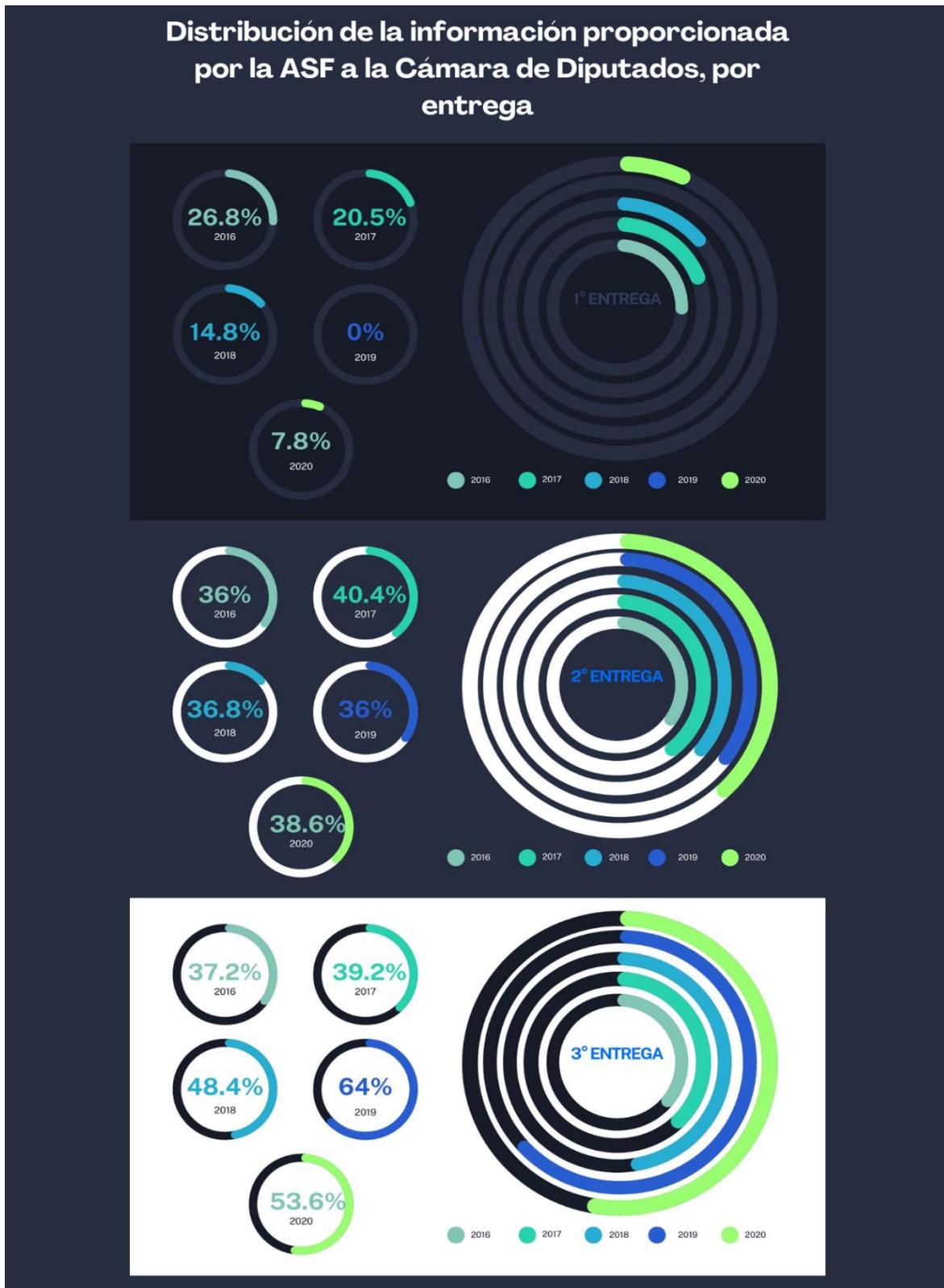
²²⁴ Siempre y cuando la entidad fiscalizada haya cumplido los requerimientos de información dentro del plazo fijado.

Públicas de 2016 a 2020 se puede observar que, de la información entregada a la Cámara de Diputados, la mayor parte es presentada hasta la tercera etapa.

Al realizar un análisis de la información que es entregada respecto de las auditorías realizadas, por etapa, podemos destacar que la entrega oportuna de información no ha mejorado, un ejemplo de esto sería que, para la primera entrega, realizada en junio del año siguiente al de la Cuenta revisada, el porcentaje de la información presentada no supera el 30%, mientras que para el periodo de 2018 a 2020, ha estado por debajo del 15%, alcanzando el 0% para 2019.

Las siguientes gráficas se elaboraron a partir de la información contenida en el SPCA y en los Informes Generales Ejecutivos.

Gráfica 5. Distribución de la información proporcionada a la Cámara de Diputados, por entrega.



Gráfica 5. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del Sistema Público de Consulta de Auditorías, [en línea], <<http://www.asfdatos.gob.mx/>>, [Consulta: 19 de abril, 2023].

2.10.5. Comentarios a los resultados de la fiscalización superior

En México, la fiscalización superior ha experimentado un proceso constante de evolución y crecimiento. En este sentido, las entidades de fiscalización han sido dotadas de mayores atribuciones para cumplir con su función de manera efectiva en respuesta a las necesidades de una sociedad cada vez más exigente en cuanto a la transparencia y rendición de cuentas en la gestión de los recursos públicos.

Por otro lado, el hartazgo y el malestar social ocasionado por la corrupción en nuestro país, ha llevado a muchas personas a perder la confianza en las instituciones. Es por ello, que resulta indispensable el fortalecimiento de las entidades encargadas de velar por el bienestar social, entre las que destaca la Auditoría Superior de la Federación.

Después de analizar los resultados de la fiscalización del periodo de 2016 a 2020, es importante destacar que, aunque una mayor cantidad de auditorías no es sinónimo de calidad, es cierto que una cobertura más extensa de áreas fiscalizadas es beneficiosa para nuestra sociedad. Esto se debe a que una mayor cantidad de auditorías permite una revisión más amplia del uso de los recursos públicos, lo que facilita la detección de áreas de riesgo y mejora, así como de irregularidades.

Se afirma, por otra parte, que la colaboración entre los diferentes órganos que componen el SNF y a su vez, el SNA es fundamental para fortalecer el Estado de Derecho, siempre y cuando se dé pauta a la introducción de mecanismos de participación ciudadana que permitan a los mexicanos desempeñar un papel más activo en los procesos de fiscalización y supervisión. Bajo este orden de ideas, se considera que la participación ciudadana en la elaboración del Programa Anual de Auditorías permitiría que los ciudadanos y asociaciones civiles aporten su perspectiva y conocimientos sobre qué áreas deberían ser auditadas y cuáles son las principales preocupaciones que tienen respecto al uso de los recursos públicos. Esto ayudaría a las autoridades a priorizar las auditorías y asegurarse de que se estén fiscalizando las áreas que son de mayor interés. Igualmente, es

esencial que exista un proceso claro, definido y transparente en relación con la modificación del PAAF. Establecer la obligación del titular de la entidad de fiscalización superior de justificar cualquier cambio, lograría que se explicaran las razones que existen detrás y que se rindieran cuentas a la sociedad, lo que fortalecería la confianza en la institución.

También es necesario considerar la transición a un modelo colegiado en la titularidad de la ASF, lo que permitiría una toma de decisiones más independiente. Actualmente, muchas de las atribuciones se concentran en una sola persona, lo que ha generado cierta desconfianza en la institución y ha llevado a la idea de que la fiscalización es el resultado de decisiones personalísimas, en lugar de encontrarse respaldadas por un andamiaje institucional e interinstitucional que tiene por objeto velar por el bien común de la sociedad mexicana.

El estudio de los mecanismos legales que fortalezcan la fiscalización superior es fundamental para garantizar el Estado de Derecho en nuestro país. La confianza de la sociedad mexicana en las instituciones jurídico-políticas es necesaria para alcanzar una sociedad democrática y justa. Es así que la fiscalización superior juega un papel crucial en la protección del interés público. Sin embargo, para que esto suceda, es necesario que los mecanismos legales que regulan la fiscalización superior sean adecuados y efectivos, y que se implementen de manera coherente y constante.

En consecuencia, es necesario que el Estado invierta en el fortalecimiento de la fiscalización superior. Lo que implica la revisión y reforma de las leyes y reglamentos existentes, el aseguramiento de la independencia en el actuar institucional, así como la asignación de recursos suficientes para garantizar el correcto funcionamiento de las EFS. Asimismo, se debe promover una cultura de transparencia y rendición de cuentas en todas las esferas de gobierno, de manera que los ciudadanos tengan acceso a la información necesaria para evaluar el desempeño de los funcionarios públicos y las instituciones encargadas de fiscalizarlos. Solo así se podrá garantizar un Estado de Derecho fuerte y sostenible que procure el bienestar de toda la población.

Capítulo III

Entidades de fiscalización superior en el ámbito internacional

En general, la mayoría de los Estados reconocen la necesidad de contar con organismos encargados de la vigilancia de la actuación gubernamental y del uso de los recursos públicos, así como del cumplimiento de los principios de legalidad, eficacia y eficiencia en el actuar de las instituciones estatales y de la administración pública.

En el presente capítulo se estudiará la fiscalización superior en el concierto internacional, centrándonos en la labor de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visualizándola como la organización profesional de las EFS de los países que forman parte de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)²²⁵, además se realizará un análisis de los modelos de fiscalización empleados por las EFS de países seleccionados²²⁶.

I. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

Las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) han buscado la cooperación y colaboración entre ellas, es por ello que a nivel internacional, diversas organizaciones como la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), fueron creadas con el objetivo de promover la cooperación y el intercambio de experiencias entre sus miembros.

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) fue fundada en 1953 en el marco del Primer Congreso Internacional de Tribunales de Cuentas²²⁷, actualmente tiene 195 miembros de pleno derecho, 5 miembros asociados y 2 afiliados.

²²⁵ Manjarrez Rivera, Jorge, *op. cit.*, p. 78.

²²⁶ Esta clasificación distingue entre el modelo parlamentario, judicial y colegiado.

²²⁷ Celebrado en la Habana, Cuba, el 9 de noviembre de 1953.

1. Misión, visión y valores de la INTOSAI

De acuerdo con información contenida en su portal de internet²²⁸, la INTOSAI tiene por misión respaldar a sus miembros en la labor efectiva de rendición de cuentas en el sector público, estimular la transparencia, buena gobernanza y fomentar la eficacia económica de los programas gubernamentales en beneficio de toda la sociedad.

Su visión es la evolución continua que permita brindar el apoyo necesario a sus miembros para que puedan alcanzar su máximo potencial en los esfuerzos por mejorar la transparencia del sector público, lo que contribuye a fortalecer la gobernanza y, en última instancia, a mejorar la calidad de vida de los ciudadanos, procurando en todo momento el bien común.

En cuanto a los valores, la INTOSAI reconoce la importancia del desempeño de su labor con apego a los valores de responsabilidad, profesionalidad, colaboración e igualdad.

2. Documentos básicos de la INTOSAI

La INTOSAI ha desarrollado diversos documentos básicos que establecen los principios y normas fundamentales que deben guiar el trabajo de las Entidades de Fiscalización Superior. Entre estos documentos destacan la Declaración de Lima y la Declaración de México sobre la independencia de las EFS.

La figura 6 muestra los principios contenidos en ambas declaraciones.

²²⁸ El portal de la INTOSAI se puede consultar en la siguiente liga: <https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros>

Figura 6. Principios de las declaraciones de Lima y México.

Principios contenidos en las declaraciones de Lima y México	
Oportunidad y tipos del control externo	Declaración de Lima
Correlación con el control interno	Declaración de Lima
Independencia de las efs	Declaración de Lima
Relaciones con los órganos legislativos y con los gobiernos y las administraciones públicas	Declaración de Lima
Facultades y competencias de las efs	Declaración de Lima
Métodos y personal de control	Declaración de Lima
Intercambio internacional de experiencias	Declaración de Lima
Rendición de informes	Declaración de Lima
La existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz del alcance de la independencia de las efs.	Declaración de México
La independencia de la autoridad superior de la efs, y de los “miembros”, incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones.	Declaración de México
Un mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de la efs.	Declaración de México
Acceso irrestricto a la información. Las efs deben disponer de las potestades adecuadas para tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre a toda la documentación y la información necesaria para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades reglamentarias.	Declaración de México
El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo. Las efs no deben estar impedidas de informar sobre los resultados de su trabajo de auditoría. Deben estar obligadas por ley a informar, por lo menos una vez al año, sobre los resultados de su trabajo de auditoría.	Declaración de México
Libertad para decidir el contenido y la oportunidad de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación.	Declaración de México
La existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la efs. Las efs presentan sus informes de auditoría al Poder Legislativo, a una de sus comisiones o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para la revisión y el seguimiento de las recomendaciones específicas sobre adopción de medidas correctivas.	Declaración de México
Autonomía financiera y gerencial/administrativa al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados. Las efs deben disponer de los recursos humanos, materiales y económicos necesarios y razonables; el Poder Ejecutivo no debe controlar ni supeditar el acceso a esos recursos. Las efs administran su propio presupuesto y lo asignan de modo apropiado	Declaración de México

Figura 6. Fuente: Purón Cid, Gabriel, “Comparativo institucional de las entidades de fiscalización en Centroamérica y el Caribe”, El Cotidiano, México, núm. 198, julio-agosto, 2016, pp. 71-81.

2.1. Declaración de Lima

Esta declaración fue adoptada por la Asamblea General de la INTOSAI en Lima, Perú, en 1977. La Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización establece los principios fundamentales de la actuación de las EFS. En el segundo capítulo de la presente investigación (numeral 2.4.2), se hizo una descripción sobre estos principios.

2.2. Declaración de México

La Declaración de México sobre la Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es un documento adoptado por la Asamblea General de la INTOSAI en 2007, que establece principios básicos²²⁹ y directrices para el fortalecimiento de la independencia en la fiscalización y el control de la gestión pública en todo el mundo.

La Declaración de México enfatiza la necesidad de que las EFS actúen de manera independiente y objetiva. Para ello, se establece que su actuar debe estar libre de influencias políticas y económicas. Además, la Declaración de México reconoce la importancia de la cooperación y el intercambio de información entre las EFS a nivel internacional. La colaboración entre estas entidades es clave para el fortalecimiento de las prácticas de fiscalización y para la identificación de buenas prácticas y lecciones aprendidas en la gestión pública.

3. Miembros de la INTOSAI

En sus orígenes, la INTOSAI contaba con 34 miembros, actualmente cuenta con 195 miembros de pleno derecho, 5 miembros asociados y 2 miembros afiliados.

3.1. Miembros de pleno derecho

Son aquellas instituciones de fiscalización de los países miembros de las Naciones Unidas. Los miembros de pleno derecho tendrán voz y voto en las reuniones celebradas, por lo que son parte en la toma de decisiones. La figura 7 establece quienes son los 195 miembros de pleno derecho de la INTOSAI, de

²²⁹ Derivados de la Declaración de Lima.

entre los cuales, México figura como estado parte. Adicionalmente, el Tribunal de Cuentas Europeo pertenece a esta institución, pero con la calidad de Entidad de Fiscalización Superior de un organismo supranacional, por lo que también se considera miembro de pleno derecho.

Figura 7. Miembros de pleno derecho de la INTOSAI.

Miembros de pleno derecho de la INTOSAI									
Afganistán	Benín	República Democrática del Congo	Fiji	Irán	Líbano	Mongolia	Paraguay	Santo Tomé y Príncipe	Túnez
Albania	Bután	Costa Rica	Filipinas	Iraq	Liberia	Montenegro	Perú	Senegal	Turquía
Alemania	Bolivia	Costa de Marfil	Finlandia	Irlanda	Libia	Mozambique	Polonia	Serbia	Tuvalu
Andorra	Bosnia-Herzegovina	Croacia	Francia	Islandia	Liechtenstein	Myanmar	Portugal	Seychelles	Ucrania
Angola	Botsuana	Cuba	Gabón	Islas Cook	Lituania	Namibia	Puerto Rico	Sierra Leona	Uganda
Antigua y Barbuda	Brasil	Dinamarca	Gambia	Islas Marshall	Luxemburgo	Nauru	Qatar	Singapur	Uruguay
Arabia Saudita	Brunéi	Dominica	Georgia	Islas Salomón	Macedonia del Norte	Nepal	Reino Unido	Somalia	Vanuatu
Argelia	Bulgaria	Ecuador	Ghana	Israel	Madagascar	Nicaragua	República Árabe Siria	Sri Lanka	Venezuela
Argentina	Burkina Faso	Egipto	Granada	Italia	Malasia	Níger	República Centroafricana	Sudán	Vietnam
Armenia	Burundi	El Salvador	Grecia	Jamaica	Malawi	Nigeria	República Checa	Sudán del Sur	Yemen
Australia	Cabo Verde	Emiratos Árabes Unidos	Guatemala	Japón	Maldivas	Noruega	República de Corea	Suecia	Yibuti
Austria	Camboya	Eritrea	Guinea	Jordania	Malí	Nueva Zelandia	República Democrática Popular Lao	Suiza	Zambia
Azerbaiyán	Camerún	Eslovaquia	Guinea Bissau	Kazajstán	Malta	Omán	República Dominicana	Surinam	Zimbabue
Bahamas	Canadá	Eslovenia	Guinea Ecuatorial	Kenia	Marruecos	Uzbekistán	Rumania	Tailandia	Congo
Bahréin	Chad	España	Guyana	Kirguistán	Mauricio	Países Bajos	Rwanda	Tanzania	194 miembros + Tribunal de Cuentas Europeo
Bangladesh	Chile	Estados Unidos de América	Haití	Kiribati	Mauritania	Pakistán	Saint Kitts y Nevis	Tayikistán	
Barbados	China	Estonia	Honduras	Kosovo	México	Palau	Samoa	Timor Oriental	
Bielorrusia	Chipre	Suazilandia	Hungría	Kuwait	Micronesia	Palestina	San Vicente y las Granadinas	Togo	
Bélgica	Colombia	Etiopía	India	Lesoto	Moldavia	Panamá	Santa Lucía	Tonga	
Belice	Congo	Federación de Rusia	Indonesia	Letonia	Mónaco	Papua Nueva Guinea	Santa Sede / Vaticano	Trinidad y Tobago	

Figura 7. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del portal de internet de la INTOSAI, [en línea], <<https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/miembros>>, [Consulta: 30 de abril, 2023].

3.2. Miembros asociados

Las entidades internacionales, profesionales u otras organizaciones que compartan los objetivos de la fiscalización externa pública pueden unirse como miembros asociados de la INTOSAI. Las organizaciones internacionales y supranacionales pueden presentar directamente su solicitud de membresía a la Secretaría General de la INTOSAI, mientras que las solicitudes de otras instituciones deben ser transmitidas a través de su Entidad Fiscalizadora Superior nacional correspondiente. Aunque los miembros asociados no tienen derecho a voto, pueden participar en los eventos y programas de la INTOSAI.

Figura 8. Miembros asociados de la INTOSAI.

Miembros asociados de la INTOSAI				
Asociación de EFS de habla francesa (AISCCUF)	Instituto de Auditores Internos	Banco Mundial	Organización de las EFS de la Comunidad de Países de Lengua Portuguesa (OISC/CPLP)	Unión Económica y Monetaria del África Occidental (UEMOA)

Figura 8. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del portal de internet de la INTOSAI, [en línea], <<https://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/miembros>>, [Consulta: 30 de abril, 2023].

3.3. Miembros afiliados

La INTOSAI permite la afiliación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de territorios de ultramar o dependientes que tienen cierto grado de autonomía en sus actividades regionales e internacionales. Sin embargo, los miembros afiliados no tienen derecho a voto. A pesar de esto, tienen la oportunidad de participar en las actividades y programas de la INTOSAI y aprovechar sus recursos y habilidades. Como miembros afiliados, actualmente forman parte de la INTOSAI, la Mancomunidad de las Islas Marianas del Norte y Guam.

II. Entidades de Fiscalización Superior

Después de estudiar a la INTOSAI, algunos de sus documentos rectores más importantes y revisar los miembros que la componen, es fundamental profundizar en una clasificación de Entidades de Fiscalización Superior. Este análisis será de gran utilidad para comprender los mecanismos legales que fortalezcan la

fiscalización superior en nuestro país, permitiéndonos estudiar algunas de las medidas implementadas por otros países en relación con sus EFS.

Para llevar a cabo esta tarea, se realizará una selección de las entidades a estudiar, tomando en cuenta criterios como las relaciones políticas establecidas con México y el reconocimiento internacional que poseen en nuestro país. De esta forma, se podrá obtener una visión más completa y detallada de la realidad de las EFS a nivel mundial, lo que será de gran ayuda para analizar la situación actual en México y proponer medidas de mejora en materia de fiscalización superior.

1. Clasificación de Entidades de Fiscalización Superior

En el ámbito de la fiscalización superior existen diferentes modelos de organización de las entidades encargadas de esta tarea. Cada uno de estos modelos tiene características que responden a las necesidades y particularidades de los países donde se aplican.

En este sentido, es importante conocer y analizar dichos modelos para entender mejor su funcionamiento y poder tomar decisiones informadas sobre su implementación. En este apartado se revisarán tres modelos diferentes de entidades de fiscalización superior: el modelo anglosajón o parlamentario, el modelo judicial o napoleónico y el modelo de junta o colegiado. Además, se estudiarán brevemente algunos aspectos importantes de las EFS seleccionadas dentro de cada modelo.

Las figuras 9 y 10 establecen algunos de los aspectos más relevantes a destacar sobre los diversos modelos que existen en relación con las Entidades de Fiscalización Superior.

Figura 9. Modelos de organización de las EFS.



Figura 9. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del portal Abyrint, [en línea], <<https://www.abyrnt.com/supreme-audit-institutions/>>, [Consulta: 30 de abril, 2023].

Figura 10. Cuadro comparativo de modelos de EFS.

Modelo EFS	Parlamentario	Colegiado	Judicial
Titularidad	Auditor General (AG) o Contralor General (CG)	Presidente	Presidente/Primer Presidente
Estructura organizativa	Unipersonal	Colegiado	Colegiado
	Auditoría General o Contraloría General	Miembros independientes con libertad para elegir metodologías de trabajo y enfoques de auditoría	Tribunal de Cuentas o Tribunales de Cuentas
	Todos los derechos, facultades y responsabilidades se fundamentan en las AG/CG	Las decisiones las toman los colegios, una junta de miembros. o ambos.	Los miembros generalmente son jueces que pueden imponer sanciones.
	Estructura jerárquica		Por lo general, cada juez es responsable de organismos auditados específicos porque las responsabilidades de auditoría están menos centralizadas.
Facultades	Revisión de apego a normativa y uso de recursos públicos	Revisión de apego a normativa y uso de recursos públicos	Facultades cuasijudiciales en asuntos administrativos, lo que le permite imponer sanciones.
Relación con el poder legislativo	La EFS es auxiliar del legislativo	La EFS es auxiliar del legislativo	Poca o ninguna relación con el Parlamento. Opera independientemente de los poderes ejecutivo y legislativo.

Informes	Presenta informes al legislativo	Presenta informes al legislativo	Presenta informes al legislativo o al ejecutivo
Fortalezas	Fuerzas salvaguardias para garantizar la independencia del Auditor General/Contralor General: no es fácil de remover (el despido requiere un acto del parlamento, a menudo de ambas cámaras), capacidad para nombrar personal propio y decidir sobre el programa de trabajo; presenta el presupuesto y los informes directamente al parlamento	Sistema de auditoría equilibrado e inclusivo en el que las EFS reflejan múltiples puntos de vista y las decisiones se toman por consenso, ofreciendo así controles y equilibrios que evitan el abuso de autoridad por parte de los miembros de la junta	Fuerzas garantías para garantizar la independencia de los miembros del tribunal: son designados por un periodo no limitado en el tiempo (edad fija de jubilación) y son independientes del poder legislativo.
		Los miembros de la Junta tienen la prerrogativa de decidir libremente sobre las metodologías de trabajo.	El desarrollo efectivo de auditorías de cumplimiento puede ser una fortaleza en contextos en los que otros controles financieros son débiles.
Debilidades	Riesgo de abuso de poder en manos equivocadas: es importante garantizar la integridad y la credibilidad del titular de la EFS. Debido a que el poder está considerablemente centralizado, la reputación de la institución depende en gran medida de las capacidades y calificaciones de este individuo.	Aunque inclusivos, los procesos de toma de decisiones pueden ser lentos debido a la necesidad de llegar a un consenso entre los miembros de la junta.	Riesgo de abuso de poder y falta de independencia.
	Riesgos de susceptibilidad a la interferencia política indebida: Los riesgos a menudo son bajos, dado que el presidente de la EFS generalmente es designado por el parlamento y no puede ser destituido fácilmente.	Dado que los miembros de la junta comparten responsabilidades de gestión y pueden decidir sobre diversos enfoques de auditoría, las relaciones con las entidades auditadas pueden volverse difíciles y generar inquietudes con respecto a la calidad del trabajo de la EFS cuando los miembros no expresan una opinión única.	La falta de participación parlamentaria puede conducir a un seguimiento limitado de los informes judiciales y poco debate público sobre sus conclusiones, lo que reduce la apertura del proceso de rendición de cuentas.
		Riesgos de susceptibilidad a interferencias políticas indebidas: Este riesgo puede desarrollarse cuando el mandato de los miembros de la junta coincide con las elecciones generales, y el riesgo aumenta si un partido político tiene una posición dominante en el parlamento, dado que el partido puede ejercer influencia sobre quién es designado para el cargo.	El enfoque principal en la auditoría de cumplimiento no permite monitorear qué tan bien se están manejando los recursos, aunque los modelos de EFS judiciales han comenzado gradualmente a realizar auditorías de cumplimiento financiero.
		Los procedimientos de nombramiento por parte del parlamento y los plazos fijos relativamente cortos pueden impedir que los miembros de la junta alcancen altos estándares de trabajo, y eso puede incluso implicar la pérdida de conocimiento corporativo y un liderazgo fuerte cuando los mandatos se renuevan simultáneamente.	

Ejemplos	Estados Unidos, Reino Unido, Canadá (la mayoría de los países de la Commonwealth, Irlanda, Dinamarca, Colombia, México, Perú, Chile, etc.	Suecia, Alemania, Países Bajos, Indonesia, Japón, República de Corea, Nicaragua, etc.	Francia, Italia, España, Portugal, Rumanía, Moldavia, Brasil, El Salvador, etc.
-----------------	---	---	---

Figura 10. Fuente: Elaboración propia con información obtenida del portal del Banco Mundial, [en línea], <<https://www.e-participatoryaudit.org/module-01/audit101-4.php>>, [Consulta: 30 de abril, 2023].

1.1 Modelo anglosajón o parlamentario

De acuerdo con la OCDE²³⁰, el modelo anglosajón o parlamentario de las EFS es aquel que se encuentra presente en la mayoría de los países de la *Commonwealth*²³¹. Algunas EFS de países latinoamericanos como Perú, Chile y México también se encuentran comprendidas dentro de este modelo. Otros países que siguen este modelo son Reino Unido, Australia, Nueva Zelanda y Canadá.

Una de las características principales del modelo anglosajón es la vinculación existente con el poder legislativo. En este modelo, la EFS se considera como un órgano técnico del legislativo y se espera que trabaje en colaboración con este. Es por ello que tiene atribuciones para examinar las Cuentas Públicas y el desempeño financiero del gobierno. Esto incluye la revisión de los presupuestos y la evaluación del desempeño de los programas gubernamentales. La EFS también está facultada para llevar a cabo investigaciones especiales y puede informar al legislativo sobre cualquier irregularidad o malversación de fondos.

La principal distinción en comparación con el enfoque napoleónico o judicial es que, en este modelo, los informes sobre los estados financieros y las operaciones gubernamentales son proporcionados por auditores profesionales y expertos técnicos. Tienen poca o nula dependencia del poder judicial, por lo que

²³⁰ OCDE, *Buenas Prácticas para el Apoyo a Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)*, [en línea], <https://www.oecd.org/dac/effectiveness/Buenas_Pr%C3%A1cticas_para_el_Apoyo_a_Entidades_Fiscalizadoras_Superiores-%20for%20web.pdf>, [consulta: abril, 2023].

²³¹ La Commonwealth es una organización intergubernamental compuesta por 54 países miembros, la mayoría de los cuales son antiguas colonias británicas. La organización fue fundada en 1931 con el objetivo de fomentar la cooperación y el diálogo entre sus miembros en temas políticos, económicos y culturales. Los países miembros de la Commonwealth comparten una serie de valores y objetivos comunes, como la promoción de la democracia, el Estado de derecho, los derechos humanos y el desarrollo sostenible. Algunos de los países miembros de la Commonwealth son: Reino Unido, Canadá, Australia, Nueva Zelanda, India, Pakistán, Sudáfrica, Jamaica, Trinidad y Tobago, entre otros.

no tienen poderes ni funciones judiciales, sin embargo, se puede solicitar la intervención de ese poder para que desempeñe sus funciones.²³²

En cuanto al titular de la EFS, este es designado generalmente por órganos del poder legislativo, y puede ser removido por el mismo. La EFS opera con independencia en la toma de decisiones, pero sus informes y resultados deben ser presentados ante el legislativo para su consideración.

1.1.1. Canadá

Se seleccionó a Canadá como objeto de análisis debido a las estrechas relaciones políticas, comerciales y culturales que existen entre este país y México. Ambos países son miembros de la Organización de los Estados Americanos (OEA), de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Además, Canadá es el tercer socio comercial más importante de México después de Estados Unidos y China. También existen acuerdos bilaterales entre ambos países.²³³ Estas relaciones estrechas y diversificadas hacen que sea interesante analizar la entidad de fiscalización superior de Canadá y su modelo de fiscalización.

La Oficina del Auditor General de Canadá (OAG)²³⁴ es una entidad independiente que actúa como la Entidad de Fiscalización Superior del gobierno canadiense. La OAG se estableció en 1878 y su mandato es proporcionar al Parlamento de Canadá y a los canadienses informes independientes y objetivos sobre la gestión de los recursos públicos por parte del gobierno mediante la realización de auditorías.

Una de las funciones principales de la OAG es auditar los departamentos y agencias del gobierno federal canadiense, así como las corporaciones de la

²³² Ocampo García de Alba, Guadalupe Blanca Leticia, Sistema Nacional de Fiscalización en el marco de los desafíos para la rendición de cuentas en México, México, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, Unidad de Evaluación y Control, 2016, p. 72.

²³³ Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá.

²³⁴ Office of the Auditor General of Canada/Bureau du vérificateur général du Canada por su nombre en inglés y francés.

Corona²³⁵ y otras organizaciones federales. Las auditorías están diseñadas para evaluar la efectividad de los programas y servicios y garantizar que los fondos públicos se utilicen de manera responsable y responsable. La OAG también realiza auditorías e investigaciones especiales según se requiera, y brinda servicios de asesoría al gobierno para mejorar las prácticas de gestión y de control interno.

La OAG está encabezada por el Auditor General de Canadá, quien es designado por el Gobernador en Consejo por recomendación de la Cámara de los Comunes. El Auditor General es un funcionario independiente del Parlamento y reporta directamente a la Cámara de los Comunes. Su cargo tiene una duración de 10 años no prorrogables. El Auditor General cuenta con el apoyo de un equipo de auditores profesionales y otros miembros del personal que son responsables de llevar a cabo la labor fiscalizadora.

Una característica importante de la OAG, en relación con la transparencia y la rendición de cuentas es que esta pone sus informes de auditoría a disposición del público y se involucra activamente con los canadienses a través de consultas públicas y otros esfuerzos de divulgación. La OAG también es responsable ante el Parlamento, y los comités parlamentarios revisan periódicamente su desempeño.

1.1.2. Chile

Chile y México son países que mantienen una relación estrecha. Ambas naciones comparten una historia común de lucha por la independencia. Ambos países son miembros de la Alianza del Pacífico, un bloque económico y comercial que busca la integración regional en América Latina y el Pacífico. Además, Chile y México han firmado varios acuerdos de cooperación en áreas como comercio, inversión, educación, ciencia y tecnología. Por lo tanto, es relevante analizar la Contraloría General de la República de Chile para conocer su funcionamiento y así establecer los mecanismos legales que fortalezcan la labor desempeñada por la Auditoría Superior de la Federación.

²³⁵ Pueden asimilarse con órganos de la administración pública paraestatal como empresas productivas, entre otras.

La Contraloría General de la República de Chile es una entidad encargada de fiscalizar el correcto uso de los recursos públicos y el cumplimiento de las leyes y normativas en ese país. La institución se encuentra bajo la dirección del Contralor General de la República, quien es nombrado por el Presidente de la República y ratificado por el Senado.²³⁶ Además, su mandato tiene una duración de ocho años, y no podrá reelegirse para el siguiente período.

Una de las principales atribuciones de la CGR es la fiscalización de los actos y decisiones de la Administración del Estado. Para ello, cuenta con la facultad de revisar los procesos administrativos y financieros de todas las instituciones públicas, y emitir informes y recomendaciones para mejorar la gestión y el uso de los recursos del Estado.

Además, la CGR también se encarga de auditar y certificar las Cuentas Públicas de las instituciones estatales, así como de realizar investigaciones en casos de presunta corrupción o mal uso de los recursos públicos.

Otra importante función de la Contraloría es la supervisión de los procesos de contratación pública, garantizando que se respeten los principios de transparencia, equidad y eficiencia en las adquisiciones del Estado. También se encarga de fiscalizar el correcto uso de los fondos públicos destinados a la seguridad social y previsión social.

1.2. Modelo colegiado

Este modelo también es denominado modelo asiático²³⁷, y se caracteriza por contar con un representante que forma parte de un Consejo o Junta de Gobierno. Aunque su estructura básica es similar a la del modelo parlamentario, difiere en la estructura interna de la entidad fiscalizadora.

Este modelo es común en países de Asia, como Japón, Indonesia y Corea del Sur. El consejo de administración de la EFS está dirigido por un presidente y

²³⁶ Según el artículo 98 de la Constitución Política de Chile, el Contralor General de la República es la persona encargada de dirigir la Contraloría. Su designación es responsabilidad del presidente de la República de Chile, con la aprobación de tres quintos de los senadores en ejercicio.

²³⁷ Ocampo García de Alba, Guadalupe Blanca Leticia, *op. cit.*, p. 75.

está compuesto por los miembros de la junta de gobierno. Cada uno de los colegios o subcomités puede decidir sobre los asuntos de auditoría de su competencia y los miembros tienen libertad en cuanto al uso de metodologías y enfoques de auditoría.

Las decisiones se toman en conjunto, lo que proporciona un sistema de pesos y contrapesos que limita el posible abuso de poder del titular de la EFS. Sin embargo, el proceso de toma de decisiones puede ser lento.

1.2.1. Japón

México y Japón mantienen una relación bilateral sólida que abarca una amplia gama de temas, incluyendo la cooperación económica y comercial. En términos de fiscalización superior, ambos países cuentan con entidades encargadas de auditar la gestión pública. En el caso de Japón, la Junta de Auditoría de Japón se encuadra en un modelo de fiscalización colegiado, es por esta razón que en el presente apartado se revisarán algunos de los aspectos más relevantes de esta entidad.

De acuerdo con información contenida en el portal de internet de la Junta de Auditoría de Japón, esta surgió en 1869 como parte del Departamento de Contabilidad. En 1889, la Junta de Auditoría fue incluida en la Constitución del Imperio de Japón. Durante los 60 años siguientes, esta entidad supervisó las finanzas como una agencia gubernamental directamente controlada por el emperador.

En 1947, se promulgó la Constitución de Japón junto con la Ley de la Junta de Auditoría. De acuerdo con el artículo 90 de la constitución japonesa, la Junta de Auditoría es un organismo independiente²³⁸ encargado de auditar las cuentas de ingresos y gastos del Estado, de las agencias gubernamentales afiliadas y de las agencias administrativas independientes, así como de las cuentas de aquellas empresas privadas a las que el gobierno brinda asistencia financiera y subsidios.

²³⁸ En México, podría asimilarse a la naturaleza jurídica de un órgano constitucionalmente autónomo.

La ejecución del presupuesto es necesaria para que el Estado desempeñe sus actividades. Este presupuesto es formulado por el Gabinete, discutido en la Dieta²³⁹, y ejecutado por cada ministerio²⁴⁰. Después de la ejecución, la Dieta prepara y revisa los estados financieros. La Junta de Auditoría verifica si el presupuesto se ha ejecutado adecuadamente y de manera eficiente, y refleja los resultados de su revisión por medio de informes que se encuentran vinculados en la formulación y ejecución del presupuesto del año siguiente.

La Junta de Auditoría se divide en dos partes: la Junta de Inspectores, que es responsable de tomar decisiones, y la Secretaría General, que es responsable de llevar a cabo las inspecciones. La separación de estas dos partes tiene como objetivo garantizar una toma de decisiones cuidadosa y justa.

En cuanto a su integración, la Junta de Inspectores se conforma por tres inspectores, quienes toman decisiones en conjunto, dirigen y supervisan las labores de revisión de la Secretaría General. Los inspectores deben ser designados por el Gabinete y certificados por el Emperador, con el consentimiento tanto de la Cámara de Representantes, como de la Cámara de Consejeros. Su mandato es de siete años (cinco años a partir de abril de 2023), y su estatus está garantizado durante su mandato a fin de asegurar la independencia de la inspección. El presidente será designado por el Gabinete de entre los tres inspectores, además representará a la Junta de Auditoría y será también el presidente de la Junta de Inspectores.

1.2.2. Argentina

La relación entre Argentina y México es históricamente amistosa y cercana, basada en la cooperación y el diálogo en diversos ámbitos. Ambos países son miembros de la Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños (CELAC),

²³⁹ La Dieta Nacional es el órgano supremo del Estado de Japón, según lo establecido por la Constitución japonesa. Está conformada por dos cámaras: la Cámara de Representantes, también conocida como la Cámara Baja, y la Cámara de Consejeros, la cual es la Cámara Alta. Ambas cámaras son elegidas mediante sufragio universal, por ciudadanos mayores de 20 años. Además de aprobar leyes, la Dieta tiene la responsabilidad de elegir al primer ministro.

²⁴⁰ Los Ministerios pueden equipararse con las Secretarías de Estado.

del G20 y de la Organización Mundial del Comercio (OMC), entre otras organizaciones internacionales.

En cuanto a la Entidad de Fiscalización Superior de Argentina, se trata de la Auditoría General de la Nación (AGN), un organismo independiente encargado de la fiscalización y control de la gestión pública del Estado en Argentina. La AGN es responsable de auditar las cuentas públicas y de evaluar la eficacia y eficiencia de las políticas y programas del gobierno argentino. Además, tiene la tarea de realizar investigaciones especiales y denuncias sobre irregularidades en la gestión pública.

La Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional dio origen a AGN en 1992. En 1994, la reforma de la Constitución Nacional le concedió rango constitucional. La AGN es un organismo autónomo que tiene como principal labor la realización de auditorías y estudios especiales para asistir técnicamente al Congreso de la Nación en el control externo del Sector Público Nacional. Su objetivo es fomentar el uso eficiente, económico y eficaz de los recursos públicos y contribuir a la mejora del Estado en beneficio de la sociedad.

La AGN realiza el control externo posterior a la gestión de diversas entidades, como la administración central²⁴¹, los organismos descentralizados, las empresas y sociedades del Estado, entre otras.

El Colegio de Auditores está formado por un presidente, designado a propuesta del partido político de la oposición con mayor número de legisladores en el Parlamento, y seis auditores generales, tres designados por la Cámara de Diputados y tres por la de Senadores. La Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas del Congreso aprueba el Programa de Acción Anual de control externo a desarrollar por la AGN.

Sus informes escritos y públicos reflejan los resultados de la evaluación y las mejoras propuestas al desempeño de la actividad estatal. Los principales

²⁴¹ Sector centralizado de la administración pública federal.

destinatarios de estos informes son los miembros del Congreso de la Nación, los responsables de las entidades auditadas y la ciudadanía en su conjunto.

Desde 2018, la AGN incluyó los Objetivos de Desarrollo Sostenible entre sus objetivos estratégicos y se ha posicionado a la vanguardia en esta temática de relevancia mundial. La AGN tiene una importante participación en organizaciones internacionales como la INTOSAI, la OLACEFS y EFSUR.

1.3. Modelo judicial

El modelo judicial de las EFS es también conocido como modelo napoleónico, modelo del Tribunal de Cuentas o modelo europeo-latino. En este modelo de fiscalización, los organismos responsables de supervisar el gasto público están ligados a una autoridad judicial o administrativa independiente del Poder Legislativo. Es aplicado en países como Francia, Italia, España, Portugal, Turquía y algunos países de África.

Las cortes o tribunales de cuentas tienen la tarea de auditar toda la estructura gubernamental. Actúan de manera colegiada con magistrados inamovibles y son órganos que dependen en su mayoría del poder judicial. Tienen una limitada relación con el poder Legislativo, al Ejecutivo le corresponde la elaboración de los estados financieros.

Entre las características clave de un tribunal de cuentas se encuentra que sus miembros son jueces que pueden imponer sanciones o correcciones en los funcionarios auditados. También tienen garantías legales sólidas, ya que su período en el cargo no depende de un lapso establecido, sino de una edad de jubilación. La corte elige a su presidente de entre sus miembros, sin embargo, esto no significa una subordinación ni que se vea mermada su independencia.

Las limitaciones de este modelo incluyen que los sistemas judiciales se centran en supervisar el cumplimiento de las normas y regulaciones para asegurar que el dinero se haya gastado de manera adecuada, descuidando a veces los aspectos financieros como la economía, eficacia y eficiencia. La escasa

participación del poder Legislativo en el debate y revisión de los recursos públicos también puede ser una limitación.

En el caso de Francia, la corte funciona como un verdadero tribunal, ejerciendo funciones jurisdiccionales, y sus miembros gozan de garantías efectivas de independencia, lo que les permite asegurar su libre funcionamiento. En Italia, la corte es un órgano auxiliar que tiene asignada la función de control preventivo de la legalidad de los actos del gobierno y la fiscalización de la gestión y desembolso del presupuesto. En España, el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y la gestión económica y financiera del sector público, y ejerce la jurisdicción contable; además fiscaliza los recursos que pertenecen a los partidos políticos.

1.3.1. Italia

Italia cuenta con un Tribunal de Cuentas, el cual tiene un carácter de órgano constitucional²⁴² con funciones jurisdiccionales y de control. El Tribunal de Cuentas se estableció en los primeros años de la existencia del Estado italiano mediante la aprobación de la ley n. 800 del 14 de agosto de 1862, con el propósito de supervisar las actividades de las entidades estatales.

El Tribunal de Cuentas está encabezado por el Consejo Presidencial, el cual se integra por distintos miembros: el Presidente del Tribunal de Cuentas, el Fiscal General, el Vicepresidente, cuatro miembros elegidos por la Cámara de Diputados y el Senado de la República, cuatro miembros elegidos entre los magistrados del Tribunal de Cuentas, el Secretario General de la Corte y un magistrado responsable de la presidencia. Estos miembros son elegidos por períodos de cuatro años y no pueden ser reelegidos en los ocho años siguientes a la expiración de su cargo. Además, el Consejo tiene la facultad de establecer

²⁴² Según cierta corriente de pensamiento jurídico en Italia, los órganos que se consideran imprescindibles para el Estado y están contemplados en la Constitución de la República Italiana se denominan "órganos constitucionales". Estos órganos tienen como responsabilidad principal la función política y su organización y atribuciones están directamente reguladas por la Constitución, siendo considerados iguales entre sí. Además, participan activamente en la consecución de los objetivos del Estado, que están claramente establecidos en la Constitución.

Comisiones permanentes y temporales que aborden tareas específicas. El Tribunal de Cuentas se divide en oficinas centrales y territoriales.

Este tribunal desempeña una amplia variedad de funciones y es considerado un órgano multifuncional en Italia. Como juez administrativo especial²⁴³, tiene un papel importante en la función judicial en el campo de la administración pública. En este sentido, tiene jurisdicción sobre asuntos de contabilidad pública y otros asuntos establecidos por la ley.

Entre las responsabilidades del Tribunal se encuentran decidir sobre litigios de contabilidad pública, incluyendo acciones de responsabilidad administrativa contra empleados y administradores públicos, directores y funcionarios de sociedades de control público, así como sobre litigios de pensiones. Además, realiza controles preventivos de legitimidad sobre los actos del gobierno y la administración pública, y controles finales de gestión sobre los presupuestos del estado, administraciones públicas y otras entidades para las que el Estado contribuye a la gestión ordinaria.

El Tribunal también tiene funciones de control sobre las administraciones descentralizadas del estado, como las regiones, provincias y municipios, con el objetivo de garantizar la estabilidad dentro de Italia y las obligaciones derivadas de la pertenencia a la Unión Europea. También emite opiniones consultivas a petición de las autoridades locales. En cuanto a los controles de las administraciones locales, el Tribunal lleva a cabo controles preventivos sobre la legitimidad de los actos, y también controles finales sobre los resultados de la gestión financiera. En este caso, las Secciones descentralizadas del Tribunal reportan a los Consejos de los órganos correspondientes.

El Tribunal también ejerce funciones consultivas, preparando dictámenes y referentes cuando es solicitado para informar directamente a las Salas sobre el resultado de los controles. Además, ejerce la función de magistrado contable de la administración pública, lo que le permite, durante el control, modificar, suspender o

²⁴³ De acuerdo con el artículo 103 de la Constitución de la República Italiana.

cancelar disposiciones de otros órganos del Estado en caso de insuficiencia de cobertura financiera o de uso inadecuado de los recursos públicos.

1.3.2. España

España y México tienen diferentes sistemas de fiscalización y control de las Cuentas Públicas. En España, el Tribunal de Cuentas es el órgano fiscalizador supremo encargado de ejercer el control externo de la actividad económico-financiera del sector público estatal.

La Constitución Española establece en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982 y en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de 1988, que este órgano depende directamente de las Cortes Generales, y ejerce sus funciones por delegación de estas en la revisión de la Cuenta General del Estado.

Este tribunal está compuesto por Consejeros de Cuentas que son elegidos por las Cortes Generales. Así, seis miembros son elegidos por el Congreso de los Diputados y seis por el Senado, mediante votación por mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras, por un período de nueve años. Estos consejeros son independientes e inamovibles, lo que significa que no pueden ser removidos de su cargo a menos que se presenten ciertas circunstancias específicas, tales como incapacidad, incompatibilidad o responsabilidad disciplinaria.

De acuerdo con información contenida en el portal de internet del Tribunal de Cuentas²⁴⁴ español, la importancia de éste radica en su carácter de órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del sector público, además, se hace hincapié en sus facultades y función jurisdiccional, que le permiten sancionar y enjuiciar a los funcionarios que incurran en responsabilidad por el mal uso de los fondos públicos, así como por acciones u omisiones en el desempeño de sus encargos. En cuanto a la labor de este tribunal encontramos dos expresiones de su competencia: la función fiscalizadora y la jurisdiccional.

²⁴⁴ El portal de internet del Tribunal de Cuentas se puede consultar en la siguiente liga: <https://www.tcu.es/es>

En relación con la primera, la Ley Orgánica establece la función de fiscalización externa, que además es permanente y consuntiva de la actividad económica y financiera del sector público. Se considera como una forma de control externo porque el órgano que la desempeña es ajeno a los denominados sujetos fiscalizados, por lo que es independiente al control interno que desempeñan los propios órganos de la administración pública. Además, es permanente pues se desempeña de manera continuada en el tiempo y consuntiva por la naturaleza de sus actos, que son definitivos e inamovibles.

La función jurisdiccional, por otro lado, versa sobre las cuentas que deben rendir todos aquellos que participen en las actividades de recaudación, intervención, administración, custodia, manejo y uso de bienes, caudales o efectos públicos. A esta función se le denomina también jurisdicción contable.²⁴⁵

²⁴⁵ Cabe destacar que los procesos de jurisdicción contable son compatibles con aquellos de naturaleza penal, así como los de potestad disciplinaria, por lo que se pueden llevar de manera simultánea.

Capítulo IV

Mecanismos de control y mejora en la fiscalización superior y reformas al marco legal que la fortalezcan

En los capítulos previos se abordaron aspectos relevantes de la teoría general del Estado, tales como: componentes del Estado, fines, actividades y funciones, dentro de las que se engloba la función fiscalizadora, misma que ha sido tratada ampliamente en este trabajo de investigación; se analizaron los antecedentes de la fiscalización superior en México, así como la labor de la Auditoría Superior de la Federación, además se abordó la fiscalización superior en el ámbito internacional; adicionalmente, en este último capítulo se estudiarán los mecanismos de control y supervisión a los que se encuentra sujeta la máxima institución encargada de esta función, la Auditoría Superior de la Federación. Entre ellos, destacaremos el papel fundamental de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados y su Unidad de Evaluación y Control, encargadas de supervisar y evaluar el desempeño de la ASF. Además, se analizará la importancia de la revisión entre pares, un mecanismo que promueve la cooperación y el intercambio de buenas prácticas entre las entidades fiscalizadoras. También se examinará el Sistema de Gestión de Calidad, el cual busca garantizar la eficiencia y la calidad en los procesos de fiscalización.

Finalmente, se hará la presentación de propuestas de reforma al marco legal de la fiscalización superior, con un enfoque específico en la ASF. Estas propuestas irán encaminadas a fortalecer la actuación de la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación, con el objetivo de mejorar su capacidad de supervisión y garantizar una fiscalización más efectiva y transparente.

I. Mecanismos de control y mejora

En el marco de la función fiscalizadora, en nuestro país existen herramientas que son empleadas para supervisar y evaluar que las actividades, operaciones y procesos cumplan con los objetivos establecidos, así como con las normas, regulaciones y políticas aplicables. Estos mecanismos tienen como finalidad

asegurar la correcta actuación de la Auditoría Superior de la Federación como institución, así como de su personal.

1. El papel de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados

El artículo 74, fracción II y el último párrafo de la fracción VI de la CPEUM, establecen que la Cámara de Diputados deberá contar con una Comisión que deberá coordinar las relaciones entre la Cámara y la Auditoría Superior de la Federación, también podrá evaluar su desempeño y podrá solicitar información sobre la evolución de su labor fiscalizadora. Entre sus atribuciones, se encuentran las siguientes, de acuerdo con el artículo 81 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación:

I. Actuar como intermediaria entre la Cámara de Diputados y la Auditoría Superior de la Federación.

II. Recibir la Cuenta Pública de parte de la Mesa Directiva de la Cámara o la Comisión Permanente del Congreso de la Unión y remitirla a la Auditoría Superior de la Federación.

III. Presentar a la Comisión de Presupuesto los informes individuales, informes específicos e Informe General, junto con su análisis y conclusiones, tomando en cuenta las opiniones de las comisiones ordinarias de la Cámara.

IV. Analizar el programa anual de fiscalización de la Cuenta Pública y evaluar los programas estratégico y anual de actividades de la Auditoría Superior de la Federación, formulando observaciones cuando sea necesario.

V. Convocar al Titular de la Auditoría Superior de la Federación para tratar específicamente los informes individuales y el Informe General.

VI. Revisar y opinar sobre el proyecto de presupuesto anual de la Auditoría Superior de la Federación, incluyéndolo en el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el siguiente ejercicio fiscal, y analizar el informe anual de su ejecución.

- VII. Evaluar el desempeño de la Auditoría Superior de la Federación en relación con su mandato, atribuciones y ejecución de las auditorías, y garantizar su autonomía técnica y de gestión, solicitando informes sobre el avance de los trabajos de fiscalización.
- VIII. Proponer candidatos para ocupar el cargo de Titular de la Auditoría Superior de la Federación y solicitar su remoción, consultando a organizaciones civiles y asociaciones relevantes.
- IX. Proponer al Pleno de la Cámara los recursos humanos, materiales y presupuestarios que la Unidad requiere.
- X. Proponer al Pleno de la Cámara el Reglamento Interior de la Unidad.
- XI. Aprobar el programa de actividades de la Unidad y solicitarle toda la información relacionada con sus funciones, además de aprobar políticas, lineamientos y manuales necesarios para su desempeño.
- XII. Ordenar a la Unidad de Evaluación y Control que realice auditorías a la Auditoría Superior de la Federación.
- XIII. Aprobar los indicadores que la Unidad utilizará para evaluar el desempeño de la Auditoría Superior de la Federación, así como los elementos metodológicos necesarios y los indicadores propios de la Unidad.
- XIV. Revisar el Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación.
- XV. Analizar la información relacionada con la fiscalización, contabilidad, auditoría gubernamental y rendición de cuentas, y citar a comparecer a servidores públicos vinculados a los resultados de la fiscalización.
- XVI. Invitar a la sociedad civil organizada a participar como observadores o testigos sociales en las sesiones ordinarias de la Comisión, así como en ejercicios de contraloría social que involucren a la población y a los entes fiscalizados.

1.1. Unidad de Evaluación y Control

El Reglamento Interior de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados establece que la Unidad de Evaluación y Control es el órgano técnico de la Comisión de Vigilancia que se encargará de vigilar el cumplimiento de las funciones y normas, por parte de los servidores públicos de la ASF.

La Unidad de Evaluación y Control (UEC) juega un papel importante en el sistema de control y supervisión de la ASF. La UEC es una instancia interna que tiene como objetivo principal evaluar y controlar el desempeño de la ASF²⁴⁶, así como promover la mejora continua de sus procesos y resultados. El papel de la UEC se puede resumir en los siguientes puntos:

Evaluación del desempeño: La UEC lleva a cabo evaluaciones periódicas del desempeño de la ASF, analizando la eficacia y eficiencia de sus procesos de auditoría y fiscalización. Esta evaluación incluye aspectos como la calidad de los informes de auditoría, la implementación de las recomendaciones formuladas y el cumplimiento de los plazos establecidos.

Control interno: La UEC se encarga de verificar la existencia y el funcionamiento adecuado de los controles internos en la ASF. Esto implica evaluar la gestión de riesgos, la estructura organizativa, los procesos de control financiero y la adecuada documentación de los procedimientos de auditoría. A través de este control interno, la UEC busca asegurar que la ASF opere de manera efectiva y cumpla con los estándares y regulaciones aplicables.

Mejora continua: La UEC tiene la responsabilidad de identificar oportunidades de mejora en los procesos, métodos y prácticas de la ASF. A través de análisis y evaluaciones, la UEC propone recomendaciones para fortalecer y optimizar los procesos de auditoría y fiscalización. Estas recomendaciones pueden incluir cambios en los sistemas de información, la adopción de nuevas tecnologías, la capacitación del personal y la implementación de buenas prácticas.

²⁴⁶ Tiscareño Agoitia, Ruth Noemí, "El fortalecimiento de la fiscalización en México desde el Poder Legislativo", *Revista El Cotidiano*, México, núm. 198, julio-agosto de 2016, 53-64 pp.

Informes y seguimiento: La UEC elabora informes sobre los resultados de las evaluaciones y los controles internos realizados, así como sobre las recomendaciones formuladas. Estos informes se presentan a la Comisión de Vigilancia de la ASF, aportando información clave para la toma de decisiones y la supervisión del desempeño de la ASF. Además, la UEC realiza un seguimiento de las acciones y medidas adoptadas para implementar las recomendaciones, asegurando que se lleven a cabo de manera oportuna y efectiva.

1.1.1. La labor de la Unidad de Evaluación y Control

La labor de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados ha estado sujeta a críticas y desafíos significativos que cuestionan su eficacia y capacidad para cumplir con su responsabilidad de supervisar y evaluar el trabajo de la ASF.

Uno de los problemas más destacados es la aparente falta de autonomía e independencia de la Unidad de Evaluación y Control con respecto a la ASF. Dado que la Unidad forma parte de la Comisión de Vigilancia, que es responsable de supervisar a la ASF, existe el riesgo de que su labor esté influenciada por consideraciones políticas o partidistas en lugar de centrarse en una evaluación objetiva del desempeño de la Auditoría. Esta falta de independencia socava la credibilidad de la Unidad y sus informes.

Otra crítica importante es la falta de recursos y personal especializado. Para llevar a cabo evaluaciones exhaustivas y críticas de la labor de la ASF, la Unidad de Evaluación y Control necesita contar con un equipo de expertos en auditoría y fiscalización. Sin recursos adecuados y personal capacitado, su capacidad para llevar a cabo una supervisión efectiva se ve comprometida, lo que limita su capacidad para identificar deficiencias en el trabajo de la ASF.

Además, la Unidad de Evaluación y Control a menudo se enfrenta a desafíos en términos de transparencia y divulgación de información. El público y los ciudadanos tienen derecho a conocer los resultados de las evaluaciones y las recomendaciones formuladas por esta unidad en relación con la ASF. Sin

embargo, la falta de transparencia en el proceso de evaluación y la divulgación selectiva de información pueden socavar la confianza en el sistema de rendición de cuentas.

Por último, la falta de acción basada en las recomendaciones de la Unidad de Evaluación y Control es una preocupación legítima. A menudo, se emiten informes con hallazgos y recomendaciones importantes, pero no se toman medidas concretas para abordar los problemas identificados en el trabajo de la ASF. Esto puede perpetuar la impunidad y la falta de responsabilidad en la gestión de los recursos públicos.

2. Revisión entre pares

Las revisiones entre pares son evaluaciones externas e independientes de aspectos relacionados con el funcionamiento y prácticas de una Entidad de Fiscalización Superior (EFS). Estas revisiones no constituyen una auditoría en sí mismas, sino más bien ofrecen una evaluación y asesoramiento proporcionado de manera voluntaria por pares o colegas de la misma profesión. La decisión de someterse a una revisión entre pares, o participar en una revisión de otra EFS, siempre es opcional.

El propósito y el alcance de las revisiones entre pares pueden variar según el contexto legal, profesional y organizativo de la EFS bajo revisión, así como las circunstancias en las que opera dicha entidad. Los objetivos específicos y el alcance de cada revisión se establecen según las necesidades y deseos de la EFS sometida a evaluación. Esto significa que los objetivos de revisiones posteriores pueden variar a medida que cambian las prioridades estratégicas y requisitos organizativos. Una vez realizada la evaluación, los revisores emiten un informe que incluye recomendaciones para mejorar las prácticas establecidas en la EFS revisada y cumplir con estándares reconocidos a nivel mundial. La EFS revisada no está obligada a implementar todas las conclusiones y recomendaciones, y puede decidir cómo utilizar los resultados de la evaluación de manera adecuada y necesaria. La revisión entre pares por parte de colegas

profesionales externos e independientes aporta un nivel adicional de garantía de calidad y credibilidad al proceso.

En el caso específico de la Auditoría Superior de la Federación, esta entidad ha participado en diversas revisiones entre pares como parte de su búsqueda por la mejora institucional. En 2008, se sometió voluntariamente a una revisión internacional para evaluar sus prácticas de auditorías del desempeño. También ha pasado por revisiones coordinadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la Gobernanza Pública del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF).

3. Sistema de Gestión de Calidad

La Auditoría Superior de la Federación como institución reconoce la necesidad de realizar una fiscalización superior de alta calidad. En este sentido, en febrero de 2006, se estableció formalmente el Comité de Calidad de la ASF, encargado de coordinar el funcionamiento del Sistema de Gestión de Calidad de la institución. Esto contribuye a la excelencia y al reconocimiento internacional de la ASF como una institución líder.

En 2022, como resultado de la revisión anual, la ASF mantuvo la certificación de su Sistema de Gestión de Calidad según la Norma ISO 9001:2015. Esta certificación se ha conservado durante 16 años consecutivos, demostrando el cumplimiento de los requisitos establecidos y la madurez del sistema y sus cinco procesos: planeación, desarrollo, integración del informe de resultados, seguimiento y administración.

Como parte fundamental del Sistema de Gestión de Calidad, la ASF cuenta con una Política de Calidad adecuada al propósito y contexto de la institución. Esta política se comunica a las partes interesadas y reafirma el compromiso de la ASF con la rendición de cuentas, la transparencia, la mejora de la gestión gubernamental y la lucha contra la corrupción.

3.1. Política de Calidad

La política de calidad establecida por la ASF reconoce la importancia de cumplir con el mandato constitucional de revisar la Cuenta Pública con observancia del marco normativo aplicable en la materia, tomando en cuenta el uso de herramientas tecnológicas y la implementación de las mejores prácticas, todo esto con el propósito de fortalecer la transparencia e impulsar el carácter preventivo de la fiscalización que coadyuve a fortalecer la gestión gubernamental.

II. Propuestas de reforma al marco legal de la Auditoría Superior de la Federación

El último apartado del presente trabajo de investigación se dedicará al estudio de un aspecto crucial para fortalecer la fiscalización superior en México: las propuestas de reforma. A lo largo de este estudio, se ha examinado detenidamente el marco legal que rodea la fiscalización superior en nuestro país, prestando especial atención a los antecedentes, principios, procesos, resultados, entre otros factores relevantes. Gracias a este análisis, se han logrado identificar áreas de oportunidad y la generación de propuestas concretas que tienen como objetivo fortalecer y mejorar la fiscalización superior en México.

En un Estado en constante evolución, es necesario que el marco legal se adapte y se fortalezca para garantizar una fiscalización efectiva y eficiente. En ese sentido, este último apartado presentará algunas propuestas de reforma que se han desarrollado, basadas en un análisis de las necesidades y desafíos específicos que enfrenta México, la opinión de la academia, así como en las prácticas internacionales. Estas propuestas abarcan diversos aspectos del marco legal, incluyendo la normativa vigente, los mecanismos de supervisión y control, los recursos y capacidades necesarios, entre otros.

Es importante destacar que estas propuestas no solo se centran en fortalecer los mecanismos de fiscalización superior, sino también en promover la colaboración entre las diferentes instancias involucradas, fomentar la participación

ciudadana y garantizar la independencia y autonomía de las entidades fiscalizadoras.

1. Participación ciudadana en la elaboración del Programa Anual de Auditorías

En el ámbito de la fiscalización de la Cuenta Pública, una necesidad imperante es garantizar la participación de la sociedad civil y la academia en la elaboración del PAAF. Estos sectores juegan un papel importante en la identificación de áreas críticas y la mejora de la gestión pública. Un ejemplo exitoso de esta figura se encuentra en el Instituto Superior de Auditoría y Fiscalización del Estado de Sonora (ISAF), donde la sociedad civil y la academia han sido integradas en la planificación de las auditorías. En este apartado se abordará de manera breve la experiencia de este instituto como un referente para la participación efectiva de estos actores en el proceso de fiscalización.

a) Integración de la sociedad civil

El Instituto Superior de Auditoría y Fiscalización de Sonora ha implementado con éxito la participación de la sociedad civil en la elaboración del programa de auditorías. A través de mecanismos como la consulta pública, la inclusión de organizaciones ciudadanas y la recepción de denuncias y quejas, se ha logrado involucrar a los ciudadanos en el proceso de planificación. Esta integración permite que la voz de la población sea escuchada y considerada en la identificación de áreas críticas que requieren una atención prioritaria.

b) Colaboración con la academia

Otro aspecto para destacar de la experiencia del Instituto de Auditoría y Fiscalización de Sonora es la colaboración estrecha con la academia. En los últimos años, se han establecido convenios con instituciones educativas, lo que ha permitido aprovechar el conocimiento técnico y especializado de los académicos en la planificación de las auditorías. Esta colaboración enriquece el proceso con

análisis críticos, investigaciones y recomendaciones fundamentadas, que contribuyen a una fiscalización más efectiva y acorde con las necesidades y demandas de la sociedad.

c) Resultados positivos

La participación de la sociedad civil y la academia en la elaboración del programa de auditorías del Instituto de Auditoría y Fiscalización de Sonora ha arrojado resultados positivos. Gracias a la identificación conjunta de áreas de riesgo y la colaboración en la definición de prioridades, se ha logrado mejorar la calidad de la fiscalización y su impacto en la gestión pública. Además, esta apertura y transparencia han fortalecido la confianza de la ciudadanía en el proceso de rendición de cuentas y en las instituciones encargadas de la fiscalización.

2. Metodología clara en la elaboración y modificación del Programa Anual de Auditorías. Objetividad y criterios técnicos

La fiscalización superior como proceso, requiere la existencia de una metodología clara en la elaboración y modificación del PAAF. Esta metodología debe establecerse de manera objetiva y basada en criterios técnicos, con el fin de abordar los temas más relevantes e identificar los riesgos más importantes en el uso de los recursos públicos. En la actualidad, la falta de transparencia en la definición y modificación de este programa ha generado preocupación en la academia y en diversos órganos de la sociedad civil. En este apartado, se expondrá la necesidad de contar con una metodología clara, transparente y participativa, que asegure una fiscalización efectiva y fortalezca la rendición de cuentas.

a) Definición del Programa Anual de Auditorías

La planificación, elaboración y eventual modificación del Programa Anual de Auditorías constituyen procesos de suma importancia que deben ser llevados a cabo con total claridad y transparencia. Para lograr este objetivo, es esencial

implementar una metodología sólida que defina los criterios precisos utilizados en la selección de los temas que serán sometidos a auditoría. Estos criterios deben tener en cuenta la relevancia de los asuntos a auditar, la evaluación de riesgos inherentes y el impacto social que puedan generar.

Al establecer una metodología robusta de selección, se asegura que los recursos limitados de auditoría se enfoquen en los aspectos más críticos y sensibles en términos de la utilización de los recursos públicos. Esto conlleva a una asignación eficiente y estratégica de los esfuerzos de fiscalización, priorizando las áreas que demandan una atención inmediata y una mayor supervisión.

b) Establecimiento de plazos para entrega y modificación del PAAF

Es imperativo establecer plazos claros y realistas para la entrega y eventual modificación del PAAF. Estos plazos no solo deben ser cumplidos rigurosamente, sino también comunicados de manera transparente a todas las partes interesadas. Establecer fechas límite concretas para la elaboración, revisión y aprobación del plan proporciona una estructura temporal sólida y evita retrasos innecesarios.

En última instancia, la transparencia en la elaboración y modificación del PAAF garantiza la confianza del público en el proceso de auditoría y fiscalización. Los ciudadanos deben tener la certeza de que los temas seleccionados para auditoría son escogidos basándose en criterios objetivos y justos, y que los plazos establecidos se respetan. Este enfoque transparente contribuye a fortalecer la integridad del proceso y a aumentar la credibilidad de los resultados obtenidos a través de la fiscalización gubernamental.

3. Transición a un modelo colegiado

Para fortalecer la independencia y eficacia de la Auditoría Superior de la Federación es importante considerar la transición hacia un modelo colegiado en la institución. Este enfoque implica designar a un grupo de titulares en lugar de un solo titular, lo que fomenta la toma de decisiones colegiada, el intercambio de

conocimientos y la transparencia en el ejercicio de sus funciones. En este apartado, se presentará la propuesta de transición hacia un modelo colegiado en la titularidad de la ASF, destacando los beneficios que puede brindar a la fiscalización de los recursos públicos.

a) Fortalecimiento de la independencia

La adopción de un modelo colegiado en la ASF fortalece su independencia. Al distribuir las responsabilidades y las decisiones entre un grupo colegiado se evita la concentración de poder en una sola persona y se promueve un equilibrio de opiniones y perspectivas. Esto contribuye a evitar influencias externas y a garantizar una fiscalización imparcial y objetiva, en beneficio de la rendición de cuentas y la transparencia.

b) Diversidad de conocimientos y experiencias

Un modelo colegiado en la ASF permite aprovechar una mayor diversidad de conocimientos y experiencias. Cada titular puede aportar su experiencia y especialización en áreas específicas, lo que enriquece el proceso de toma de decisiones y fortalece la calidad de la fiscalización. Además, la interacción entre los titulares fomenta el intercambio de información y el aprendizaje conjunto, lo que beneficia a la institución en su conjunto.

c) Continuidad y estabilidad institucional

La adopción de un modelo colegiado en la ASF brinda continuidad y estabilidad institucional. En caso de cambios en la dirección, la transición se realiza de manera más fluida, ya que no se depende de una sola persona. Además, se fomenta la institucionalización de buenas prácticas y procesos, asegurando que la ASF pueda mantener su eficiencia y eficacia en el largo plazo.

4. Mayor transparencia en el proceso de fiscalización, no solo en los resultados

La transparencia en el proceso de fiscalización es fundamental para fortalecer la rendición de cuentas y la confianza en las instituciones encargadas de la fiscalización. Si bien los informes de auditoría a nivel federal incluyen extractos de las respuestas de los entes fiscalizados, es necesario ir más allá y abrir al escrutinio público toda la documentación relacionada con las auditorías. En este apartado, se propone incrementar la transparencia del proceso de fiscalización mediante la publicación de expedientes electrónicos que contengan el archivo documental de las auditorías en todas sus etapas. Esto permitiría examinar los procedimientos de auditoría, corroborar la adecuación de los requerimientos formulados y evaluar la atención brindada por los entes auditados, respaldando así los resultados de auditoría.

a) Apertura del proceso de fiscalización

La publicación de expedientes electrónicos de auditoría permitiría abrir el proceso de fiscalización al escrutinio público. Actualmente, la información sobre las etapas y procedimientos de auditoría se encuentra limitada a los informes finales, lo cual restringe el acceso y la comprensión de las metodologías utilizadas. Al disponer de los expedientes electrónicos, la sociedad tendría la oportunidad de conocer los detalles de las auditorías, incluyendo la orden de auditoría, las modificaciones al alcance, las minutas de reuniones y visitas de inspección, los requerimientos de auditoría y las respuestas de los entes auditados.

b) Corroboración de procedimientos y requerimientos

La publicación de los expedientes electrónicos de auditoría permitiría corroborar los procedimientos y requerimientos utilizados por los grupos auditores. La sociedad tendría la posibilidad de examinar la documentación y evaluar si los requerimientos formulados fueron adecuados y si las respuestas de los entes auditados respaldan los resultados de auditoría. Esto fortalecería la transparencia

y la credibilidad de los procesos de fiscalización, al permitir una revisión más detallada y objetiva de las acciones llevadas a cabo.

c) Acceso a información completa

La publicación de expedientes electrónicos garantizaría el acceso a información completa sobre las auditorías. Al contar con archivos documentales que abarquen todas las etapas, desde la apertura hasta el cierre de la auditoría, se facilitaría el análisis exhaustivo y la comprensión integral de los procesos de fiscalización. Esto promovería una mayor participación ciudadana, al permitir que la sociedad examine y evalúe las actuaciones de las instituciones encargadas de la auditoría.

5. Vinculación real entre los resultados de la fiscalización superior y las decisiones presupuestarias

Los resultados de la fiscalización son una herramienta invaluable para mejorar la política pública y garantizar una asignación presupuestaria eficiente y transparente. Sin embargo, es necesario estrechar la vinculación entre estos resultados y el trabajo de los órganos legislativos. Actualmente, existe un desfase significativo entre la presentación del paquete económico y la dictaminación de la Cuenta Pública, lo que limita la capacidad de los legisladores para corregir los problemas revelados por las auditorías y evitar destinar recursos adicionales a rubros afectados por la corrupción e irregularidades. En este apartado, se propone dinamizar el proceso de fiscalización para mejorar la función legislativa y permitir una toma de decisiones más oportuna y fundamentada con base en los hallazgos de la Auditoría Superior de la Federación.

a) Aprovechar los hallazgos de la ASF para corregir problemas de política pública

Los resultados de las auditorías de la ASF proporcionan información valiosa sobre las deficiencias en la implementación de políticas públicas y la gestión de los recursos. Estos hallazgos deben estar estrechamente vinculados al trabajo

legislativo para que los legisladores puedan tomar medidas correctivas de manera oportuna. Al acortar los tiempos entre la presentación del paquete económico y la dictaminación de la Cuenta Pública, se asegura que los problemas detectados puedan ser abordados en el proceso de elaboración y discusión del presupuesto, permitiendo así una mejoría efectiva de la política pública.

b) Dinamizar el proceso de fiscalización

Es fundamental dinamizar el proceso de fiscalización para habilitar un mejor desempeño de la función legislativa. Actualmente, existe un desfase en los tiempos legislativos que impide que los diputados cierren de manera completa los procesos presupuestarios iniciados por legislaturas anteriores. Para aprovechar al máximo los hallazgos de la ASF y permitir una toma de decisiones más oportuna, es necesario mejorar los procesos y tiempos de la fiscalización. Esto implica una mayor agilidad en la presentación de informes y una pronta consideración de los resultados en el proceso presupuestario.

c) Fortalecimiento de la función legislativa

La estrecha vinculación entre los resultados de la fiscalización y el trabajo legislativo fortalece la función de los órganos legislativos en la toma de decisiones sobre el gasto público. La obtención de información precisa y en tiempo real por parte de la Auditoría Superior de la Federación permite dotar a los legisladores de una herramienta crucial para ejercer su papel de manera más efectiva y comprometida.

Al contar con acceso a datos pormenorizados y análisis exhaustivos proporcionados por la ASF, los legisladores están en una posición ventajosa para cumplir con su función de supervisar y analizar el uso de los recursos públicos. Esta información no solo les permite identificar de manera proactiva problemas en las políticas públicas implementadas, sino también detectar áreas que requieren mejoras dentro de su propio quehacer legislativo. Esto conduce a una optimización

del proceso legislativo en sí, promoviendo la eficacia y la calidad de las leyes y regulaciones que se aprueban.

Además, el acceso a la información detallada y precisa obtenida a través de los procesos de fiscalización evita que los recursos públicos sean asignados de manera inadecuada o incluso se destinen a áreas afectadas por la corrupción. Los legisladores, al estar debidamente informados sobre las irregularidades y malversaciones, pueden tomar decisiones informadas para evitar la asignación de recursos adicionales a proyectos o programas que presentan riesgos significativos de corrupción. Esto contribuye a la promoción de una gestión pública más transparente y eficiente, donde los recursos se utilizan de manera responsable y en beneficio de la sociedad en su conjunto.

6. La existencia de un proceso definido para la cancelación de convenios de colaboración

Los convenios de colaboración entre la Auditoría Superior de la Federación (ASF) y las Entidades de Fiscalización Superior de los estados son instrumentos fundamentales para fortalecer la fiscalización de los recursos públicos en todos los niveles de gobierno. Sin embargo, en ciertas situaciones, puede ser necesario cancelar estos convenios por diversas razones. Para garantizar la certeza jurídica, la seguridad y el bienestar social, es imperativo establecer un proceso definido y transparente que regule la cancelación de estos convenios. En este apartado, se expondrá la importancia de contar con plazos, mesas de reunión y trabajo en las que se ponderen los intereses de ambas partes y el bienestar social, evitando así decisiones arbitrarias y brindando certidumbre a las EFS.

a) Garantía de seguridad y certeza jurídica

La existencia de un proceso definido para cancelar convenios de colaboración entre la ASF y las EFS locales brinda seguridad jurídica a las partes involucradas. Al establecer plazos claros y la obligación de entablar mesas de reunión y trabajo, se crea un marco de referencia que permite un diálogo constructivo y la

ponderación de los intereses de dichas instituciones. Esto evita decisiones arbitrarias y proporciona certeza sobre el proceso a seguir en caso de cancelación, asegurando que se respeten los derechos y las obligaciones de las partes.

b) Diálogo y análisis conjunto

Un proceso definido para cancelar convenios de colaboración implica la celebración de mesas de reunión y trabajo en las que ambas partes puedan discutir y analizar los motivos que llevan a la cancelación. Este diálogo conjunto permite identificar posibles soluciones, buscar alternativas y evaluar los impactos que la cancelación podría generar. Además, se fomenta la colaboración y la cooperación entre la ASF y las EFS locales, fortaleciendo así la fiscalización y la rendición de cuentas en el ámbito local.

c) Consideración del bienestar social

En el proceso de cancelación de convenios de colaboración, es crucial ponderar el bienestar social como uno de los elementos a tener en cuenta. Las EFS locales desempeñan un papel fundamental en la fiscalización de los recursos públicos a nivel estatal y municipal. Por lo tanto, la cancelación de un convenio debe ser analizada cuidadosamente, evaluando los posibles impactos negativos que esta decisión podría tener en la capacidad de fiscalización de las EFS locales y, en última instancia, en el bienestar de la sociedad.

Conclusiones

En los últimos años, la función fiscalizadora del Estado ha adquirido una dimensión crucial en la esfera gubernamental. Actualmente, su relevancia se ha intensificado de manera significativa, en gran parte debido al persistente contexto de corrupción que ha socavado la confianza en las instituciones y autoridades encargadas de la recaudación, gestión y manejo de los recursos públicos. En respuesta a esta situación, se ha dotado de herramientas y amplias facultades a los órganos responsables de la fiscalización, destacándose la Auditoría Superior de la Federación. En el desarrollo de la presente investigación se ha realizado un estudio de los mecanismos legales que fortalezcan la fiscalización superior, conociendo los antecedentes de dicha función en nuestro país, su marco legal, la importancia que representa, así como sus principios rectores, así, se afirma que la función fiscalizadora es necesaria para alcanzar el bien común. El cual es solo posible mediante una gestión transparente y responsable de los recursos públicos.

De este planteamiento inicial y del desarrollo de cuatro capítulos se derivaron las siguientes conclusiones:

1. En años recientes, la toma de decisiones en la Auditoría Superior de la Federación ha tenido un efecto desfavorable en la confianza que la sociedad deposita en dicha institución.

Esta influencia alcanza un nivel en el que diversas fuentes, que abarcan desde medios de comunicación hasta organizaciones de la sociedad civil y el ámbito académico, han expresado críticas concretas en relación con la función desempeñada por la ASF. Es suficiente con examinar noticias de los últimos meses para constatar la pérdida de credibilidad hacia los informes y resultados presentados por la máxima entidad de fiscalización superior de nuestro país. Asimismo, se observa el aumento de notas relacionadas con la disminución en el número de auditorías efectuadas, en la cantidad de recursos fiscalizados, y, por supuesto, en los resultados obtenidos en las revisiones, lo que incluye la preocupante cifra de irregularidades detectadas en los últimos años. Todo esto sin

mencionar los señalamientos que han surgido en relación con la autonomía e independencia respecto del poder político.

Como resultado del minucioso análisis de los mecanismos legales que fortalezcan la fiscalización superior, surge como principal proposición la imperiosa necesidad de llevar a cabo una transición hacia un modelo colegiado en la dirección de la institución. Esta transformación, en primera instancia, abriría las puertas a una toma de decisiones más plural y equilibrada, reduciendo la posibilidad de influencias externas y garantizando una supervisión imparcial y efectiva. La adopción de un enfoque colegiado en la titularidad de la institución no solo infundiría mayor confianza en la integridad de sus acciones, sino que también propiciaría una mayor diversidad de perspectivas y conocimientos en el proceso de definición de objetivos y estrategias.

2. En la actualidad, gran parte de las responsabilidades recaen en un solo individuo

Esto ha provocado un grado de desconfianza en la entidad y ha contribuido a la percepción de que la fiscalización es el producto de elecciones basadas en aspectos personales, en lugar de estar arraigada en un marco institucional y colaborativo diseñado para salvaguardar el interés general de la sociedad en México. En última instancia, la migración a un modelo colegiado sería un paso crucial hacia la consolidación de una fiscalización superior robusta y ajustada a los valores contemporáneos de transparencia y rendición de cuentas.

3. Se ha evidenciado que la participación ciudadana y la transparencia son elementos fundamentales para fortalecer la fiscalización.

La rendición de cuentas se ve fortalecida cuando los ciudadanos tienen acceso a la información sobre el uso de los recursos públicos y pueden involucrarse activamente en el proceso de supervisión. Mecanismos como portales de transparencia y consultas públicas permiten un control ciudadano más efectivo y contribuyen a la prevención de actos de corrupción, además, la divulgación de

registros digitales aseguraría la disponibilidad de información detallada acerca de las auditorías. Mediante la existencia de archivos electrónicos que abarquen todo el ciclo, desde su inicio hasta su conclusión, se simplificaría la realización de un análisis minucioso y se lograría una comprensión completa de los procedimientos de fiscalización.

4. En relación con el proceso de fiscalización, resulta ineludible subrayar la urgente necesidad de regularlo mediante la implementación de una metodología precisa en la creación y ajuste del Programa Anual de Auditorías.

Este enfoque, basado en la objetividad y criterios técnicos sólidos, debe ir de la mano con la inclusión de la sociedad en el proceso. Es esencial que la institución esté sujeta a plazos concretos, ya que la ausencia de términos para presentar el programa conlleva desalineaciones con los plazos de presentación de informes y resultados. Es crucial enfatizar que esta orientación no compromete en absoluto la autonomía técnica de la ASF, sino que simplemente brinda estructura al primer paso del proceso de revisión. La regulación de plazos y términos no solo fortalecería la labor de fiscalización, sino que también fomentaría la coherencia temporal en todo el ciclo de auditoría. Al implementar un enfoque de este tipo, se estaría asegurando el cumplimiento de objetivos y la entrega oportuna de resultados.

5. Finalmente, esta investigación ha destacado de manera contundente la necesidad de establecer una vinculación real y efectiva entre los resultados provenientes de la fiscalización superior y el quehacer legislativo.

Los hallazgos expuestos a lo largo de este estudio han dejado claro que esta relación no puede ser subestimada ni mucho menos ignorada, ya que los informes y las evaluaciones generados por la fiscalización superior no son únicamente conjuntos aislados de datos, sino, herramientas valiosas que nutren y enriquecen la labor legislativa. La interconexión entre ambas esferas se manifiesta no solo en la identificación de deficiencias y áreas de mejora que requieren una intervención normativa, sino también en la capacidad de generar políticas públicas informadas

y adaptadas a la realidad. Los resultados de la fiscalización, respaldados por evidencia sólida y análisis rigurosos, proveen al trabajo legislativo de perspectivas claras y basadas en datos, permitiendo tomar decisiones fundamentadas que atienden a las necesidades e intereses de la sociedad. Estos resultados, en esencia, se convierten en los cimientos sobre los cuales se construyen leyes, regulaciones y políticas que buscan garantizar una administración eficiente de los recursos públicos, prevenir irregularidades y promover el bien común.

En resumen, la transición hacia un modelo colegiado, la implementación de procesos bien definidos para la elaboración y ajuste del programa anual de auditorías, junto con la inclusión de mecanismos que fomenten la participación ciudadana, emerge como una estrategia altamente provechosa en el ámbito de la fiscalización superior. Además, brinda una estructura sólida que favorece la planificación y ejecución de las revisiones. No menos importante es el efecto que esto tiene en la sociedad, ya que permite a la población en general comprender los criterios que guían la selección de los temas sujetos a auditoría, promoviendo la transparencia y la rendición de cuentas. La participación social, por su parte, enriquece la perspectiva y la responsabilidad de la fiscalización, reforzando la confianza en las instituciones y contribuyendo a un mejor manejo de los recursos públicos. En conjunto, estas prácticas consolidan un entorno de fiscalización más robusto, alineado con los principios democráticos y los estándares de responsabilidad gubernamental.

Bibliografía

ACOSTA, YAHIR, "Propuesta de tres reformas constitucionales para mejorar la fiscalización de los recursos públicos", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 38, enero-junio de 2018, pp. 113-142.

ANAYA DOMÍNGUEZ, LUZ MARÍA, *et al.*, "La concesión administrativa. Algunos aspectos teóricos y análisis de un caso práctico", *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año II, núm. 4, 2010, pp. 56-105.

ARISTÓTELES, *Política*, introducción, traducción y notas de Manuela García Valdés, Madrid, Gredos, 1988, 490 pp.

ARTEAGA NAVA, ELISUR, *Derecho constitucional*, 4° ed., México, Oxford, 2014, 1142 pp.

ASTUDILLO REYES, CÉSAR IVÁN, "Auditoría Superior de la Federación. Contenido, alcances, garantías y fortalecimiento de su autonomía constitucional" en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 45-86.

BURDEAU, GEORGES, *Traité de Science Politique*, t. II. 2° edition revue et augmentée, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1968, 1277 pp.

CÁRDENAS GRACIA, JAIME FERNANDO, *Introducción al estudio del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, 398 pp.

CARPIZO, JORGE, "Propuestas de modificaciones constitucionales en el marco de la denominada reforma del Estado", en Valadés, Diego y Carbonell, Miguel (coords.), *El proceso constituyente mexicano. A 150 años de la Constitución de 1857 y 90 de la Constitución de 1917*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, 183-226 pp.

CARRÉ DE MALBERG, RAYMOND, *Teoría general del Estado*, trad. de José Lion Depitre, México, Fondo de Cultura Económica, 1948, 1329 pp.

CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho administrativo*, 7ª. ed., Argentina, LexisNexis, 2002, t. II, 662 pp.

CASTREJÓN GARCÍA, GABINO e Irene Díaz Reyes, *Control, fiscalización y transparencia*, México, Novum, 2013, 283 pp.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, *Derecho Financiero Mexicano*, 27° ed., México, Porrúa, 2006, 1043 pp.

DÍAZ REVORIO, FRANCISCO, *Fundamentos actuales para una teoría de la Constitución*, México, Instituto de Estudios Constitucionales del Estado de Querétaro, 2018, 445 pp.

FERNÁNDEZ DÍAZ, ANDRÉS, *Política monetaria. Fundamentos y estrategias*, España, Paraninfo, 2011, 356 pp.

FERNÁNDEZ RUÍZ, JORGE, "Apuntes para una teoría jurídica de las actividades del Estado", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXIII, núm. 99, septiembre-diciembre de 2000, pp. 1013-1054

FERNÁNDEZ RUÍZ, JORGE, *El Estado empresario*, México, UNAM, 1982, 271 pp.

FERNÁNDEZ RUÍZ, JORGE, *Derecho administrativo del Estado de Nayarit*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2022, 307 pp.

FERNÁNDEZ RUÍZ, JORGE, *Derecho administrativo del Estado de San Luis Potosí*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2021, 352 pp.

FIGUEROA NERI, AIMÉE, "Reflexiones sobre la autonomía de la Auditoría Superior de la Federación y de las Entidades de Fiscalización Superior locales", en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 149-159.

FLEINER, FRITZ, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Argentina, Olejnik, 2021, 323 pp.

FRAGA, GABINO, *Derecho administrativo*, 23a. ed., México, Porrúa, 1984, 548 pp.

GALÁN MELO, GABRIEL SANTIAGO, “Actividad financiera en el Estado constitucional: los ingresos producto de la gestión del patrimonio público en Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia”, *Revista de Derecho*, Ecuador, núm. 28, 2017, pp. 113-138.

GARCÍA RICCI, DIEGO, *Estado de Derecho y principio de legalidad*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 48 pp.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARÍA, *Derecho financiero*, 10° ed., Argentina, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2011, 1254 pp.

GORDILLO, AGUSTÍN, *Derecho administrativo de la economía*, Argentina, Macchi, 1967, 525 pp.

GORDILLO, AGUSTÍN ALBERTO, *Teoría general del derecho administrativo*, Argentina, Fundación de Derecho Administrativo, 2013, 578 pp.

GUTIÉRREZ GUILLÉN, JAZMÍN ELENA y Jiménez Rico, Artemio, “Impacto de la fiscalización superior en el combate a la corrupción en México”, *Vinculatégica Efan*, UANL, Facultad de Contaduría Pública y Administración, México, año 5, núm. 2, julio-diciembre de 2019, pp. 1632-1651.

GUTIÉRREZ SALAZAR, MIGUEL ÁNGEL, “La Auditoría Superior de la Federación y la conformación del Sistema Nacional Anticorrupción”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 37, julio-diciembre de 2017, pp. 51-83.

HELLER, HERMANN, *Teoría del Estado*, ed. y prólogo de Gerhart Niemeyer, México, Fondo de Cultura Económica, 1998, 398 pp.

HOBBS, THOMAS, *Leviatán. La materia, forma y poder de un Estado eclesiástico y civil*, trad., prólogo y notas de C. Mellizo, Madrid, Alianza Editorial, 1989 (1651), 832 pp.

KELSEN, HANS, *Teoría General del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacambra, Granada, Comares, 2002, 912 pp.

KELSEN, HANS, *Compendio de Teoría General del Estado*, 2º ed., trad. de Luis Recaséns Siches y Justino de Azcárate, Barcelona, ed. Bosch, 1934, 235 pp.

MANJARREZ RIVERA, JORGE, *La construcción democrática de la rendición de cuentas y la fiscalización en la administración pública de México*, México, Instituto de Administración Pública del Estado de Veracruz, 2003, 402 pp.

Marco de Referencia General del Gasto Federalizado, Cuenta Pública 2019. Auditoría Superior de la Federación.

MÁRQUEZ GÓMEZ, DANIEL, “La función de fiscalización: Avances, retrocesos proyecciones a la luz de la reforma de 2009” en Ackerman, Rose, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván. (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 161-205.

MIJANGOS BORJA, MARÍA DE LA LUZ, “Conceptos generales del derecho financiero”, en Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (coord.), *Derecho financiero*, México, McGraw Hill, 1997, pp. 1-7.

MONTEJANO, BERNARDINO, “El fin del Estado: el bien común”, *Persona y Derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, España, núm. 3, 1976, pp. 165-193.

MONTESQUIEU, *El espíritu de las leyes*, México, Partido de la Revolución Democrática, 2018, 702 pp.

MORALES MENDOZA, HÉCTOR BENITO, “La actividad financiera del Estado desde el punto de vista presupuestal”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, núm. 145-146-147, enero-junio de 1986, pp. 189-225.

MOREIRA, ADRIANO, “Los fines del Estado”, *Revista de estudios políticos*, España, núm. 161, septiembre-octubre de 1968, 11-66 pp.

NAVA NEGRETE, ALFONSO, *Estudios administrativos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, 445 pp.

OCAMPO GARCÍA DE ALBA, GUADALUPE BLANCA LETICIA, *Sistema Nacional de Fiscalización en el marco de los desafíos para la rendición de cuentas en México*, México, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, Unidad de Evaluación y Control, 2016, 308 pp.

ORTEGA, JOAQUÍN B., *Apuntes de derecho fiscal*, México, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, 1946.

ORTIZ RAMÍREZ, JORGE ALEJANDRO, “Sanciones administrativas derivadas de la fiscalización superior: una revisión de su eficacia”, en Romero Gudiño, Alejandro y Bolaños Cárdenas, Leonardo (coord.), *Fiscalización, transparencia y rendición de cuentas*, México, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación LXIII Legislatura. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2016, t. 3, pp. 543-563.

PÉREZ LÓPEZ, MIGUEL, “Gasto público, fiscalización y administración de recursos económicos públicos”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 22, enero-junio de 2010, pp. 189-221.

PICHARDO PAGAZA, IGNACIO, *Introducción a la nueva administración pública de México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, 332 pp.

PORRÚA PÉREZ, FRANCISCO, *Teoría del Estado*, 39° ed., México, Porrúa, 2005, 531 pp.

PORTAL, JUAN MANUEL, “La fiscalización superior en el marco del combate a la corrupción” en P. Salazar, F. A. Ibarra, y I. B. Flores (eds.), *¿Cómo combatir la corrupción?*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017, pp. 95-106.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Lo que todo contribuyente debe saber*, 2015, 192 pp.

PURÓN CID, GABRIEL, “Comparativo institucional de las entidades de fiscalización en Centroamérica y el Caribe”, *El Cotidiano*, México, núm. 198, julio-agosto, 2016, pp. 71-81.

RAMÍREZ MILLÁN, JESÚS, *Derecho constitucional sinaloense*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 2000, 296 pp.

Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española. «estado». Diccionario de la lengua española (23.^a edición).

REBOLLEDO HERRERA, ÓSCAR, *Principios de derecho fiscal en el estado de Tabasco*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, 183 pp.

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL, *Derecho fiscal*, 2^o ed., México, Oxford University Press, 1998, 309 pp.

RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, HORTENCIA, “Las tres “E” o las tres “I” de la fiscalización en México”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año XIII, núm. 29, enero-junio de 2021, pp. 75-104.

ROUSSEAU, JEAN-JACQUES, *El contrato social*, México, Partido de la Revolución Democrática, 2017, 124 pp.

SANDOVAL, IRMA ERÉNDIRA, “Nuevos retos para la Auditoría Superior de la Federación”, en Ackerman, John Mil y Astudillo Reyes, César Iván (coords.), *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, pp. 243-250.

SANTAMARÍA DE PAREDES, VICENTE, *Curso de derecho administrativo según principios generales y la legislación actual de España*, España, Kessinger Publishing, 2010, 202 pp.

SANTOFIMIO GAMBOA, JAIME ORLANDO, *Tratado de Derecho Administrativo*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2004.

SCHULTZE, RAINER-OLAF, “Fundamentos, teoría e ideas políticas”, en Sánchez de la Barquera y Arroyo (ed.), *Antologías para el estudio y la enseñanza de la ciencia política*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas 2016, pp. 157-165.

SERRA ROJAS, ANDRÉS, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 1977, p. 134.

SMITH, ADAM, *La riqueza de las naciones, t. V: De los ingresos del soberano o del Estado*, trad. de Carlos Rodríguez Braun, España, Alianza Editorial, 1994, pp. 663-778-

SOLARES MENDIOLA, MANUEL, *La Auditoría Superior de la Federación: antecedentes y perspectiva jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, 239 pp.

STEIN, EKKEHART, *Derecho político*, trad. de Fernando Sáinz Moreno, Madrid, Aguilar, 1973, 322 pp.

TISCAREÑO AGOITIA, Ruth Noemí, “El fortalecimiento de la fiscalización en México desde el Poder Legislativo”, *Revista El Cotidiano*, México, núm. 198, julio-agosto de 2016, 53-64 pp.

TORRES ORTIZ ZERMEÑO, CHRISTIAN y Hernández Chacón, Gerardo, “Transparencia, rendición de cuentas y ciudadanía: el caso mexicano”, *Revista de Administración Pública*, México, nueva época, núm. 3, septiembre-diciembre de 2008, pp. 117-134.

VENEGAS ÁLVAREZ, SONIA, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2012, 796 pp.

VILLANUEVA GÓMEZ, LUIS ENRIQUE, “La división de poderes, teoría y realidad”, en Vázquez Ramos, Homero (coord.), *Cátedra nacional de derecho Jorge Carpizo: reflexiones constitucionales*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2014, pp. 149-186.

VILLEGAS BASAVILBASO, BENJAMÍN, *Derecho administrativo*, Argentina, Tipográfica Editora Argentina, 1965, t. I, p. 660.

ZENKERT, GEORG, “Rousseau y el concepto de soberanía popular”, *Areté: Revista de filosofía*, Perú, 2000, vol. 12, núm. 2, pp. 81-109.

ZORAVILLA PETRIKOWSKI, María del Carmen, “Fiscalización, transparencia y rendición de cuentas en el ámbito local”, en Matute González, Carlos, García Guzmán, Maximiliano, Sánchez Jáuregui, Christian M. (compiladores), *El Instituto*

Nacional de Administración Pública en la Reunión Nacional de Administración Pública 2018, México, INAP, 2018, pp. 97-124.

Fuentes electrónicas

AVENDAÑO, FERNANDA, Campos, Natalia y Carriles, Santiago “El índice de riesgos de corrupción (IRC) como una herramienta para la Auditoría Superior de la Federación”, Instituto Mexicano para la Competitividad A.C., México, 7 de diciembre de 2022, [en línea], <https://imco.org.mx/wp-content/uploads/2022/12/EI-IRC-como-herramienta-para-la-ASF_Reporte.pdf>, [consulta: enero ,2023].

AYALA ZAVALA, Gustavo Iván, “Auditoría Superior de la Federación, órgano fiscalizador federal”, Repositorio Institucional de la Universidad Iberoamericana Puebla, México, 2009, [en línea], <<https://repositorio.iberopuebla.mx/bitstream/handle/20.500.11777/1189/AUDITORIASUPERIOREDELA FEDERACION.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>, [consulta: enero ,2023].

CAN MARÍN, MARIO, “La fiscalización superior y los tipos de auditorías en México”, Boletín Informativo de la Vicepresidencia de Sector Gubernamental, México, núm. 19, marzo de 2023, [en línea], <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2023/03/Boletin_SG_19.pdf>, [consulta: diciembre, 2022].

CASTAÑO, PAULINA y Ugarte Alejandro “La ASF en la fiscalización de los recursos públicos”, Fundar, Centro de Investigación y Análisis, México, 2021, [en línea], <<https://fundar.org.mx/wp-content/uploads/2021/06/La-ASF-en-la-fiscalizaci%C3%B3n-de-los-recursos-p%C3%ABlicos.pdf>>, [consulta: enero, 2023].

DE LA ROSA, ROBERTO y Fernández, Marco Antonio, “Un balance de la reforma anticorrupción (Parte 1)”, Revista Nexos, Desarmar la Corrupción, México, 30 de junio de 2022, [en línea], <<https://anticorrupcion.nexos.com.mx/un-balance-de-la-reforma-anticorrupcion-parte-i/>>, [consulta: abril, 2023].

GIL GARCÍA, OLGA, “La temporalidad de los cargos públicos en la Roma Republicana: motivo de reflexión”, *Revista Internacional de Derecho Romano*, España, núm. 9, octubre de 2012, [en línea], <<https://reunido.uniovi.es/index.php/ridrom/article/view/18005/14786>>, [consulta: marzo, 2023].

GUZMÁN NAPURÍ, CHRISTIAN, “Un acercamiento al concepto de función administrativa en el Estado de Derecho”, *Revista Derecho & Sociedad*, Perú, año XIX, núm. 31, 2008, [en línea], <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/oaiart?codigo=7792921>>, [consulta: octubre, 2022].

LAMBARRI, ANA, Valdés, Fernando y Guadarrama, Manuel, “Diagnóstico IMCO, Hablemos de auditorías: gasto federalizado”, Instituto Mexicano para la Competitividad A.C., México, marzo de 2021, [en línea], <https://imco.org.mx/wpcontent/uploads/2021/03/20210311_HablemosDeAuditori%CC%81as_documento.pdf>, [consulta: abril, 2023].

LAMBARRI, ANA, Valdés, Fernando y Guadarrama, Manuel, “Diagnóstico IMCO, Hablemos de ingresos en los Estados”, Instituto Mexicano para la Competitividad A.C., México, marzo de 2021, [en línea], <https://imco.org.mx/wp-content/uploads/2021/04/20210304_HablemosDeIngresos_2021_Documento.pdf>, [consulta: noviembre, 2022].

LUGO DÁVILA, Aida Alicia, (2013), *La función pública en México: de la selección y profesionalización en el servicio profesional de carrera*, Memoria para optar por el grado de doctor, Universidad Complutense de Madrid, [en línea], <<https://eprints.ucm.es/id/eprint/22830/1/T34729.pdf>>, [consulta: noviembre, 2022].

MARTÍNEZ JIMÉNEZ, VALERIA, “Auditoría al desempeño en el sector público”, *Comisiones Universitarias*, Colegio de Contadores Públicos de México A.C., México, núm. 5, octubre de 2021, [en línea], <<https://www.contadoresmexico.org.mx/Biblioteca/DescargarArchivo?d=OBysE1TJ>>

fOMZiNqB8NAKA%3D%3D&p=SuuxLVuOZbreTkiE8_SNg%3D%3D&i=SJsJ_nhGgK160o3 MQx9Ctg%3D%3D>, [consulta: abril, 2023].

MÉXICO EVALÚA, “La ASF y la fiscalización superior en tiempos de mayorías”, México, marzo de 2021, [en línea], <<https://www.mexicoevalua.org/mexicoevalua/wp-content/uploads/2020/10/2020-10-28-anticorrupcion-asfyfiscalizacion-1.pdf>>, [consulta: abril, 2023].

MONTALVO ABIOL, JUAN CARLOS, “Concepto de orden público en las democracias contemporáneas”, Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid, España, núm. 22, 2010, [en línea], <<https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/6009/646>>, [consulta: octubre, 2022].

MORALES URIBE, JOAQUÍN RUPERTO, “Auditoría de tecnologías de información”, Revista Investigación administrativa, México, núm. 87, agosto-diciembre de 2000, [en línea], <<https://www.ipn.mx/assets/files/investigacionadministrativa/docs/revistas/87/ART9.pdf>>, [consulta: abril, 2023].

OCDE, Buenas Prácticas para el Apoyo a Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), [en línea], <https://www.oecd.org/dac/effectiveness/Buenas_Pr%C3%A1cticas_para_el_Apoyo_a_Entidades_Fiscalizadoras_Superiores-%20for%20web.pdf>, [consulta: abril, 2023].