



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

**“EL ENFOQUE DE LA AUDITORÍA FORENSE
EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN
SUPERIOR DE MÉXICO”**

T E S I N A

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN CIENCIA POLÍTICA Y
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

(OPCIÓN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA)

P R E S E N T A:

MARTHA ANGÉLICA ZEPEDA GONZÁLEZ

DIRIGE:

MTRO. RUBÉN MEDINA ESTRADA

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO D.F., 2015.



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.

A
Estela González

Agradecimientos

Es satisfactorio ver culminado uno de los esfuerzos más valiosos en mi vida y también expresar mi gratitud hacia quienes colaboraron significativamente a lo largo de este trayecto.

A mis padres: Jesús Zepeda por su enorme paciencia y apoyo incondicional; y Estela González por su bondad, amor infinito y ser la fuerza que hizo posible alcanzar esta gran meta.

A mis hermanas Pilar y Magali por sus consejos siempre acertados e incontable ayuda, gracias por confiar en mí.

A mi tía Alicia por ser un ejemplo de fortaleza interior y vivacidad.

A mis entrañables amigos: Alma Leslie Moreno, José Manuel Pantoja y Andrés García, por todos los momentos agradables que hemos compartido, y ser un gran apoyo emocional durante el tiempo que escribía esta Tesina, por estar siempre.

A Elizabeth Martínez por brindarme una amistad genuina y reencontrarnos cuando más lo necesité.

A Mariana Salazar por convertirse en una gran amiga y confidente.

Agradecimientos

Con gran admiración y respeto por el Mtro. Rubén Medina Estrada, quien con gran entusiasmo y compromiso aceptó orientar esta investigación siendo ésta su primera asesoría.

Agradezco su rigor metodológico, agudeza intelectual y disposición para compartirme sus conocimientos, dándole sentido y valor a la presente, me llevo un gran aprendizaje.

Al jurado revisor: Francisco Segovia Hernández, Sergio Valderrama Herrera, Maximiliano García Guzmán y Alejandro Garrido García, cuyas sugerencias han enriquecido sustancialmente esta Tesina.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por brindarme la oportunidad de integrarme a la sociedad como profesionista.

Mi más sincero agradecimiento para todos.

CONTENIDO

Introducción	1
Capítulo 1. Fundamentos de la rendición de cuentas	7
1.1. Origen y concepto de Estado	7
1.2. Estado de derecho	9
1.2.1. Derechos fundamentales	11
1.2.2. División de poderes	13
1.3. Gobierno y administración pública	14
1.4. Nueva gestión pública	16
1.5. Rendición de cuentas y Estado de derecho	18
1.6. Ética en el servicio público	20
1.6.1. Códigos de ética	23
1.7. Corrupción en el servicio público	26
1.7.1. Fraude	28
Capítulo 2. La fiscalización superior	30
2.1. Fiscalización: control interno y externo	31
2.2. Entidades de fiscalización superior	34
2.3. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)	39
2.3.1. Plan Estratégico de la INTOSAI (2011-2016): Meta estratégica	
1. Normas profesionales	40
Capítulo 3. Fiscalización superior en México: Auditoría Superior de la Federación	43
3.1. Antecedentes históricos	43
3.2. Marco jurídico de la fiscalización superior en México	45
3.2.1. Principales modificaciones	49
3.3. Plan Estratégico de la Auditoría Superior de la Federación (2011-2017)	53

3.3.1. Sistema Nacional de Fiscalización	55
3.4. Estructura Orgánica de la Auditoría Superior de la Federación	57
3.5. Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero	58
Capítulo 4. La auditoría forense en la Auditoría Superior de la Federación	60
4.1. El enfoque de la auditoría forense	60
4.2.1. Etapa 1. De planificación	64
4.2.2. Etapa 2. Trabajo de campo y obtención de evidencias	65
4.2.3. Etapa 3. Elaboración del expediente de auditoría y conclusión	66
4.3. Principales resultados	69
Capítulo 5. Propuestas de mejora	75
5.1. Aplicación de la normativa internacional en la auditoría forense	75
5.2. Coordinación entre los controles y administración de riesgos	78
5.3. La auditoría forense en las entidades de fiscalización superior locales	81
Conclusiones	83
Fuentes de información	87
Anexos	97

INTRODUCCIÓN

El Estado de derecho es un aspecto fundamental al que debemos aspirar como nación, en el cual es imprescindible la existencia de los medios de control y vigilancia de quienes ejercen el poder público para evitar abusos en el uso de los recursos públicos pertenecientes a la sociedad, así como para garantizar la protección de los derechos fundamentales necesarios para percibir una mejor calidad de vida y un ambiente más digno.

Bajo esta aspiración es imperativo que los servidores públicos se desempeñen con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez en el manejo de los recursos públicos,¹ puesto que el comportamiento alejado de la ética manifestado en actos de corrupción y opacidad traen consigo efectos negativos que restan credibilidad al sistema democrático al no lograr un manejo eficaz para la atención oportuna de las demandas crecientes en bienes o servicios públicos.

En efecto, la imposibilidad para seguir atendiendo las demandas de la población dio origen a la discusión sobre el replanteamiento de las estrategias y reformas institucionales para contar con estructuras públicas eficientes que promovieran la mejora en la gestión pública. Al respecto, la modernización de la administración pública se enmarcó en la denominada nueva gestión pública que incorpora una visión estratégica en aspectos como la rendición de cuentas, para dar respuestas concretas a los problemas que minan el desarrollo y buen funcionamiento de las instituciones públicas.

¹ El artículo 134 constitucional, dispone que: Los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados. *Cfr.*, Poder Ejecutivo Federal, “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, Diario Oficial de la Federación, 5 de febrero de 1917, última reforma 7 de julio de 2014, pp. 62-65, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

En ese sentido, la rendición de cuentas es un mecanismo institucional que establece la obligación de los servidores públicos a informar y justificar la toma de decisiones con respecto a la utilización de los recursos públicos, y en caso del uso indebido de éstos, su eventual sanción, lo cual facilitaría disponer de un medio efectivo de disuasión sobre el ejercicio del poder con el propósito de generar un ambiente de mayor certeza en el quehacer gubernamental, así como un campo de oportunidad para exigir que los bienes comunes de la sociedad sean administrados por servidores públicos con una sólida formación ética y compromiso social.

De ahí que las actividades de fiscalización superior a través de la Auditoría Superior de la Federación (ASF) serán determinantes para atender la premisa de la rendición de cuentas y constatar el cumplimiento de las responsabilidades conferidas en la esfera gubernamental, debiendo observar que la administración de los recursos públicos federales se realice con base en los criterios de legalidad, honestidad, eficiencia, eficacia, economía, racionalidad, austeridad y transparencia, previstos en el artículo primero de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Conforme a las atribuciones que le confieren la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la ASF es el órgano técnico de la Cámara de Diputados encargado de evaluar los resultados de la gestión financiera de las instituciones públicas, comprobar si se observó lo dispuesto en el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), la Ley de Ingresos de la Federación, así como el cumplimiento de los objetivos y metas de los programas federales, mediante auditorías a los tres Poderes de la Unión, órganos constitucionalmente autónomos, entidades federativas, municipios y particulares que ejerzan recursos públicos federales.²

² Cfr., Artículos 74, fracciones II, VI y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Poder Ejecutivo Federal, *op. cit.*, nota 1, pp. 69-76.

Tras una serie de reformas constitucionales para ampliar su mandato, la ASF se dirige a consolidarse como una de las instituciones promotoras de la efectiva rendición de cuentas, cuya vigilancia en el cumplimiento de las acciones gubernamentales es determinante para la mejora y modernización de la administración pública misma que debe tener como eje fundamental al ciudadano, por la importancia de su responsabilidad dentro de un sistema constitucional es primordial fortalecer y mantener vigentes sus procesos de fiscalización.

Lo anterior implica la actualización constante en las metodologías de auditoría³ y el uso de normas y estándares reconocidos internacionalmente, en ese sentido desde su fundación en 1953, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ha desarrollado acciones puntuales a favor de la transferencia de conocimientos a las Entidades de Fiscalización Superior (EFS)⁴ que permiten asegurar la calidad en los procesos y resultados de su labor con el objetivo de generar investigaciones profesionales basadas en la credibilidad de la función fiscalizadora que se traducen en procurar y fortalecer el compromiso de las EFS con el bienestar social.

En los últimos años la ASF ha incorporado a su facultad de fiscalización las atribuciones para una mayor investigación y detección de conductas que amenazan la adecuada gestión pública, ya que la tendencia para cometer actos ilícitos es de forma cada vez más sutil y sofisticada.

³ Son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia suficiente y competente para fundamentar sus opiniones y resultados que figuran en el informe de auditoría *Cfr.*, Auditoría Superior de la Federación, *Proceso de Ejecución de Auditoría*, Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, México, ASF, s/a, p. 40.

⁴ Las EFS forman parte de un sistema jurídico y constitucional general dentro de sus respectivos países y tienen la obligación de rendir cuentas a diversos destinatarios, incluyendo a los órganos legislativos y al público. Son responsables de planificar y dirigir el alcance de su trabajo y de utilizar metodologías y normas adecuadas para asegurar que se fomenten tanto la rendición de cuentas como la transparencia en el marco de las actividades públicas. *Cfr.*, Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), "ISSAI-20 Principios de transparencia y rendición de cuentas", disponible en: http://es.issai.org/media/14499/issai_20_s_.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

La facultad fiscalizadora e investigadora se complementan en la denominada auditoría forense,⁵ la cual consiste en *“la revisión, con rigor metodológico y el análisis pormenorizado, objetivo y crítico de los procesos, hechos y evidencias derivados de la fiscalización, para la investigación y documentación de un presunto ilícito.”*⁶ La prospectiva en la reconstrucción de hechos le otorga un valor agregado.

Es pertinente entender la labor de la auditoría forense mediante la acción conjunta con las instancias de procuración de justicia administrativa y penal frente al fenómeno de la corrupción, ya que en el ámbito de su competencia, su labor es aportar los elementos y evidencias fehacientes de los responsables por actos ilícitos que permitan a las autoridades correspondientes actuar con mayor certeza para su eventual castigo.

La presente Tesina tiene por objetivo general analizar la aportación institucional de la ASF en la rendición de cuentas, en específico de la Dirección General de Auditoría Forense (DGAF) desde 2009, año elegido por su creación en la estructura de la ASF, la cual cuenta con atribuciones de investigación especializada a fin de establecer las causas de un acto ilícito y documentar la posible comisión de éstos ante la autoridad competente; donde el objetivo particular es señalar la importancia de la adherencia a los estándares

⁵ A diferencia, una auditoría de desempeño es una revisión sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora. Cfr., Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño”, p.2, disponible en: <http://es.issai.org/media/79469/issai-300-s-new.pdf>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

Por otra parte, una auditoría de cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si un asunto cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las autoridades que rigen a la entidad auditada.

Las autoridades pueden induir reglas, leyes y regulaciones, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos convenidos o los principios generales que rigen la sana administración financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos. Cfr., Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-400 Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento”, p. 3-6, disponible en: <http://es.issai.org/media/79470/issai-400-s-new.pdf>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

⁶ Cfr., Auditoría Superior de la Federación, “Acerca de la ASF”, disponible en: http://www.asf.gob.mx/Section/45_Acerca_de_la_ASF, [consulta: 5 de marzo de 2015].

internacionales que proporcionan una base para la calidad en el trabajo y objetividad en los procedimientos e informes derivados de la auditoría forense.

Para cumplir con los objetivos de esta investigación fue necesario emplear el orden y secuencia del método de razonamiento deductivo, el cual va de lo general a lo particular, se trata de un proceso discursivo porque se sirve de proposiciones que tienen como objetivo llegar a ciertas conclusiones y descendente porque se transita de la proposición universal a la particular. Dicho método permite interrelacionar de modo coherente las cuestiones teóricas y técnicas inherentes al objeto de estudio.

La metodología empleada se basa en la recopilación (heurística) e interpretación (hermenéutica) de información de tipo documental, de la cual se han generado tres apartados, distribuidos en cinco capítulos, el primer apartado, correspondiente al primer capítulo, se abordan los referentes teóricos que orientan la investigación, donde el respeto a los derechos fundamentales y la división de poderes garantiza los fines del Estado, cuando se sustenta en eso, entendemos que hay una conducta de ética y honestidad de los servidores públicos, se analizará que cuando la conducta en el servicio público se distorsiona en actos de corrupción se atenta contra el Estado de derecho, por tal razón el gobierno debe incorporar técnicas modernas de gestión pública que permiten entre otras, rendir cuentas a la ciudadanía, lo cual es condición básica en un Estado democrático donde se respeta la garantía de ser informado y conocer de los asuntos públicos.

Atendiendo a que no pueden tolerarse más las conductas irregulares de los servidores públicos en nuestro país, en el segundo apartado, que comprende los capítulos segundo, tercero y cuarto, se sostiene que es necesaria la existencia de las actividades de fiscalización superior que hacen posible establecer un medio de control efectivo de las acciones y gasto público, por informar a las autoridades correspondientes sobre situaciones de irregularidad para su eventual sanción, así mismo coadyuva a la mejora en la gestión pública y fomento de conductas de ética en los servidores públicos.

También se hará referencia a la evolución de la entidad encargada de la fiscalización superior de México, ésta tiene sustento constitucional a partir de las reformas de 1999, a los artículos 73, 74 y 79 de la CPEUM que otorgan mayores facultades a la ASF respecto de su antecesora la Contaduría Mayor de Hacienda. La actividad de la ASF fue normada en un principio por la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, posteriormente en 2009 por la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, cambios que en conjunto permitieron a la institución contar con autonomía técnica y de gestión, mejorar sus evaluaciones y fortalecerla para coadyuvar a combatir la corrupción. Así entre sus avances se analizó uno de los enfoques especializados de fiscalización superior para prevenir, detectar y sancionar conductas ilícitas de los servidores públicos; la auditoría forense.

El último apartado, corresponde a las propuestas de mejora, tiene el propósito de señalar las oportunidades que tiene la auditoría forense para lograr un mayor impacto en su labor, y contribuir como herramienta institucional de la ASF para elevar la calidad de la fiscalización superior, en beneficio de la sociedad.

Por último, en las conclusiones de esta investigación se hizo un proceso interpretativo de los conocimientos abordados para el cumplimiento de los objetivos planteados, cuya reflexión final versa en el valor de las entidades de fiscalización superior y la manera que la sociedad se beneficia de su existencia. Se incluyen las fuentes de información consultadas; un anexo de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), e (INTOSAI GOV) emitidas por la INTOSAI para su consulta, y un apartado de las principales siglas utilizadas.

CAPÍTULO 1. FUNDAMENTOS DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

En este capítulo se mencionan los rasgos en los que se fundamenta la rendición de cuentas, siendo el Estado de derecho promotor de las instituciones que promueven y protegen los derechos fundamentales de las personas, con el fin de garantizar el acceso a los servicios públicos y alcanzar el bienestar común de la sociedad, de ahí que los fines últimos del Estado de derecho deben estar sustentados en una adecuada rendición de cuentas.

1.1. Origen y concepto de Estado

Con el transcurso de la historia, el Estado ha recibido diversas expresiones para indicar la realidad política de cada tiempo, el Estado ha evolucionado desde su definición, hasta su organización. Con la sociedad política de la Grecia clásica, fundamentalmente, la *polis* o Ciudad, encontramos la característica de la relación mando-obediencia pues se percibía una marcada división de clases, además de la existencia de la esclavitud como institución natural debido a la intensa actividad de la ciudad griega.

La evolución política en Roma fue acentuada ya que el régimen de la ciudad llamado *res publica* comprendía los tres órganos esenciales: asamblea, senado y pueblo. A diferencia de Grecia, la comunidad política *civitas* en Roma, tenía un sentido más jurídico en su organización. En la última etapa de la evolución política en Roma la comunidad política *civitas* pasó a denominarse *imperium* (imperio) destacando la cualidad de mando, con competencia y jurisdicción en los ámbitos administrativo, judicial o militar.

En la Edad Media se enfatiza el poder de dominación del príncipe, semejante a la romana del *imperium*. Con el fenómeno del feudalismo, el poder político se fue dividiendo de tal manera que los señores feudales alcanzaron una

posición determinante sobre la región en la que ejercían su jurisdicción, evento que marca una etapa de transición a las ciudades de gran prolongación territorial.⁷

A finales de la Edad Media, la vida social y política europea se reestructuró con la decadencia del Imperio Romano, la progresiva desaparición de los feudos y las guerras de finales del siglo XV impulsaron a Inglaterra, Francia y España a constituirse en naciones, dando inicio a una reorganización del sistema social y político, culminando con formas de organización política superiores como el Estado.

El surgimiento del Estado moderno se sitúa en la etapa final de la Edad Media, con Nicolás Maquiavelo se marca el surgimiento del mismo aportando el término Estado⁸ a finales del siglo XV y comienzos del XVII. Gradualmente, el término Estado fue usado para identificar a la estructura política dominante en un preciso ámbito territorial.

Por lo tanto, desde la evolución de la Roma antigua hasta los preámbulos del Estado moderno con Nicolás Maquiavelo, la realidad histórica ha motivado a que los teóricos del Estado establezcan diferentes acepciones de acuerdo a su momento en particular, recientemente Andrés Serra Rojas lo define como *“un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada en un ente público superior, soberano y coactivo, provista de un orden público superior que se caracteriza por ser soberano y se justifica para los fines sociales que tiene a su cargo”*.⁹

Adolfo Posada considera al Estado como *“una comunidad de vida permanente, limitada o definida en el espacio y dotada de un poder suficiente para establecer un orden jurídico o sea, un equilibrio de fuerzas e intereses, según las*

⁷ Cfr., González Uribe, Héctor, *Teoría Política*, 14ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 146.

⁸ El surgimiento del término Estado se debe a la influencia de la obra de Maquiavelo en 1513, “El Príncipe”, donde emplea la palabra en latín *status* que significa situación, más el vocablo *republicae* para referirse a la condición estable y permanente de cualquier forma de organización política. Cfr., Vallès M. Josep, *Ciencia Política: una introducción*, Barcelona, España, Ariel, S.A., 2003, p. 86.

⁹ Serra Rojas, Andrés, *Teoría del Estado*, México, Porrúa, 1984, p. 167.

exigencias éticas”.¹⁰ Y Luis Sánchez Agesta lo define como *“la organización de un grupo social, establemente asentado en un territorio determinado, mediante un orden jurídico servido por un cuerpo de funcionarios y definido y garantizado por un poder jurídico (...) que tiende a realizar el bien común”*.¹¹

De lo anterior se infiere que la misma sociedad fue la creadora del Estado, debido a las necesarias exigencias de la vida social; el Estado debe perseguir el bien común y garantizar la paz social, manifestándose mediante distintos órganos, leyes y reglamentos, su poder es supremo ya que no hay otro por encima.

La superioridad de su poder también está sometida a los límites del Estado de derecho, donde se establecen el respeto por los derechos fundamentales y la división de poderes públicos, a fin de establecer contrapesos entre unos y otros para evitar el abuso del poder.

1.2. Estado de derecho

Las instituciones del Estado de derecho surgen como una barrera contra la arbitrariedad de los gobernantes de un Estado absolutista, así las pretensiones dominantes del rey en Inglaterra tuvieron resistencia en el Parlamento, más tarde con la Revolución Francesa en el siglo XVIII han aparecido organismos para la modernización del Estado en cuanto a la protección de derechos y libertades.

Fernando Vallespín nos dice *“la figura del Estado de derecho otorga al Estado la forma y las medidas necesarias para permitir al ciudadano la capacidad de prever sus actuaciones y orientar su propia acción en el ámbito público y*

¹⁰ González Uribe, Héctor, *op. cit.*, nota 7, p. 158.

¹¹ Basave Fernández del Valle, Agustín, *Teoría del Estado: Fundamentos de filosofía política*, México, Trillas, 2002, p. 102.

privado. Sólo en un Estado sometido a un orden constitucional y jurídico puede participar cada cual libremente en la conformación de la vida política".¹²

Para la Organización de las Naciones Unidas, el Estado de derecho, se refiere a:

*(...) un principio de gobierno según el cual todas las personas, instituciones y entidades, públicas y privadas, incluido el propio Estado, están sometidas a unas leyes que se promulgan públicamente, se hacen cumplir por igual y se aplican con independencia, además de ser compatibles con las normas y los principios internacionales de derechos humanos. Asimismo, exige que se adopten medidas para garantizar el respeto de los principios de primacía de la ley, igualdad ante la ley, rendición de cuentas ante la ley, equidad en la aplicación de la ley, separación de poderes, participación en la adopción de decisiones, legalidad, no arbitrariedad, y transparencia procesal y legal.*¹³

Así mismo, Fernando Vallespín hace referencia a la primacía de la ley, como uno de los rasgos del Estado de derecho con la cual se somete a todo ejercicio de poder público al control judicial y garantiza así la libertad de los ciudadanos, de esta premisa se deriva la constitucionalidad de las leyes, que es la garantía última que permite mantener la prioridad de la Constitución sobre la ley.

Consideremos ahora, dos aspectos imprescindibles del Estado de derecho, derechos fundamentales, entendidos como *"aquellos que están previstos en el texto constitucional y en los tratados internacionales"*¹⁴; y la división de poderes. Para los fines y propósitos de esta investigación se analizará con mayor detalle el aspecto relativo a la división de poderes, por ser la Auditoría Superior de la Federación, el órgano técnico de la H. Cámara de Diputados, encargado de la

¹² Vallespín, Fernando, "El Estado Liberal" en Del Águila, Rafael, *Manual de Ciencia Política*, Madrid, Trotta, 2002, p. 78.

¹³ Organización de las Naciones Unidas, "Informe del Secretario General sobre el estado de derecho y la justicia de transición en las sociedades que sufren o han sufrido conflictos", disponible en: <http://www.un.org/es/ruleoflaw/>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

¹⁴ Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Serie Doctrina Jurídica, núm. 185, 2004, p. 8

fiscalización de la Cuenta Pública,¹⁵ cuya actividad *“forma parte del sistema de compensaciones en que se basa el equilibrio entre los poderes de nuestro sistema político”*.¹⁶

1.2.1. Derechos fundamentales

Bajo la influencia de la filosofía liberal comenzaron a aparecer las principales ideas de derechos fundamentales que iban incluyéndose en las distintas Declaraciones, hasta llegar a la Declaración Universal de los Derechos Humanos en 1948. Sus antecedentes se encuentran en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 y en la Declaración de Independencia de los Estados Unidos del 4 de julio de 1776.

Desde entonces, los derechos fundamentales se constituyen como *“instrumentos de protección de los intereses más importantes de las personas, puesto que preservan los bienes básicos necesarios para poder desarrollar cualquier plan de vida de manera digna (...) los derechos fundamentales deben ser universales, porque protegen bienes con los que debe contar toda persona.”*¹⁷

En ese sentido, el articulado del Estado de derecho en México, se encuentra desde la Constitución de 1917, en el Título Primero que consagraba un

¹⁵ El artículo 1º de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, dispone que: “La fiscalización de la Cuenta Pública tiene el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera de las entidades fiscalizadas; comprobar si se observó lo dispuesto en el Presupuesto, la Ley de Ingresos y demás disposiciones legales aplicables”. Cfr., Poder Ejecutivo Federal, “Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación”, Diario Oficial de la Federación, 29 de mayo de 2009, última reforma 18 de junio de 2010, p.1, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRCF.pdf>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

El artículo 2º dispone que se entenderá por:

“I. Auditoría Superior de la Federación: la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación a que hacen referencia los artículos 74, fracciones II y VI, y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. *Idem*.

El artículo 3º dispone que: La revisión de la Cuenta Pública está a cargo de la Cámara, la cual se apoya para tal efecto en la Auditoría Superior de la Federación”. *Ibidem*, p. 2.

¹⁶ Portal, Martínez, Juan Manuel, “La Fiscalización Superior en nuestro país”, Gaceta electrónica ASF, núm. 2, 5 de octubre de 2010, México, D.F., p. 2, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/79_Gaceta_electronica/Gaceta06.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

¹⁷ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 14, p. 5.

conjunto de garantías individuales que protegían una serie de derechos. Más tarde, como lo señala Lorenzo Córdova Vianello:

El proceso de transición a la democracia, arrancado a partir de la reforma política de 1977, poco a poco fue generando una apertura y un contexto de exigencia de parte de los actores políticos y sociales en los que paulatinamente el tema de los derechos y de su protección fueron jugando un rol cada vez más central. (...) la propia dinámica democratizadora suponía que poco a poco se tuvieran que reconocer y proteger espacios de libertad individual y colectiva hasta entonces ignorados, un conjunto de nuevos derechos fueron incorporados en la Constitución y nuevas instituciones para su garantía.¹⁸

En ese contexto surgió la Comisión Nacional de Derechos Humanos, el Instituto Federal Electoral, como instancias de protección de derechos humanos y políticos; el Instituto Federal de Acceso a la Información, al respecto del derecho a la información y transparencia.

En junio de 2011 se realiza una de las reformas constitucionales más importantes en materia de derechos, en la que se modifica la denominación al Título Primero “De los derechos humanos y sus garantías” anteriormente llamado “Garantías individuales”, *“lo cual implica distinguir entre el derecho como tal y aquellos mecanismos jurídicos tendentes a garantizar su respeto y vigencia”*.¹⁹

También se reformó el artículo primero constitucional, párrafo tercero,²⁰ para establecer que las normas de derechos humanos deben interpretarse procurando maximizar la protección de la persona; en caso de violaciones a sus

¹⁸ Córdova Vianello, Lorenzo, “La reforma constitucional de derechos humanos: una revolución copernicana” *Facultad de Derecho en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, núm. 256, julio-diciembre, 2007, pp. 70-71.

¹⁹ Batista Jiménez, Fernando, “Ponencia: Responsabilidad del Estado”, en Seminario Derechos Humanos y Administración Pública, México, SEGOB-INAP-CNDH, 29 de noviembre de 2013, p. 3.

²⁰ El artículo 1º párrafo tercero de nuestra Constitución Política dispone que: “Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”. Poder Ejecutivo Federal, *op. cit.*, nota 1, p. 2.

derechos, el Estado tiene la obligación de investigar, sancionar y reparar las violaciones a los mismos.

A partir de ello, los derechos humanos destinados a concretar las exigencias de dignidad, libertad e igualdad humanas gozan de una tutela reforzada, bajo la vigilancia de los órganos depositarios del poder público.

1.2.2. División de poderes

Un principio más del Estado de derecho es la división de poderes, la idea básica del modelo ofrecido por Montesquieu se refiere a la distribución de las principales funciones del Estado en legislativa, ejecutiva y judicial. Los artículos 49 a 107 del Título Tercero, capítulos I, II y III de nuestra Constitución Política señalan que el poder supremo de la Federación se divide para su ejercicio en los Poderes Legislativo, Ejecutivo, Judicial.

Tal distribución plantea equilibrar la fuerza de cada uno de estos que se limitarán al establecer contrapesos entre sí, en esta división *“los poderes deben ser articulados a través de un sistema de correctivos, vetos y fiscalización (...) que se considera imprescindible para evitar sus excesos”*.²¹

El diseño constitucional de pesos y contrapesos que permite la separación de poderes tiene justificación en la necesidad de supervisar el ejercicio de poder, las actividades de fiscalización superior a cargo de la ASF se insertan en esta dinámica para favorecer el ejercicio de rendición de cuentas de quienes ejercen la función pública.

*Los pesos y contrapesos para el equilibrio entre poderes; la división y sistematización de las distintas funciones públicas; el principio de legalidad en la acción de gobierno; las garantías individuales y sociales contenidas en la Constitución y sus reglas reglamentarias, entre otros elementos, forman parte de la estructura legal y administrativa de un buen gobierno.*²²

²¹ Vallespín, Fernando, *op. cit.*, nota 12, p. 74.

²² Figueroa Neri, Aimée, *La Auditoría Superior de México en el horizonte Internacional de la Fiscalización Superior*, México, Comisión de Vigilancia de la ASF, Cámara de Diputados, 2007, p. 7.

En suma, la existencia del Estado de derecho equivale al respeto y cumplimiento de la ley por los individuos y autoridades que forman una sociedad; tiende a evitar ventajas y privilegios indebidos mediante una base constitucional que busca proteger los derechos fundamentales, prevenir abusos de poder y arbitrariedad en las decisiones.

La voluntad del Estado de derecho se expresa en distintos órganos de gobierno, donde el ciudadano puede apreciar el accionar gubernamental y aprobar o no a sus gobernantes, las dependencias y entidades de la administración pública deben ser capaces de satisfacer a la sociedad a través de la entrega oportuna de servicios públicos y solución de problemas específicos.

1.3. Gobierno y administración pública

El Estado como organización política de la comunidad, se manifiesta a través del gobierno concebido como el conjunto de funciones que ejercen el poder público, las cuales determinan la orientación política de un país a fin de guardar el orden social y garantizar el goce de derechos, *“El gobierno constituido por un conjunto de instituciones legítima y legalmente establecidas se organiza con el objeto primordial de realizar los fines del Estado”*.²³ En nuestro caso el Gobierno Federal se integra por los tres Poderes de la Unión: Legislativo, Ejecutivo y Judicial, a fin de ejecutar los ordenamientos que la Constitución Política confiere a la Federación.²⁴

Jorge Ruiz Fernández se refiere al gobierno como:

*(...) al conjunto de órganos depositarios de las funciones del poder público; ese aparato gubernamental requiere para su funcionamiento de la presencia de los titulares de esos órganos para ejercer las funciones del poder público y realizar las demás actividades del Estado.*²⁵

²³ Castelazo, José R., *Administración Pública: Una visión de Estado*, México, Instituto Nacional de Administración Pública A.C., 2007, p. 15.

²⁴ *Cfr.*, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Título I, II y III.

²⁵ Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho Administrativo y Administración Pública*, 4ª ed., México, Porrúa, UNAM, 2006, p. 11.

La función ejecutiva del gobierno es la administración pública, compuesta por un conjunto de acciones mediante las cuales se concretan decisiones para otorgar servicios y bienes de manera coordinada, eficaz y eficiente, que permitan un crecimiento y un desarrollo económico de la sociedad; controlar y regular las áreas económicas; planificar y diseñar políticas públicas congruentes a alcanzar el desarrollo de la sociedad.

La administración pública *“constituye el principal instrumento para concretar la acción del Estado, lo que hace a muchos decir que es el factor estratégico del desarrollo. Si el bien colectivo depende principalmente de la gestión del Estado, su administración pública tiene que responder a un esquema que propicie los cambios políticos, sociales y culturales”*.²⁶

La Enciclopedia Jurídica Mexicana se refiere a la administración pública como:

*(...) aquella parte del Poder Ejecutivo a cuyo cargo está la responsabilidad de desarrollar la función administrativa (...) Con frecuencia, suele identificarse a la función administrativa, como la actividad de prestación de servicios públicos tendientes a satisfacer necesidades de la colectividad.*²⁷

De acuerdo al artículo 90 de la Constitución Política y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, ésta será centralizada y paraestatal.²⁸

Con los elementos anteriores, la administración pública tiene por tanto la responsabilidad de llevar a cabo las decisiones del gobierno, conformada por un conjunto de órganos y procedimientos realizados por funcionarios públicos para atender y resolver las exigencias de los ciudadanos a través de los planes y

²⁶ Amaro Guzmán, Raymundo, *Introducción a la Administración Pública*, México, McGraw-Hill, 1993, p. 4.

²⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Enciclopedia Jurídica Mexicana, México, Porrúa-UNAM, vol. 1, letras A-B, 2002, pp. 168-169.

²⁸ La administración pública centralizada se compone de la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal; la administración paraestatal la integran los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos. *Cfr.*, Poder Ejecutivo Federal, “Ley Orgánica de la Administración Pública Federal”, Diario Oficial de la Federación, 29 de diciembre de 1976, última reforma 27 de enero de 2015, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153_190315.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

programas para la dotación de servicios públicos y, en general para la satisfacción de necesidades sociales con acatamiento a un Estado de derecho. No obstante, en los últimos años se han venido gestando cambios en la forma en que el gobierno cumple con sus funciones.

1.4. Nueva gestión pública

Una de las problemáticas de la administración pública y el gobierno ha sido ofrecer respuestas oportunas a las necesidades y demandas ciudadanas, tal como lo señala Francisco Moyado Estrada, *“La mayor complejidad social y política ha obligado a los gobiernos de diferente signo, a buscar nuevas herramientas para conseguir sus objetivos y realizar eficazmente sus tareas. Por ello, han implementado tecnologías y sistemas de operación para reactivar una maquinaria (...) que requiere ofrecer respuestas innovadoras ante una ciudadanía cada vez más demandante de servicios de calidad”*.²⁹

Esto obliga a considerar reformas enfocadas a la modernización de la administración pública, que se enmarcan en la llamada nueva gestión pública, orientada a implantar mecanismos para la mejora de la gestión gubernamental, *“este conjunto de reformas va generando una nueva cultura administrativa, basada en la receptividad, la transparencia, la eficacia, la ética pública y la búsqueda de calidad y excelencia en la prestación de los servicios públicos”*.³⁰

María del Carmen Pardo, señala que el enfoque de la nueva gestión pública se caracteriza por un énfasis en los resultados y la importancia que se le concede a los usuarios, marcados por preocupaciones centrales en eficiencia y eficacia (el grado en que se alcanza los objetivos en relación con los medios disponibles) y, por la inscripción del criterio de equidad; rasgos que se ven reflejados en la

²⁹ Moyado Estrada, Francisco, “Gestión pública y calidad: Un análisis desde la experiencia mexicana en el período 1995-2012”, en *Revista de Administración Pública*, México, Instituto Nacional de Administración Pública, núm. 125, vol. XLVI, N°2 mayo-agosto, 2011, p. 50.

³⁰ *Ibidem*, pp. 53-54.

asignación de recursos, en los procesos, la rendición de cuentas, el control y la cultura organizacional.³¹

*Todas las Administraciones nacionales y locales se están viendo abocadas a racionalizar sus estrategias de gasto público, empezando por una mejora interna (costes, productividad y calidad). Por tanto, es altamente probable que se sigan acometiendo reformas para modernizar al sector público, en las que sin duda las prácticas de evaluación van a desempeñar un papel significativo.*³²

Por consiguiente, de todas las contribuciones metodológicas que ofrece la nueva gestión pública, la que más llama nuestra atención para efectos de este estudio es la de rendición de cuentas, debido a que su incorporación hoy en día es un mecanismo idóneo para evaluar las acciones públicas y con ello resolver problemas públicos específicos de la administración pública. Desde este enfoque, se pueden apreciar las instituciones y disposiciones promotoras para la mejora de la gestión y hacia la rendición de cuentas, entre las que destaca la Auditoría Superior de la Federación.³³

Las actividades de fiscalización se insertan en la dinámica de la nueva gestión pública, las cuales radican en replantear las actividades del gobierno bajo un esquema de control y vigilancia sobre los recursos públicos con que se cuenta para lograr una eficaz y eficiente atención de demandas en los servicios públicos, y de esta manera instaurarse como una institución pública al servicio de la ciudadanía.

Dicha entidad es determinante para atender la premisa de rendición de cuentas en el uso de los recursos públicos, ya que de la fiscalización superior, se abren los vínculos que permiten al servidor público concientizarse sobre la

³¹ Cfr., Pardo, María del Camen, "Conferencia Magistral: Implicaciones organizacionales de la transparencia en la gestión pública, en Segundo Coloquio Nacional de Transparencia: Hacia la Consolidación de la Transparencia como Política Pública, México, INAP-SFP, 25 de octubre, 2007, p. 2.

³² Esteban, Marisol, "La evaluación y la mejora de la gestión pública: Una reflexión", *Revista Española de Control Externo*, España, Universidad del País Vasco, p. 40.

³³ La creación de la Auditoría Superior de la Federación (2000); Instituto Federal de Acceso a la Información Pública Gubernamental (2002); la reforma al artículo 6º Constitucional que establece el acceso a la información pública gubernamental (2007); y la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (2006), entre otras.

importancia de su comportamiento ético y la responsabilidad de su mandato, pues en caso de incumplimiento la ASF tiene la facultad de promover ante las autoridades competentes el fincamiento de las responsabilidades a que haya lugar.

1.5. Rendición de cuentas y Estado de derecho

La rendición de cuentas involucra la existencia de dos partes, una que confiere la responsabilidad y otra que, aceptando esa responsabilidad, debe informar periódicamente por obligación legal sobre sus actos y decisiones, ante un órgano fiscalizador o ante la ciudadanía.

El término rendición de cuentas para Andreas Schedler, se basa en dos dimensiones: para prevenir y corregir abusos de poder, *answerability* que se refiere a la obligación de los gobernantes de responder públicamente cuestionamientos y justificar sobre sus actos en el ejercicio de la función pública, lo cual posibilita la formación de juicios de la ciudadanía; y por otro lado *enforcement* como la capacidad de imponer sanciones para asegurar el cumplimiento de las normas si es que el gobernante incurrió en la violación a su deber público.³⁴

Guillermo O'Donnell clasifica de forma significativa a la rendición de cuentas dividiéndose en vertical y horizontal. La rendición de cuentas de tipo vertical tiene dos vertientes, la primera se refiere al control electoral, y la segunda al control social vertical, Luis Carlos Ugalde los refiere de la siguiente manera:

La primera se refiere a las elecciones como mecanismo para estimular la responsabilidad de los gobiernos. Aunque el voto ciudadano carece de efectos vinculantes y de sanciones en caso de que un gobernante no cumpla sus promesas de campaña, sirve para advertir a los gobernantes y legisladores que un ejercicio incorrecto de la función pública tiene consecuencias y ello tiende a estimular la responsabilidad del gobierno. Los electores pueden ejercer sanciones al no reelegir al partido en el gobierno o castigar a un representante negándole un segundo periodo (...) Ese mecanismo bien establecido

³⁴ Cfr., Schedler, Andreas, *¿Qué es la Rendición de Cuentas?*, México, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública, Serie Cuadernos de Transparencia, número 3, 2008. pp. 13-19.

*lo constituyen los comicios electorales regulares, universales, imparciales, creíbles y competitivos.*³⁵

La otra vertiente de la rendición de cuentas vertical está conformada por las agrupaciones ciudadanas y los medios de comunicación. A diferencia del sufragio electoral, este mecanismo descansa en medidas basadas en la crítica moral y pública. Exhibir y descalificar al gobierno por determinadas acciones constituyen el cuerpo de la sanción.

La rendición de cuentas se puede encuadrar mejor en un gobierno democrático, donde la responsabilidad de rendir cuentas sea un acto al servicio de la sociedad. Norberto Bobbio se refirió a la democracia con la expresión de «poder en público» para indicar *“todos aquellos mecanismos institucionales que obligan a los gobernantes a tomar sus decisiones a la luz del día, y permiten a los gobernados «ver» cómo y dónde se toman dichas decisiones”*.³⁶

En tanto que la rendición de cuentas de tipo horizontal es:

*(...) la vigilancia de los órganos del Estado por parte de otras instituciones, también estatales, dotadas de autonomía para ejercer funciones de fiscalización. Los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial en los diferentes ámbitos de gobierno, deben rendirse cuentas entre sí y frente a otras instituciones autónomas cuya tarea es revisar su comportamiento(...)para emprender acciones que van desde la supervisión rutinaria hasta sanciones penales y desafuero en relación con actos u omisiones ilegales(...)*³⁷

La rendición de cuentas de tipo horizontal está sujeta a mecanismos de control interno en las dependencias y entidades de la Administración Pública, regulados por el Poder Ejecutivo; y externo, por la ASF, dependiente del Poder Legislativo, ambos controles tienen como principal atribución vigilar el uso correcto

³⁵ Ugalde, Luis Carlos, *Rendición de Cuentas y democracia. El caso de México*, México, Instituto Federal Electoral, 2002, p. 31.

³⁶ Bobbio, Norberto, *Teoría General de la Política*, Madrid, Trotta, 2003, p. 418.

³⁷ Ugalde, *op. cit.*, nota 35, p. 27.

de los recursos públicos y establecer acciones de sanción por un uso indebido de éstos.

Ambos aspectos de la rendición de cuentas favorecen la construcción de esquemas democráticos en el país, pues se posibilita el cuestionamiento de las decisiones y se brindan los medios para evaluar si se cumple con el poder conferido por el ciudadano, éste expresa su aprobación o desaprobación a través del voto, lo cual fortalece los espacios para una participación ciudadana cada vez más vigilante del desempeño de sus gobernantes y así hacerle frente a la crisis de desconfianza e ilegitimidad que experimentan los gobernantes en el cumplimiento a su mandato.

Así mismo desde el aspecto horizontal, dada la división de poderes que genera frenos y contrapesos entre los Poderes de la Unión, existe la obligación legal de rendir cuentas y aumenta la probabilidad de descubrir y sancionar abusos en el ejercicio de las funciones públicas. La rendición de cuentas se hace más efectiva a medida que el servidor público y gobernante son conscientes de que su desempeño será evaluado, y en su caso, éste podrá ser removido o sancionado por las instituciones correspondientes o la ciudadanía.

La permanencia del Estado de derecho, depende en gran medida de las instituciones de control que vigilan las conductas de los servidores públicos, donde éstos deben adoptar valores éticos que generen efectos positivos derivado de su desempeño.

1.6. Ética en el servicio público

Etimológicamente la palabra ética se deriva de la palabra griega *ethos*, etimología que según los griegos implica una serie de costumbres adquiridas por hábito y no innatas. *“La ética es la disciplina filosófica que estudia el comportamiento moral del hombre en sociedad”* donde la moral *“es un fenómeno*

eminentemente social puesto que rige o regula la vida del hombre en la sociedad”.³⁸

La ética se caracteriza como una disciplina práctica y su supuesta normatividad procede de la moral, la cual *“está constituida por una serie de normas, costumbres y formas de vida que se presentan como obligatorias, valiosas y orientadoras de la actividad humana”*.³⁹

A su vez, la ética pública es la conducta que deben observar los servidores públicos, en donde la ética debe estar presente en la toma de decisiones y actuaciones de los servidores públicos que intervienen en la administración pública, conducta que debe ser dirigida hacia el bienestar común por encima de los intereses particulares, dado que *“los bienes comunes de la sociedad deben ser administrados por personas con sólida formación ética individual y con una idea definida de compromiso social”*.⁴⁰ La ética pública se refiere tanto a conductas, como a obligaciones que rigen al servicio público.

La regulación jurídica de las conductas y obligaciones que deben observar los servidores públicos de la Federación se establecen en nuestra Constitución Política, Título Cuarto “De las Responsabilidades de los Servidores Públicos y Patrimonial del Estado,” que comprende los artículos 108 al 114 constitucionales y en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

*En su momento, el Ejecutivo Federal justificó la reforma constitucional señalando en la iniciativa la exigencia de responsabilidades precisas a los servidores públicos en un Estado de derecho. Su responsabilidad no se da en la realidad –decía– cuando las obligaciones son meramente declarativas, cuando no son exigibles, cuando hay impunidad o cuando las sanciones por su incumplimiento son inadecuadas.*⁴¹

³⁸ Escobar Valenzuela, Gustavo, *Ética: Introducción a su problemática y su historia*, 5ª ed., México, McGraw-Hill, 2004, pp. 34-35.

³⁹ *Ibidem*, p. 36.

⁴⁰ Lugo Verduzco, Adolfo, “La ética en el servicio público”, en García Ramírez Sergio, *Los valores en el derecho mexicano*. Una aproximación, México, Fondo de Cultura Económica-UNAM, 1997, p. 223.

⁴¹ *Ibidem*, p. 226.

En el período de Miguel de la Madrid (1982-1988) se impulsó el Programa denominado “Renovación moral” como necesidad de prevenir, detectar y en su caso sancionar conductas que dan causa a responsabilidad administrativa de los servidores públicos, aunado a la problemática de que los empleados públicos de nivel medio no realizaran una manifestación de los bienes que poseían.

En este contexto, en 1982 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, y en 2002 la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP) ambas vigentes,⁴² cuyo propósito fue obligar a los servidores a abstenerse de cualquier acto u omisión que implicara violación a la regulación jurídica del servicio público; estas leyes tienen por objeto reglamentar el Título Cuarto de la CPEUM, en materia de: los sujetos, responsabilidades y sanciones administrativas; las obligaciones en el servicio público, autoridades competentes y procedimientos para aplicar dichas sanciones y; el registro patrimonial de los servidores públicos.

De acuerdo al artículo 108 constitucional, se les llama servidores públicos:

*(...) a los representantes de elección popular, a los miembros del poder Judicial Federal y del poder Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados y, en general, a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en el Congreso de la Unión, en la Asamblea Legislativa del Distrito Federal o en la Administración Pública Federal o en el Distrito federal, así como a los servidores públicos de los organismos a los que esta Constitución otorgue autonomía, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones.*⁴³

⁴² Ambas leyes son vigentes de acuerdo al artículo segundo transitorio de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, establece que: “Se derogan los Títulos Primero, por lo que se refiere a la materia de responsabilidades administrativas, Tercero y Cuarto de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, únicamente por lo que respecta al ámbito federal. Las disposiciones de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos seguirán aplicándose en dicha materia a los servidores públicos de los órganos ejecutivo, legislativo y judicial de carácter local del Distrito Federal”. Cfr., Poder Ejecutivo Federal, “Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”, Diario Oficial de la Federación, 13 de marzo de 2002, última reforma 14 de julio de 2014, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/240_140714.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

⁴³ Poder Ejecutivo Federal, *op. cit.*, nota 1, p. 100.

El artículo 8º de la LFRASP establece las obligaciones que deben cumplir los servidores públicos en el desempeño de su cargo, en caso de omitir o contravenir alguna de las 24 fracciones contenidas en el artículo, se sancionará por falta administrativa con la amonestación privada o pública; suspensión del empleo, cargo o comisión por un período no menor de tres días ni mayor a un año; destitución del puesto; sanción económica, e inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público a que se refiere el artículo 13 de la LFRASP.

Con la reforma de 1982 se establecieron cuatro tipos de responsabilidad en las que pueden incurrir los servidores públicos, siendo política, penal, administrativa y civil, por cada tipo de responsabilidad se han establecido las sanciones, procedimientos y autoridades competentes.⁴⁴ Al respecto, la Auditoría Superior de la Federación, derivado de su labor de fiscalización, tiene la atribución de formular acciones a servidores públicos del ámbito federal, que deriven en responsabilidades administrativas por actos de omisión al artículo 8º de la LFRASP.

Debido a la importancia de que el servidor público adopte principios éticos en su conducta, surge la necesidad de definir de forma clara el comportamiento esperado de los funcionarios, mediante códigos de ética que deben orientar su ejercicio.

1.6.1. Códigos de ética

Un Código de Ética, es el documento institucional que contiene los principios y valores que deben ser respetados por los integrantes de una institución determinada, cuyo conocimiento y observancia incrementan el adecuado desempeño en sus funciones y guían su conducta para fortalecer los valores del entorno en donde se desarrolla la función.

⁴⁴ Cfr., Álvarez de Vicencio, María Elena, *La ética en la función pública, una propuesta para abatir la corrupción institucional en México*, México, Secretaría de la Función Pública, 2005, pp. 132-135.

Actualmente, en diversas instituciones públicas se han implantado códigos de ética, para nuestro estudio se tendrá como marco de referencia el Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal, vigente desde 2002⁴⁵, por ser la Administración Pública Federal una de la esferas en donde se desarrollan las actividades de fiscalización superior de la ASF; así como el Código de Ética de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés)⁴⁶ el cual deben observar los auditores de las entidades de fiscalización superior.

El actual Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal fue elaborado por la extinta Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, actualmente Secretaría de la Función Pública, en el cual se precisan doce reglas de comportamiento ético al que deben apegarse todos los servidores públicos, siendo: bien común; integridad; honradez, imparcialidad, justicia, transparencia, rendición de cuentas, entorno cultural y ecológico, generosidad, igualdad, respeto y liderazgo.

Es indispensable que todo aquel que aspire a un cargo en la Administración Pública, reconsidere dichos valores y sean inherentes individualmente y en su desempeño en el servicio público. Además para un mejor ejercicio en la labor del servidor público estos principios deben ser complementados con capacidad para el cargo, conocimientos y habilidades adecuadas, capacitación constante y compromiso para conducirse de manera responsable.

Así mismo, es fundamental que la conducta de los auditores también sea guiada por una serie de valores en su ejercicio, al respecto la INTOSAI emitió un

⁴⁵ Poder Ejecutivo Federal, "Oficio-Circular por el que se da a conocer el Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal", Diario Oficial de la Federación, 31 de julio de 2002, disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=727307&fecha=31/07/2002, [consulta: 5 de marzo de 2015].

⁴⁶ La INTOSAI fue fundada en 1953, como un organismo autónomo, independiente y apolítico, creado para fomentar entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países miembros el intercambio de ideas y experiencias referentes a la auditoría gubernamental, donde la EFS de México es parte de sus integrantes, (tema que será tratado en un siguiente apartado), disponible en: <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/estatutos.html>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

Código de Ética, el cual se sugiere sea observado en todas las entidades fiscalizadoras superiores, incluyendo a la ASF, éste plantea elevadas exigencias éticas debido a que esta labor requiere de un alto nivel de calidad que brindará veracidad y autenticidad a su labor.

La integridad constituye el valor central de este Código de Ética, ya que exige *“que los auditores se ajusten a principios de objetividad e independencia, mantengan normas irreprochables de conductas profesionales, tomen decisiones acordes con el interés público, y apliquen un criterio de honradez absoluta en la realización de su trabajo y el empleo de los recursos de las EFS”*.⁴⁷ Otros principios son: la independencia, objetividad e imparcialidad; secreto profesional y competencia profesional que se puntualizan en el Código de Ética.

El fomento individual de los valores éticos contribuye a dignificar la labor que se realiza en las instituciones gubernamentales, la información que se desprende de la fiscalización debe ser utilizada con profesionalismo y objetividad para en su caso sancionar las conductas que involucren un incorrecto desempeño público o transgredan la ley.

Por lo tanto *“se debe crear una conciencia entre la sociedad y el gobierno a efecto de revalorar el desempeño del servidor público; es decir, los servidores públicos deben tratar con respeto y sentido humano a la ciudadanía, atendiendo en forma diligente la problemática que se les plantee, a fin de romper con costumbres negativas que van en demérito del servicio público y de las propias instituciones”*.⁴⁸

Cuando los actos se desvían de los principios éticos para el buen funcionamiento de las instituciones públicas, se considera que hay ilegalidad y carencia de ética, lo cual afecta al cumplimiento de los fines del Estado de derecho y a la viabilidad política de una nación, cayendo dentro del ámbito de la corrupción.

⁴⁷ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-30 Código de Ética”, disponible en: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-30-code-of-ethics.html>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

⁴⁸ Solares Mendiola, Manuel, *La Auditoría Superior de la Federación: antecedentes y perspectiva jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, núm. 172, 2004, p. 220.

1.7. Corrupción en el servicio público

El tema del combate a la corrupción surge en la agenda pública desde la década de los ochentas en el marco de la “Renovación Moral” del Presidente Miguel de la Madrid sin que se estableciera ninguna definición de la corrupción, a partir del Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012 el concepto de corrupción aparece definido como:

*La conducta que se desvía de la función pública reglamentada debido a una consideración de índole privada o para obtener beneficios pecuniarios o de rango; o la violación de reglas por consideraciones de carácter privado. Se refiere a la ejecución de acciones que contradicen el ordenamiento legal del Estado y que se desvían de los criterios normativos establecidos.*⁴⁹

Existen diversos indicadores que muestran los principales resultados en materia de corrupción, uno de ellos es el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) realizado desde 1995 por Transparencia Internacional,⁵⁰ en el 2014 México se ubicó en el lugar 103 de 175 países con una puntuación de 35/100 con base en una escala de cero (percepción de muy corrupto) a diez (percepción de ausencia de corrupción), México mejoró un punto entre 2013 y 2014 pero los cambios registrados no son considerados significativos ya que el índice mide ahora a dos países menos.⁵¹

Así mismo, Transparencia Mexicana elabora el Índice Nacional de Corrupción y Buen Gobierno, en el cual la ciudadanía informa sobre la cantidad que paga en actos de corrupción en trámites y servicios, de donde se estimó que los costos de corrupción han registrado un aumento al pasar de 16,622.3 millones

⁴⁹ Poder Ejecutivo Federal, “Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012”, Diario Oficial de la Federación, Primera Sección, 11 de diciembre de 2008, p. 69, disponible en: http://www.normateca.gob.mx/Archivos/50_D_1762_11-12-2008.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

⁵⁰ Transparencia Internacional es una organización internacional dedicada combatir la corrupción política mediante la divulgación de la información, consultar <http://www.tm.org.mx/historia/>

⁵¹ Transparencia Mexicana. ¿Dónde se encuentra México en el índice de percepción de la corrupción 2014? México, 12 de febrero de 2014, disponible en: <http://www.tm.org.mx/ipc2014/>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

en 2003 a 33,744.0 millones en 2010.⁵² Por lo tanto, a lo largo de estos años los resultados arrojan que no se han tenido avances ni cambios considerables en el tema de la corrupción en trámites y servicios. El concepto de corrupción también se refiere a la variación de la función pública en abuso del cargo para obtener una ventaja indebida o como fuente de enriquecimiento ilícito. Al respecto la norma internacional ISSAI 1240 de la INTOSAI, el abuso se encuentra definido como:

*(...) toda conducta deficiente o impropia en comparación con la que una persona prudente consideraría razonable y necesaria en una actividad comercial atendiendo a las circunstancias. El concepto también engloba los casos de utilización ilegítima de la autoridad o del cargo para favorecer intereses económicos personales o de familiares o socios comerciales. El abuso no implica necesariamente la existencia de fraude o la infracción de leyes y regulaciones (...) sino que representa una desviación del concepto de decoro que está relacionado con los principios generales de la buena gestión financiera del sector público y de conducta de los servidores públicos.*⁵³

En el ámbito internacional, México participa en el marco de tres convenios internacionales para enfrentar el problema de la corrupción: la Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de los Estados Americanos (OEA) de 1996; la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) de 1997; y la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción de 2003, conocida como la Convención Mérida, en la que se establece el concepto por medio de la

⁵² Cfr., Auditoría Superior de la Federación, “Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2011”, México, 2013, pp. 199, disponible en: http://www.asf.gob.mx/Trans/Infomes/IR2011i/Grupos/Gobierno/2011_0059_a .pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

⁵³ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-1240 Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”, disponible en: http://es.issai.org/media/14685/issai_1240_s.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

tipificación de 11 actos asociados a las conductas que sanciona el Código Penal Federal en su Título Décimo, de los Delitos Cometidos por Servidores Públicos.⁵⁴

1.7.1. Fraude

Entre las distintas modalidades de la corrupción, el delito de fraude se define como el intento de engañar a otra persona para obtener un beneficio o lucro indebido, afectando tanto a instituciones gubernamentales como al sector privado, ya que repercute negativamente en los recursos o activos que pudieran ser optimizados por las empresas e instituciones públicas para alcanzar los objetivos y metas planteadas.

El fraude es considerado como uno de los delitos de nueva generación, ya que se enmarca en el constante desarrollo y evolución de la tecnología en las operaciones financieras, donde el defraudador desarrolla técnicas sofisticadas para cometer diferentes actos ilícitos financieros aprovechando las debilidades de las instituciones.

En ese sentido, se inserta en la estructura y funcionamiento de la ASF la denominada auditoría forense la cual se basa en la investigación especializada de este tipo de conductas y delitos derivados del uso inapropiado del recurso público con el fin de emitir expedientes con evidencias sólidas de la comisión de actos indebidos. *“La auditoría forense aplicada a la investigación del fraude gubernamental, durante la actividad de fiscalización localiza factores de riesgo y con motivo de estos hallazgos construye recomendaciones en cada entidad auditada, para que implemente acciones tendentes a disuadir la conducta irregular o el delito cometido”.*⁵⁵ Para efectos de esta investigación se analiza con mayor detalle en el capítulo cuarto.

⁵⁴ Cfr., Auditoría Superior de la Federación, “Evaluación de la Política de Combate a la Corrupción” en Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2011, México, 2013, p.5, disponible en: http://www.asf.gob.mx/Trans/Infomes/IR2011i/Grupos/Gobierno/2011_0059_a.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

⁵⁵ Buchahin Abulhosn, Muna Dora, "Auditoría Forense", en *Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior*, México, Auditoría Superior de la Federación, año 2, núm. 3, p. 60.

Para Raúl Coronilla, la corrupción en cualquiera de sus variantes puede disminuir al instrumentar los incentivos adecuados entre los servidores públicos involucrados en el manejo de los recursos públicos, es decir *“aumentar la probabilidad de ser observado (y castigado) (...) aumentar las penas y castigos y su credibilidad como amenaza susceptible de ser cumplida. Todo esto para hacer menos atractiva la opción de transgredir el orden impuesto”*.⁵⁶

De esta manera, el combate a la corrupción tendrá que hacerse mediante dos vías fundamentales, la ética en el servicio público y la rendición de cuentas, para ello es necesario contar con servidores públicos comprometidos con el bienestar común de la sociedad; así como de instituciones públicas eficientes que garanticen el buen uso y aplicación de los recursos que pertenecen a la sociedad.

En efecto, los aspectos de control y evaluación de la actividad gubernamental, se conciben dentro de las estrategias integrales de la nueva gestión pública que permiten a las estructuras de gobierno asumir una actitud propositiva para dar respuestas concretas a la problemática actual.

De ahí que un elemento esencial del Estado es la actividad de fiscalización superior, la cual permite vigilar el ejercicio de la función pública de acuerdo con la normatividad, emitir recomendaciones al respecto, y en su caso sancionar las conductas indebidas en el servicio público, si a esto le sumamos la finalidad de la auditoría forense en el combate a la corrupción y fraude el panorama se amplía, acercándonos más a la idea central de la fiscalización superior como garantía para avanzar en la rendición de cuentas, donde se estimule la efectiva responsabilidad de los servidores públicos en la gestión de los recursos públicos con que se cuenta para satisfacer las necesidades de la sociedad, preservar el bien común, y hacer respetar los derechos consagrados en nuestra Constitución Política que otorgan legitimidad al Estado de derecho.

⁵⁶ Coronilla Cruz, Raúl, “La corrupción institucionalizada en México: un ensayo sobre los límites de los instrumentos clásicos para combatirla. El caso de las auditorías”, en Arellano Gault, David, (coord.), *¿Podemos reducir la corrupción en México?: límites y posibilidades de los instrumentos a nuestro alcance*, México, Centro de Investigación y Docencia Económicas, 2012, pp. 29-30.

CAPÍTULO 2. LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR

La fiscalización es una labor de revisión, evaluación de actividades y auditoría gubernamental, tiene el propósito de ejercer un control⁵⁷ sobre las acciones y gasto del gobierno. *“Es la acción por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones de gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y el apego a la ley”*.⁵⁸ Se realiza a través de la observación y análisis de documentación e información relativa al ejercicio de los órganos del Estado, de conformidad con los principios establecidos y plasmados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y demás ordenamientos que de ésta han emanado.

La fiscalización en sus controles interno y externo sirven para conocer en qué medida se cumplió con los objetivos contenidos en los programas, y si estos se ajustaron a los criterios señalados por el Presupuesto de Egresos de la Federación, además de informar sobre situaciones de deficiencia, constituyen un mecanismo para prevenir y corregir dichas situaciones tras la emisión de sanciones y recomendaciones por irregularidades detectadas en la actividad pública. De esta manera, el objetivo último de la fiscalización es:

*(...) contribuir a una mejor gestión financiera del Estado, mediante el control de los recursos públicos ejercidos en el pasado que permita hacer recomendaciones para el futuro.*⁵⁹

⁵⁷ El control puede definirse como “un sistema de reglas, procedimientos y operaciones que tienen como fin contribuir a la regulación efectiva de los asuntos, problemas, trámites, demandas y formas de respuesta que se relacionan con las actividades y responsabilidades de la administración pública”. *Cfr.*, Uvalle Berrones, Ricardo, “El control y la evaluación en la administración pública”, en *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, México, UNAM, vol. XLVII, núm. 192, septiembre-diciembre, 2004, p. 55.

⁵⁸ Adam, Alfredo y Becerril Lozada, Guillermo, *La Fiscalización en México*, México, UNAM, 1986, p. 7.

⁵⁹ Figueroa Neri, Aimée, *op. cit.*, nota 22, p. 18.

En México, el control interno implica la existencia de Órganos Internos de Control (OIC), y del control externo que realiza la Auditoría Superior de la Federación, pues en conjunto hacen posible la revisión de las actividades y operaciones que realizan los Poderes de la Unión en los tres ámbitos de gobierno.

2.1. Fiscalización: control interno y externo

El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar oportunamente las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.⁶⁰

El control interno es una atribución de los OIC de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal regulados por el Poder Ejecutivo, de acuerdo al artículo 80 del Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública, los OIC están integrados por tres áreas: responsabilidades, auditoría y quejas.⁶¹

Históricamente se ubica por primera vez en la estructura de la Administración Pública en 1917, con la creación del Departamento de Contraloría General de la Nación, en 1926 cambia de denominación como Departamento de Contraloría de la Federación y finalmente extingue en 1932. *“La importancia de este departamento radica en que además de ser el antecedente directo de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación constituye el primer esfuerzo en la evolución del control administrativo de nuestro país para unificar los*

⁶⁰ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-1 Declaración de Lima”, p.5, disponible en: http://es.issai.org/media/14482/issai_1s.pdf, [consulta: 21 de marzo de 2015].

⁶¹ *Cfr.*, Poder Ejecutivo Federal, Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública, Diario Oficial de la Federación, 15 de abril de 2009, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n169.pdf>, [consulta: 21 de marzo de 2015].

sistemas y procedimientos del control respecto de los recursos y bienes de la Nación”⁶²

El control interno es “un conjunto de mecanismos implementados al interior de las instituciones gubernamentales, con objeto de examinar el gradual avance del cumplimiento de sus metas y objetivos, y la adecuada administración de los recursos y de los riesgos inherentes (...) es también un proceso de auto-vigilancia que debe proporcionar eficacia y eficiencia de las operaciones; confiabilidad de la información financiera y operativa, y cumplimiento de las leyes y normatividad aplicable”⁶³

En el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2001-2006 se incluyó la estrategia de fortalecimiento en la gestión de los sistemas de control interno de las dependencias y entidades, a través de las Normas Generales de Control Interno en el ámbito de la Administración Pública Federal⁶⁴ con el propósito de dotarlos de un enfoque preventivo por medio de la calidad en la evaluación de riesgos de las áreas críticas.

En correspondencia con el PND 2007-2012, esas normas fueron actualizadas mediante la publicación de las Disposiciones en Materia de Control Interno,⁶⁵ donde se establece la reglamentación para mejorar el marco normativo de las instituciones a través de la reducción y simplificación administrativa,

⁶² Lanz Cárdenas, José Trinidad, *La Contraloría y el Control Interno en México*, 2ª ed., México, FCE, 1993, p. 19.

⁶³ Portal Martínez, Juan Manuel, “Presentación del Manual de Control Interno de la Secretaría de la Función Pública, Fiscalización y Control Interno”, México, ASF, 12 de octubre de 2010, p. 1, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/MSG121010_SFP.pdf, [consulta: 21 de marzo de 2015].

⁶⁴ Cfr., Poder Ejecutivo Federal, “Acuerdo por el que se establecen las Normas generales de control interno en el ámbito de la Administración Pública Federal”, Diario Oficial de la Federación, 27 de septiembre de 2006, disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4932719&fecha=27/09/2006, [consulta: 21 de marzo de 2015].

⁶⁵ Cfr., Poder Ejecutivo Federal, “Acuerdo por el que se emiten las Disposiciones en Materia de Control Interno y se expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Interno”, Diario Oficial de la Federación, 12 de julio de 2010, disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5151383&fecha=12/07/2010, [consulta: 21 de marzo de 2015].

teniendo por objeto alcanzar una mayor agilidad y certidumbre en los procedimientos de las instituciones.

Dicha normativa tomaría como base el modelo del Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, por sus siglas en inglés).⁶⁶ El Modelo COSO de control interno establece diversos componentes que debe integrar un organismo público respecto a su control interno con el fin de alcanzar los objetivos institucionales por medio de la identificación de los riesgos en la entidad, y la toma de acciones para corregir las deficiencias detectadas, lo que facilita la prevención de conductas indebidas en los funcionarios públicos. El Comité continúa desarrollando nuevos esquemas de control interno, como el modelo para la detección y administración de riesgos de fraude en las entidades públicas.⁶⁷

Existen otros modelos de control interno, por ejemplo el del Instituto Mexicano de Auditores Internos A.C. (IMAI) y el del Colegio de Contadores Públicos de México, sin embargo el modelo COSO ha tenido una mayor aceptación, tomándose como parámetro internacional para enfrentar un problema complejo, como lo es fortalecer las organizaciones.

Por otra parte, el control externo le corresponde a la Auditoría Superior de la Federación dependiente de la Cámara de Diputados del Poder Legislativo y comprende la revisión de la Cuenta Pública⁶⁸ *a posteriori*.

El control externo *“radica en que en una democracia representativa, como la mexicana, se supone la existencia de tres poderes: el Ejecutivo, Legislativo y*

⁶⁶ El modelo COSO fue creado en Estados Unidos desde 1985, surge como respuesta a las inquietudes en torno al control interno, e identificación de eventos que puedan afectar a la organización; el marco de control que plantea el informe COSO consta de cinco componentes: 1) ambiente de control; 2) evaluación de riesgos; 3) actividades de control; 4) información y comunicación; 5) supervisión. Las Disposiciones en materia de Control Interno de 2010 provienen de este modelo. Para más información consulte <http://www.coso.org/aboutus.htm>.

⁶⁷ Cfr., Oyola Santiago, José, “La importancia del control interno en la gestión pública: definición, modelos y la eficacia de los entes públicos”, en *Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior*, México, Auditoría Superior de la Federación, año 2, núm. 3, 2012, p. 40.

⁶⁸ La Cuenta de la Hacienda Pública Federal es el informe que rinde anualmente el Poder Ejecutivo a la Cámara de Diputados para mostrar los resultados de su gestión financiera, también incluye los resultados de la gestión de gasto por parte de los Poderes Legislativo y Judicial, órganos autónomos como el IFE, CNDH, INEGI, etc. Posteriormente turnada a la ASF para su revisión y fiscalización, como se expresa en los artículos 9 y 14 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

*Judicial, que operan bajo una lógica de pesos y contrapesos. Así pues, la razón de que existan estos últimos responde a que el Congreso es la arena donde se gestan las políticas públicas, misma que se encarga de administrar o ejecutar la burocracia, designada a su vez por el titular del Ejecutivo. Por esta cuestión, el Legislativo (mediante su organismo de control externo) se encarga de vigilar que se cumplan los objetivos de los programas públicos y que los recursos de la federación se obtengan y se gasten apegados a las normas y leyes”.*⁶⁹

Ambas revisiones poseen objetivos y alcances definidos, mientras que el control interno se realiza de forma simultánea al ejercicio y evaluación del gasto público en la dependencia o entidad por su personal adscrito, el control externo se lleva a cabo por los auditores que forman parte de una entidad de fiscalización superior y es de forma posterior al ejercicio del gasto público.

*Aunque estos dos tipos de fiscalización contemplan tiempos y objetivos diferentes, son complementarios y las acciones de coordinación entre ambos son indispensables para crear un entorno preventivo sólido y propositivo tendiente a la superación de los propios sistemas de control interno, promoviendo eficiencia, eficacia, economía y honestidad en el uso y aplicación de los recursos públicos.*⁷⁰

2.2. Entidades de fiscalización superior

El control externo que nos ocupa en esta investigación, se ejerce por la Auditoría Superior de la Federación, siendo ésta una Entidad de Fiscalización Superior (EFS), que es definida como aquella institución de un Estado que de acuerdo con la constitución y leyes, ejerce de forma independiente la máxima función de control financiero. *La importancia de la EFS (...) radica en la*

⁶⁹ Rodríguez, Rodríguez, Roberto, “La interacción de los controles internos y externos en el combate a la corrupción” ensayo elaborado para el XIII Certamen Nacional de Ensayo sobre Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas, México, Auditoría Superior de la Federación, 2013, p. 37.

⁷⁰ Portal Martínez, Juan Manuel, *op. cit.*, nota 63, p. 8.

*información sobre el uso gubernamental de los recursos públicos, sin la cual éste sería incapaz de ejercer el poder de control y la vigilancia del Poder Ejecutivo, para, en su momento, aplicar (...) sanciones en caso de responsabilidades.*⁷¹

Los objetivos específicos de una EFS serán promover “*la apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos, la búsqueda de una gestión rigurosa, la regularidad en la acción administrativa y la información, tanto a los poderes públicos como al país, mediante la publicación de informes objetivos, son necesarios para la estabilidad y el desarrollo de los Estados*”,⁷² dichos objetivos son relativos a los del enfoque de la nueva gestión pública, cuya idea genérica es promover la eficiencia, eficacia y rendición de cuentas para el cumplimiento de los objetivos del Estado.

*Los organismos que forman el Sector Público deberán incrementar la aplicación de rigurosas medidas de gestión a través de mecanismos disciplinarios (...) y a la realización de tareas lo más eficientes y eficaces posibles.*⁷³

*(...) la utilización regular y racional de los fondos públicos constituye una de las condiciones esenciales para garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente; que, para lograr este objetivo, es indispensable que cada Estado cuente con una Entidad Fiscalizadora Superior eficaz.*⁷⁴

En ese sentido, las líneas básicas contenidas en la Declaración de Lima,⁷⁵ constituyen uno de los documentos más importantes para la delimitación de las

⁷¹ Figueroa Neñi, Aimée, *op. cit.*, nota 22, p.17.

⁷² Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), *op. cit.*, nota 60, p. 5.

⁷³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *La transformación de la gestión pública. Las reformas en los países de la OCDE*, Madrid, España, MAP, 1997, p. 35.

⁷⁴ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), *op. cit.*, nota 60, p. 5.

⁷⁵ La Declaración de Lima fue producto del IX Congreso de la INTOSAI de 1977, en Lima, Perú, contiene los principios básicos de la auditoría gubernamental y de sus instituciones para conseguir resultados de auditoría independientes y objetivos.

actividades de fiscalización externa que realizan las EFS, asignándoles independencia en su actuación, así como facultades investigadoras.

Artículo 5. Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores.

2. Aunque una independencia absoluta respecto de los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones.

3. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución; los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de Leyes. Especialmente deben gozar de una protección legal suficiente, garantizada por un Tribunal Supremo, contra cualquier injerencia en su independencia y sus competencias de control.⁷⁶

Artículo 10. Facultad de investigación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir de los órganos del departamento controlado todos los informes, de forma oral o escrita, que les parezcan necesarios.

2. La Entidad Fiscalizadora Superior tiene que decidir, en cada caso, si es conveniente realizar el control en la sede de la institución controlada o en la sede de la Entidad Fiscalizadora Superior.

3. Los plazos para la presentación de informes y documentos, incluidos los balances, han de determinarse por Ley o, según los casos, por la propia Entidad Fiscalizadora Superior.⁷⁷

⁷⁶ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), *op. cit.*, nota 60, p. 7.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 8.

Al respecto, Aimée Figueroa Neri hace una agrupación de las funciones de las EFS en congruencia con la Declaración de Lima, estableciendo como básicas, las de fiscalizar, asesorar e informar:

a) *Fiscalizar*

Las características principales del control externo a cargo de la EFS, deben quedar plasmadas en el ordenamiento jurídico correspondiente. Cuya función se orienta *“hacia la legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que abarquen a cada operación y a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y sistemas”*.⁷⁸

Es un control ordenado conforme a un programa previo, establecido por la propia EFS, y con base a un procedimiento de muestreo se logra obtener sólo un porcentaje del total a auditar. *“Las técnicas, los métodos y procedimientos serán determinados por la propia EFS, siguiendo normas y estándares conocidos y aceptados científicamente”*.⁷⁹

b) *Asesorar*

La información generada por la EFS debe ser considerada para *“asesorar y acompañar en todo momento el ciclo financiero a los poderes públicos, desde el diseño y la aprobación del presupuesto, pasando por el control ex ante para una mejora en la gestión financiera no concluida en un ciclo anual, la revisión del gasto ejecutado y hasta la fiscalización posterior”*.⁸⁰ Además toda EFS debe intercambiar conocimientos en la materia con otras entidades en los ámbitos nacional e internacional, asociaciones profesionales e interesadas en la labor de fiscalización.

c) *Informar*

El trabajo final de la entidad de fiscalización superior debe ser la elaboración y publicación de un informe de resultados hacia el Poder Legislativo.

⁷⁸ Figueroa Neri, Aimée, *op. cit.*, nota 22, p.18.

⁷⁹ *Idem.*

⁸⁰ *Ibidem*, p.19.

Entre otras funciones que son mejor detalladas por la disposición correspondiente de la entidad de fiscalización superior.

Además, las normas internacionales exigen un alto grado de calidad en la realización de la labor de fiscalización, por lo que éstas deben retroalimentarse de las experiencias exitosas de otras EFS.

Artículo 15. Intercambio internacional de experiencias

1. El cumplimiento de las funciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores se favorece eficazmente mediante el intercambio internacional de ideas y experiencias dentro de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

*2. A este objetivo han servido hasta ahora los Congresos, los seminarios de formación que se han organizado en colaboración con las Naciones Unidas y otras instituciones, los grupos de trabajos regionales y la edición de publicaciones técnicas.*⁸¹

*“Las Entidades Fiscalizadoras Superiores, en este sentido, tienen un importante rol que desempeñar, puesto que una de sus principales atribuciones es la de generar confianza en el ciudadano, de que sus intereses están siendo vigilados por una instancia neutral, objetiva y profesional”.*⁸²

Por lo anterior la Auditoría Superior de la Federación mantiene estrecha relación con instituciones en el ámbito internacional y nacional con el propósito de establecer vínculos de colaboración, intercambio y retroalimentación de conocimientos sobre fiscalización, a nivel internacional con la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).⁸³

⁸¹ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), *op. cit.*, nota 60, p. 10.

⁸² Portal Martínez, Juan Manuel, “Congreso Internacional en Rendición de Cuentas, Cultura Democrática y Buen Gobierno”, Puebla, 3 de octubre de 2013, p. 2, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/Clausura_evento_puebla.pdf, [consulta: 21 de marzo de 2015].

⁸³ *Cfr.*, Auditoría Superior de la Federación, “Relaciones institucionales de la ASF en México y el mundo”, disponible en: http://www.asf.gob.mx/Section/56_Relaciones_Institucionales_de_la_ASF_en_Mexico_y_el_Mundo, [consulta: 25 de marzo de 2015].

2.3. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) fue fundada en 1953 por iniciativa del ex Presidente de la EFS de Cuba, como una organización autónoma, independiente y apolítica. Desde 1962 se localiza en Viena, Austria, sede oficial del Tribunal de Cuentas de la República de Austria.

La organización profesional de las entidades fiscalizadoras superiores de países voluntarios de todo el mundo tiene por objeto mejorar a nivel mundial la fiscalización externa y funcionar como un instrumento de rendición de cuentas, buena gobernanza y anticorrupción, a través de la transferencia de experiencias y conocimientos entre sus miembros, desarrollo de soluciones innovadoras y actualización en los temas prioritarios de fiscalización.

La visión de la INTOSAI, de acuerdo a su actual Plan Estratégico 2011-2016 es: *“Promover el buen gobierno, habilitando a las EFS para que ayuden a sus respectivas Administraciones a mejorar el rendimiento, perfeccionar la transparencia, garantizar la obligación de rendir de cuentas, mantener la credibilidad, luchar contra la corrupción, promover la confianza pública y fomentar el uso de los recursos públicos en beneficio de sus pueblos”*.⁸⁴

A manera de lograr los objetivos de cooperación profesional y progreso continuo entre sus miembros, la INTOSAI se organiza en siete Grupos Regionales permitiendo centrarse en los temas específicos de su región.⁸⁵ La ASF pertenece

⁸⁴ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “Plan Estratégico (2011-2016)”, p.5, disponible en: <http://www.intosai.org/uploads/spanishintosaistrategicplan20112016.pdf>, [consulta: 25 de marzo de 2015].

⁸⁵ En el marco de esta Organización se han fundado siete Grupos Regionales de Trabajo:

1. AFROSAL. Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África en 1976.
2. ARABOSAL. Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores en 1976.
3. ASOSAL. Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia en 1978.
4. CAROSAL. Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe en 1988.
5. EUROSAL. Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa en 1990.
6. PASAL. Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico en 1987.
7. OLACEFS. Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, fundada en 1965. Cfr., Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “Grupos Regionales de Trabajo”, disponible en: <http://www.intosai.org/es/grupos-regionales-de-trabajo.html>, [consulta: 25 de marzo de 2015].

a la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) fundada en 1965.

2.3.1. Plan Estratégico de la INTOSAI (2011-2016): Meta estratégica 1. Normas profesionales

El Plan Estratégico de la INTOSAI se enfoca en el desarrollo de planes operativos alineados en cuatro metas clave para seguir avanzando en la orientación de los temas clave de fiscalización y rendición de cuentas en el sector público. *“Una EFS puede tomar decisiones estratégicas para responder a los requerimientos de su mandato y a otros requisitos legislativos. Tales decisiones pueden incluir las normas de auditoría que se deben aplicar, los compromisos que se van a llevar a cabo y su orden de prioridad”.*⁸⁶

En el 2004 la INTOSAI creó el Comité de Normas Profesionales con el objetivo de compilar y desarrollar un amplio y actualizado marco de reglas básicas para la correcta ejecución de las auditorías gubernamentales, denominadas Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés)⁸⁷ por lo que una meta estratégica de la INTOSAI es establecer mecanismos que faciliten la adopción e implementación de las ISSAI y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza de la mejor manera posible. En relación a la meta estratégica 1: Normas profesionales, cuyo objetivo es *“promover EFS fuertes, independientes, multidisciplinarias, y alentar la buena gobernanza”*⁸⁸ se han propuesto las siguientes estrategias:

1. *Crear conciencia sobre las INTOSAI-GOV y las ISSAI:* en coordinación con el Comité Directivo, la Secretaría General, los Presidentes de los Comités relativos a las metas y la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI, buscarán

⁸⁶ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público”, p.4, disponible en: <http://es.issai.org/media/79467/issai-100-s-new.pdf>, [consulta: 25 de marzo de 2015].

⁸⁷ Cfr., Anexo 1. Listado de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV), aprobadas y autorizadas por la INTOSAI.

⁸⁸ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), *op. cit.*, nota 85, p. 11.

crear conciencia sobre la importancia de la utilización de los documentos y normas internacionales de la INTOSAI.

2. *Pasar de una fase de desarrollo a una fase de mantenimiento:* mantener y actualizar los documentos INTOSAI-GOV y las ISSAI existentes para el desarrollo de nuevos documentos que garanticen un marco adecuado de normas y directrices pertinentes para los miembros.

La implementación de dichas directrices beneficia ya que:

- *Promueve la adopción y aplicación de normas profesionales coherentes con los requisitos y la autoridad de las EFS y con la soberanía nacional.*
- *Promueve mejoras en términos de calidad y uniformidad de auditorías del sector público a través de la adopción y aplicación costo-eficiente de normas profesionales de acuerdo con los principios y valores centrales de la INTOSAI y sobre la base de las mejores prácticas internacionales, consistentes con los requerimientos y autoridades de las EFS y soberanía nacional.*
- *El uso de normas globalmente aceptadas promueve la calidad, credibilidad y confianza en las auditorías del sector público e incrementa el profesionalismo entre los auditores.*⁸⁹

De manera proactiva, la Auditoría Superior de la Federación ha asumido los principios y lineamientos de la Declaración de Lima y de la Declaración de México,⁹⁰ además de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV) con objeto de fortalecer los procesos de rendición de cuentas y fiscalización como medios para la mejora continua de las actividades gubernamentales.

La aplicación de las ISSAI permite que el proceso de auditoría se desarrolle con base en normas y procedimientos profesionales internacionalmente

⁸⁹ *Ibidem*, p. 13.

⁹⁰ La “Declaración de México sobre la Independencia de las EFS” se emitió en el XIX Congreso de la INTOSAI celebrado en México del 2007, cuando la ASF asumió la Presidencia de esa Organización en el período 2007-2010, en el cual se establecieron ocho principios que deben observar las EFS, disponible en: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/span_publications/S_LimaMexico_2013.pdf, [consulta: 27 de marzo de 2015].

aceptados, añadiendo validez, uniformidad y solidez a las actividades de la Auditoría Superior de la Federación.

Considerando que ambos controles interno y externo tienen atribuciones que se dirigen a identificar irregularidades; atender y emitir denuncias; evaluar el desempeño de los programas y realizar investigaciones, éstos deben funcionar integralmente en el sistema de fiscalización a manera de que su desempeño se ajuste lo más posible a las disposiciones y métodos para la correcta ejecución de las auditorías y evaluaciones de los entes fiscalizados.

Por tanto, el papel de una EFS involucra en su ejercicio de fiscalización elementos como la calidad y eficacia por medio del uso de las normas internacionales y el desarrollo de nuevas metodologías para el perfeccionamiento de sus procedimientos de auditoría, lo cual responde a un cambio de visión y adopción de herramientas del enfoque de la nueva gestión pública que pretenden ayudar a los servidores públicos a mejorar los servicios que prestan, generar procesos y estructuras públicas eficientes.

La fiscalización superior como se vio a lo largo de este capítulo se traduce en contribuir a una mejor gestión financiera del Estado, por medio de informar en qué medida se cumplió con los objetivos y metas de los programas públicos; señalar las desviaciones de los principios de legalidad y racionalidad del gasto público y determinar responsabilidades por un mal desempeño público, además a que las instancias gubernamentales puedan diagnosticar donde se están originando actos que ponen en riesgo su estabilidad y desempeño, y así anular la falta de credibilidad en las instituciones y servidores de la administración pública.

En razón de ello, la fiscalización superior es significativa en el combate a la corrupción en el sector público y el fomento al comportamiento ético y responsable en el uso de los recursos públicos, lo cual incide en la salvaguarda de los derechos y garantías que hacen posible se mantenga la legitimidad del Estado de derecho ante los ciudadanos. El ejercicio de la fiscalización superior en México recae en la Auditoría Superior de la Federación conforme al artículo 79 constitucional y a la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

CAPÍTULO 3. FISCALIZACIÓN SUPERIOR EN MÉXICO: AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

La Auditoría Superior de la Federación (ASF) tiene un papel determinante en el fortalecimiento de la confianza en las instituciones, en la construcción de gobiernos eficientes y alejados de la corrupción,⁹¹ es por eso que este capítulo se dedica a su relevancia como entidad gubernamental plasmada en la evolución constitucional mexicana, las diversas reformas a los ordenamientos jurídicos y desenvolvimiento organizacional hasta llegar a los requerimientos actuales de auditorías forenses, lo cual le permite responder a las necesidades de objetividad en la fiscalización de los recursos públicos.

3.1. Antecedentes históricos

Con la expedición de la primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos en 1824, se estableció en el artículo 50, fracción VIII, la facultad del Congreso General para *“fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno”*⁹² a partir de ese momento tuvo lugar la acción de fiscalización como atribución del Congreso.

Posteriormente el 16 de noviembre del mismo año, se decretó la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública donde en sus artículos 42 a 51 se fija como atribución de la Contaduría Mayor de Hacienda, realizar la glosa y revisión de cuentas sobre la contabilidad de los ramos de Hacienda y Crédito Público del Presupuesto Federal.

⁹¹ Cfr., Sandoval Eréndira, Ima, “Nuevos retos para la Auditoría Superior de la Federación”, en Ackerman, John M. Astudillo, César (comps.), *La Autonomía Constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, ASF, 2009, pp. 244-245.

⁹² Cámara de Diputados, “Constitución de 1824”, en *Las Constituciones de México (1814-1991)*, México, Comité de Asuntos Editoriales, LV Legislatura, 1991, p. 81, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bidig/const_mex/, [consulta: 8 de abril de 2015].

Hechos que darían paso a suprimir el entonces Tribunal Mayor de Cuentas (1524-1824) de la Época Colonial, para dar origen a la Contaduría Mayor de Hacienda, la entidad de fiscalización más reciente de México Independiente antes de las principales reformas constitucionales que fortalecieron la actuación de la fiscalización superior en México para dar origen a la Auditoría Superior de la Federación y la actual Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, reformas que involucran la necesidad de ejercer la administración pública con transparencia, rendición de cuentas puntual y observancia de la ley en el uso de los recursos públicos.

El desarrollo de México (...) hizo imperativo que se revisaran y actualizaran las instituciones y el marco jurídico rector de la fiscalización superior, con el fin de diseñar y construir nuevos ordenamientos que atendieran una exigente demanda social de transparencia y de una efectiva rendición de cuentas del uso y destino de los recursos públicos federales, así como del desempeño de las instituciones y de la actuación de los servidores públicos.⁹³

Así mismo, Manuel Solares Mendiola nos señala:

En México, los partidos políticos, el gobierno y otros actores relevantes invirtieron 20 años para construir instituciones electorales imparciales (...) sin embargo, una vez que se han resuelto los temas electorales y se ha alcanzado la democracia electoral, surge la urgencia de construir instituciones más eficaces para promover la transparencia y la rendición de cuentas.⁹⁴

El 6 de diciembre de 1977 se reformó el artículo 74 constitucional, fracción IV, haciendo énfasis en los objetivos de la revisión de la Cuenta Pública,⁹⁵ en razón de ello, en 1978 se promulga la nueva Ley Orgánica de la Contaduría Mayor

⁹³ Auditoría Superior de la Federación, *Fiscalización Superior en México, Reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a la Ley Reglamentaria, 185 Aniversario (1824-2009)*, ASF, México, 2009, p. 7.

⁹⁴ Solares Mendiola, Manuel, *op. cit.*, nota 48, p. 12.

⁹⁵ Poder Ejecutivo Federal, "Decreto que reforma y adiciona los artículos 6o., 41, 51, 52, 53, 54, 55, 60, 61, 65, 70, 73, 74, 76, 93, 97 y 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", Diario Oficial de la Federación, 6 de diciembre de 1977, disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4664439&fecha=06/12/1977, [consulta: 8 de abril de 2015].

de Hacienda con objetivos muchos más claros respecto de la revisión de la Cuenta Pública. La Contaduría Mayor de Hacienda permaneció hasta 1999 registrando diversas reformas a sus leyes orgánicas de 1904, 1936 y 1978.⁹⁶

3.2. Marco jurídico de la fiscalización superior en México

En noviembre de 1995 el entonces presidente de la república, Ernesto Zedillo Ponce de León presentó una iniciativa de reforma a los artículos 73, 74, 78 y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) con el propósito de reorganizar el sistema de control y fiscalización mediante la creación de un nuevo órgano con facultades precisas y de mayor alcance en la fiscalización de la gestión gubernamental que sustituiría a la Contaduría Mayor de Hacienda.

Entre algunos de los objetivos de la iniciativa para la creación del nuevo órgano de fiscalización superior, destacan: la modernización en su función pública; el ejercicio de la transparencia y puntualidad en la rendición de cuentas del uso de los recursos públicos; el otorgamiento de facultades suficientes para fungir como auténtico órgano de auditoría superior independiente del Ejecutivo, Legislativo y Judicial, con autonomía técnica e imparcialidad en sus decisiones, que fuera reconocido por la ciudadanía en general.⁹⁷

A partir de septiembre de 1997, en la LVII Legislatura de la Cámara de Diputados, se discutieron los alcances y limitaciones del nuevo órgano de fiscalización del Poder Legislativo, el proceso legislativo culminó con el Dictamen de Decreto publicado el 30 de junio de 1999, que modificó los artículos 73, 74, 78

⁹⁶ La Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda de 1904 fue reformada para señalar los delitos fiscales en que pudieran incurrir los funcionarios que gozan de fuero; en los artículos 27 y 28 de la Ley Orgánica de 1936 se faculta a la CMH para solicitar informes y documentación a los entes del sector público y particulares que hubiesen participado en el ingreso y gasto público. En 1978 se expidió la última Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda donde se establecieron las bases de su organización y atribuciones como órgano técnico de la Cámara de Diputados para la revisión de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal. *Cfr.*, Ampudia Orozco, Víctor, "Ponencia: La Fiscalización por el Poder Legislativo ante la Reforma Hacendaria" en la Primera Convención Nacional Hacendaria, México, 6 de mayo de 2004, disponible en: <http://www.indetec.gob.mx/cnh/propuestas/405.pdf>, [consulta: 10 de abril de 2015].

⁹⁷ *Cfr.*, Auditoría Superior de la Federación, *Inducción Institucional*, Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, versión 12, México, 2010, p. 27.

y 79 de la CPEUM, y se establecieron los artículos transitorios para la entrada en vigor de la Auditoría Superior de la Federación, dicha institución empezaría en funciones el 1º de enero del 2000, las reformas a los artículos mencionados fueron imprescindibles para el fortalecimiento de la entidad de fiscalización superior, entre otras se destaca por:

- Dotarle de autonomía técnica y de gestión sobre su organización interna.
- La facultad para efectuar revisiones a los tres Poderes de la Unión, órganos federales constitucionalmente autónomos e instituciones públicas que ejerzan recursos federales, incluyendo estados, municipios y particulares.
- Concede nuevas atribuciones para fincar directamente responsabilidades resarcitorias y aplicar multas cuando se determinen daños patrimoniales a la Hacienda Pública Federal.
- Se instituye el carácter público del Informe del Resultado, una vez que se entrega a la Cámara de Diputados.

El 29 de diciembre de 2000 se concretó la creación de la ASF con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación (LFSF), vigente hasta el 1 de abril de 2009, en la que se definieron los conceptos relativos a la autonomía técnica y de gestión de la ASF, y los términos para su organización interna y funcionamiento. Posteriormente derogada por la actual Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF).

Las reformas de 1999 se han mantenido vigentes dentro del Título Tercero, Capítulo II “Del Poder Legislativo”, sección III y V de la CPEUM donde se destacan los artículos 73, fracción XXIV, 74, fracción II, IV, y 79 por ser las bases constitucionales de la fiscalización superior en México.

El artículo 73 constitucional, referente a las facultades del Congreso fue reformado en su fracción XXIV para señalar su atribución con respecto a la ley que regula el funcionamiento de la entidad de fiscalización superior de la Federación, quedando como sigue:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

...
XXIV. *Para expedir la ley que regule la organización de la entidad de fiscalización superior de la Federación y las demás que normen la gestión, control y evaluación de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales. (Fracción reformada DOF 30-07-1999).⁹⁸*

En el artículo 74 fracción II y VI se establece la coordinación entre la Cámara de Diputados y la ASF para la revisión de la Cuenta Pública:

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

...
II. *Coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la entidad de fiscalización superior de la Federación, en los términos que disponga la ley; (Fracción reformada DOF 30-07-1999)*

...
VI. *Revisar la Cuenta Pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.*

La revisión de la Cuenta Pública la realizará la Cámara de Diputados a través de la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley. En el caso de la revisión sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas, dicha entidad sólo podrá emitir las recomendaciones para la mejora en el desempeño de los mismos, en los términos de la Ley.

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. Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación en los términos de la fracción IV, último párrafo, de este artículo; la prórroga no deberá exceder de 30 días naturales y, en tal supuesto, la entidad de fiscalización superior de la Federación contará con el mismo tiempo adicional para la

⁹⁸ Poder Ejecutivo Federal, *op. cit.*, nota 1, pp. 62-65.

presentación del Informe del Resultado de la revisión de la Cuenta Pública.

La Cámara concluirá la revisión de la Cuenta Pública a más tardar el 31 de octubre del año siguiente al de su presentación, con base en el análisis de su contenido y en las conclusiones técnicas del Informe del Resultado de la entidad de fiscalización superior de la Federación (...)⁹⁹ (Párrafo reformado DOF 09-08-2012)

En la misma reforma de 1999 se adiciona a la CPEUM la Sección V “De la Fiscalización Superior de la Federación”, artículo 79, que resume las bases de operación de la ASF. En el mes de septiembre de 2007, el Congreso de la Unión aprobó nuevas reformas a la Constitución publicadas el 7 de mayo de 2008.

Artículo 79. *La entidad de fiscalización superior de la Federación, de la Cámara de Diputados, tendrá autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga la ley.*

La función de fiscalización será ejercida conforme a los principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad. (Párrafo adicionado DOF 07-05-2008)

Esta entidad de fiscalización superior de la Federación tiene las siguientes atribuciones:

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

También fiscalizará directamente los recursos federales que administren o ejerzan los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, con excepción de las participaciones federales; asimismo, fiscalizará los recursos federales que se destinen y se ejerzan por cualquier

⁹⁹ *Ibidem*, pp. 69-70.

entidad, persona física o moral, pública o privada, y los transferidos a fideicomisos, mandatos, fondos o cualquier otra figura jurídica (...)
(Fracción reformada DOF 07-05-2008)

II. *Entregar el Informe del Resultado de la revisión de la Cuenta Pública a la Cámara de Diputados a más tardar el 20 de febrero del año siguiente al de su presentación, el cual se someterá a la consideración del pleno de dicha Cámara y tendrá carácter público (...)*

(...)La entidad de fiscalización superior de la Federación deberá entregar a la Cámara de Diputados, los días 1 de los meses de mayo y noviembre de cada año, un informe sobre la situación que guardan las observaciones, recomendaciones y acciones promovidas.

(Fracción reformada DOF 07-05-2008)

III. *Investigar los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de fondos y recursos federales, y efectuar visitas domiciliarias, únicamente para exigir la exhibición de libros, papeles o archivos indispensables para la realización de sus investigaciones, sujetándose a las leyes y a las formalidades establecidas para los cateos, y*

IV. *Determinar los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes, así como promover ante las autoridades competentes el fincamiento de otras responsabilidades; promover las acciones de responsabilidad a que se refiere el Título Cuarto de esta Constitución(...)*¹⁰⁰

3.2.1. Principales modificaciones

Derivado de las reformas constitucionales del 7 de mayo de 2008 fue necesario adecuar la ley en materia de fiscalización. En la actual Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación publicada el 29 de mayo de 2009 se recogen las principales modificaciones, entre ellas, destacan:

¹⁰⁰ *Ibidem*, pp. 74-76.

1. Reducción de plazos, ahora la Cuenta Pública deberá ser presentada por parte del Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de abril, el texto previo disponía que debía ser presentada dentro de los 10 primeros días de junio; el 20 de febrero del año siguiente para la entrega del Informe del Resultado por parte de la ASF a la Cámara de Diputados, en la Ley anterior el plazo vencía el 31 de marzo; finalmente con la reciente reforma del 9 de agosto de 2012 al artículo 74 constitucional, fracción VI, último párrafo, se precisa el plazo para que la Cámara de Diputados concluya la revisión de la Cuenta Pública, a más tardar el 31 de octubre, anteriormente no se establecía algún plazo.¹⁰¹
2. Con la práctica de auditorías de desempeño, se amplía el alcance de la revisión de la Cuenta Pública, incorporando la verificación del desempeño en el cumplimiento de los objetivos y metas de los programas federales y la atribución de emitir recomendaciones a los entes fiscalizados.
3. Se regula a las entidades de fiscalización de los estados y del Distrito Federal, con el propósito de que éstas cuenten con una EFS semejante a la federal, con autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones.
4. La ASF de manera previa a la presentación del Informe del Resultado deberá dar a conocer a las entidades fiscalizadas los resultados finales y observaciones preliminares, a efecto de que éstas presenten las justificaciones y aclaraciones correspondientes, de acuerdo al artículo 16

¹⁰¹ De acuerdo al artículo 29 de la LFRCF, el Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública, incluirán como mínimo:

- I. Los criterios de selección, el objetivo, el alcance, los procedimientos de auditoría aplicados y el dictamen de cada auditoría;
- III. El cumplimiento de los principios de contabilidad gubernamental y de las disposiciones contenidas en los ordenamientos y normativa correspondientes;
- V. La comprobación de que las entidades fiscalizadas, se ajustaron a lo dispuesto en la Ley de Ingresos, el Presupuesto y demás disposiciones jurídicas aplicables;
- VIII. Las observaciones, recomendaciones y las acciones promovidas;
- IX. Un apartado específico en cada una de las auditorías realizadas donde se incluyan las justificaciones y aclaraciones que, en su caso, las entidades fiscalizadas hayan presentado en relación con los resultados y las observaciones que se les hayan hecho durante las revisiones. *Cfr.*, Poder Ejecutivo Federal, *op. cit.*, nota 15, p. 13.

de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, reformado el 18 de junio de 2010.

5. Se le concede la facultad para imponer multas a los servidores públicos, personas físicas o morales que reciban o administren recursos públicos federales que no atiendan los requerimientos de la ASF.
6. Se fortalecen sus atribuciones en cuanto a agilizar la promoción de responsabilidades administrativas de contenido resarcitorio y promoverlas ante las autoridades competentes.
7. Se profundiza en la fiscalización de los recursos públicos federales que se transfieren a las entidades federativas, municipios y órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; además comprende como sujetos de fiscalización a los subsidios, donativos, fideicomisos y fondos.¹⁰²
8. Para el efecto de apoyar a la Comisión de Vigilancia de la ASF (CVASF) en el cumplimiento de la vigilancia de las funciones a cargo de los servidores públicos de la ASF, la Unidad de Evaluación y Control tendrá atribuciones para verificar el desempeño y el cumplimiento de metas de la ASF, así como el ejercicio adecuado de la aplicación de sus recursos.
9. Se integra el Título Octavo referente a la figura de la Contraloría Social, a través de la CVASF, la sociedad puede emitir solicitudes y denuncias fundadas, las cuales podrán ser consideradas en el Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización de la Cuenta Pública (PAAF).
10. Se elevan a rango constitucional los principios de actuación que serán ejercidos en la función de fiscalización.

¹⁰² El artículo 6º de la LFRCF precisa la principal característica para ser sujeto de fiscalización por parte de la ASF estableciendo que los servidores públicos y las persona físicas o morales, públicas o privadas, que capten, reciban, recauden, administren, manejen, ejerzan y custodien recursos públicos federales, deberán atender los requerimientos que les fomule la ASF. *Ibidem*, p. 3.

- Posterioridad:** *Fiscalizar en forma posterior los ingresos y gastos que los órganos de la Administración Pública hayan realizado durante cada ejercicio fiscal, una vez que se presenta la cuenta pública a la Cámara de Diputados.*
- Anualidad:** *Fiscalizar la cuenta pública del año inmediato anterior al año calendario en curso.*
- Legalidad:** *Vigilar la legalidad sobre la aplicación de los recursos públicos.*
- Definitividad:** *Las tareas de fiscalización sobre la cuenta pública son de carácter definitivo, una vez que son concluidos los procesos derivados de las observaciones efectuadas en la revisión.*
- Imparcialidad:** *Selección de los entes sujetos a auditoría con estricto apego a la imparcialidad, derivado ello del proceso de planeación institucional.*
- Confiabilidad:** *Fiscalización con total y absoluta transparencia, y dentro del marco de la ley, resguardando así la confianza que la sociedad ha depositado en la institución.*¹⁰³

Dichas adecuaciones se dirigen al fortalecimiento y profesionalización del proceso de fiscalización, la información generada por la Auditoría Superior de la Federación respecto del comportamiento de la administración pública debe repercutir en las decisiones de los legisladores, necesaria para el adecuado desarrollo y orientación de las políticas de gobierno, *“se trata de modificaciones que van dando lugar al perfeccionamiento de nuestras instituciones, al perfeccionamiento del ejercicio de la función pública”*¹⁰⁴ bajo estos propósitos, la ASF ha establecido un Plan Estratégico de actuación, haciendo énfasis en la

¹⁰³ Auditoría Superior de la Federación, *op. cit.*, nota 97, p. 31.

¹⁰⁴ Fernández Ruiz, Jorge, “La autonomía de la Auditoría Superior de la Federación y de la Procuraduría General de la República”, en Ackerman, John M. Astudillo, César (comps.) *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, ASF, 2009, p.134.

calidad y utilidad de sus servicios, acorde con los planteamientos de la nueva gestión pública.

3.3. Plan Estratégico de la Auditoría Superior de la Federación (2011 - 2017)

En ese contexto, la elaboración del Plan Estratégico de la ASF, se sustenta en el artículo 79 constitucional y las atribuciones contenidas en el artículo 15 de la LFRCF, plasmando su misión y visión institucional, así como cinco objetivos estratégicos.

La misión de la ASF es fiscalizar la Cuenta Pública mediante auditorías que se efectúan a los tres Poderes de la Unión, a los órganos constitucionalmente autónomos, a las entidades federativas y municipios del país, así como a todo ente que ejerza recursos públicos federales, incluyendo a los particulares.

Conforme a su mandato legal, el propósito es verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en las políticas y programas gubernamentales, el adecuado desempeño de las entidades fiscalizadas, y el correcto manejo tanto del ingreso como del gasto público.

Al llevar a cabo su misión, la ASF busca posicionarse como una institución objetiva e imparcial, técnicamente sólida y sujeta a un proceso de mejora continua, cuyos productos puedan constituirse en un elemento central para el Poder Legislativo en la definición de las asignaciones presupuestarias de los programas, proyectos y políticas públicas. De esta manera, contribuirá a generar confianza en la ciudadanía respecto al manejo de los recursos y a fortalecer una cultura gubernamental de transparencia y rendición de cuentas.¹⁰⁵

Para consolidar su misión, la ASF debe orientar sus capacidades a través del establecimiento de cinco objetivos estratégicos y metas específicas para generar una mejora sustancial en su función de fiscalización superior.

¹⁰⁵ Auditoría Superior de la Federación, "Plan Estratégico de la ASF (2011-2017)", p.9, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/58_/Plan_Estrategico_ASF_2011-2017_web.pdf, [consulta: 10 de abril de 2015].

Objetivo Estratégico 1. Incrementar la calidad y utilidad de los servicios

La institución debe poner énfasis en la claridad y calidad de su informe para que la información generada sea accesible a la ciudadanía y de utilidad en la orientación de las políticas de gobierno. Así mismo se privilegia que los trabajos de planeación y programación en las auditorías repercutan adecuadamente en la correcta ejecución y obtención de resultados.

Objetivo Estratégico 2. Mejorar las competencias institucionales

La ASF verificará que el nivel profesional de sus servidores públicos se adecue a los elementos necesarios para ofrecer los mejores procesos de fiscalización, debiendo revisar con oportunidad su estructura organizacional y llevar a cabo cambios que representen mejoras institucionales.

Objetivo Estratégico 3. Fortalecer vínculos institucionales

Con el propósito de interactuar de la manera más oportuna y mejorar el entendimiento con la Comisión de Vigilancia, se harán las reuniones necesarias para atender las aclaraciones del Informe del Resultado, e inquietudes generales. Así mismo, fortalecer los vínculos con las instituciones académicas y demás instituciones de fiscalización superior en el ámbito nacional e internacional.

Objetivo Estratégico 4. Promover, interna y externamente, la identidad institucional

Es necesario que la ciudadanía conozca los límites y alcances a los que se enfrenta la ASF en su labor de fiscalización superior, por lo que difundir los objetivos y valores fomenta la identidad institucional, necesaria para crear confiabilidad en la institución.

Objetivo Estratégico 5. Impulsar el Sistema Nacional de Fiscalización

El Sistema Nacional de Fiscalización tiene por objetivo que todos los órganos que llevan a cabo labores de fiscalización, ya sea interna o externa, así como en los tres órdenes de gobierno, se apoyen mutuamente para realizar

auditorías de forma coordinada con el fin de aprovechar mejor sus recursos, evitar la duplicidad de funciones e incrementar el alcance de las revisiones.

3.3.1. Sistema Nacional de Fiscalización

Dentro del objetivo de darle impulso al Sistema Nacional de Fiscalización, la meta 5.2. “Propiciar la homologación de programas y procedimientos de auditoría gubernamental a nivel nacional”, señala la importancia de contar con procedimientos de auditoría que permitan una coordinación y complementación de los esfuerzos de la ASF y las entidades fiscalizadoras superiores de los Estados.¹⁰⁶

La Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, A.C. (ASOFIS), se fundó en 1983 como una organización autónoma e independiente integrada por las entidades de fiscalización superior de los Estados de la República Mexicana, de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, y la Auditoría Superior de la Federación, la cual propone la adopción de nuevos procedimientos y lineamientos de coordinación en la función fiscalizadora. *“Es necesario promover, en el seno de la ASOFIS, la integración de estos procedimientos en la práctica de las EFS estatales, lo que adicionalmente significará una elevación en el nivel técnico de sus auditorías, así como uniformar su desarrollo y resultados”.*¹⁰⁷

Como aportaciones importantes al proceso de fiscalización y rendición de cuentas, la ASOFIS promueve la homologación de la contabilidad en los estados y municipios con el fin de facilitar las tareas de fiscalización superior; el intercambio formal e informal de información encaminado a elevar el nivel de las auditorías realizadas por las entidades de fiscalización superior de nuestro país; y la

¹⁰⁶ Diversos textos utilizan por igual el término entidades estatales de fiscalización superior, y EFS locales, para referirse a las instituciones que desarrollan la función de fiscalización superior en las entidades federativas. Cfr., Figueroa Neri, Aimée, *Buenas, malas o raras. Las leyes mexicanas de fiscalización superior (2000-2009)*, México, Auditoría Superior de la Federación, Cámara de Diputados, p. 128. El artículo 116, fracción II, penúltimo párrafo de la Constitución Política, dispone que: “Las legislaturas de los estados contarán con entidades estatales de fiscalización, las cuales serán órganos con autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que dispongan sus leyes”. Cfr., Poder Ejecutivo Federal, *op. cit.*, nota 1, p. 109.

¹⁰⁷ Auditoría Superior de la Federación, *op. cit.*, nota 105, p. 26.

*realización de auditorías conjuntas o coordinadas para la fiscalización de los recursos federales transferidos y reasignados a los estados y municipios.*¹⁰⁸

La Asociación tiene por objetivos:

- Fundamentar las acciones de la fiscalización superior en los Estados Unidos Mexicanos de acuerdo a los criterios aceptados por sus miembros y bajo los principios rectores de la fiscalización de legalidad, objetividad, eficiencia y eficacia.
- Promover la actualización profesional de los auditores, así como el mejoramiento administrativo y técnico de las entidades.
- Difundir y fomentar los principios y valores éticos de la actividad de fiscalización superior en nuestro país.
- Llevar acabo conferencias, mesas de trabajo, reuniones de intercambio de experiencias entre miembros de la asociación e instituciones nacionales e internacionales.

Por consiguiente, *“Si aspiramos a crear un verdadero sistema de rendición de cuentas a nivel nacional, es necesario que las Entidades de Fiscalización Superior estatales y la Auditoría Superior de la Federación logren convertirse en uno de sus pilares, a través de la investigación y del intercambio de conocimientos y experiencias exitosas, de la práctica de procedimientos conjuntos, del seguimiento de los patrones definidos por las normas profesionales, de los sistemas de aseguramiento de la calidad y de la adopción de las mejores prácticas en la materia a nivel mundial”.*¹⁰⁹

Así mismo, como parte de este objetivo estratégico, la meta 5.6. “Promover el fortalecimiento del control interno de los entes auditados en la fiscalización superior”, establece que derivado del proceso de fiscalización, la ASF deberá hacer propuestas a los entes auditados, respecto a la necesidad de implementar medidas correctivas, de donde se destaca la importancia de la mejora del control

¹⁰⁸ Auditoría Superior de la Federación, *op. cit.*, nota 83.

¹⁰⁹ Portal Martínez, Juan Manuel, *op. cit.*, nota 82, p. 2.

interno “*para la gestión y cumplimiento de los objetivos del ente auditado, la reducción de la exposición al riesgo, así como la prevención y detección oportuna de irregularidades y la realización de una fiscalización superior más eficiente*”.¹¹⁰

Con lo cual, la ASF busca el perfeccionamiento de los procedimientos de fiscalización superior y de esta manera contribuir a lograr una mayor eficiencia en el ejercicio de la gestión pública, ello implica contar con una organización institucional para realizar su labor.

3.4. Estructura Orgánica de la Auditoría Superior de la Federación

El Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación es la normativa que rige la organización interna, así como atribuciones específicas de cada Auditoría Especial, Unidades, Direcciones, Subdirecciones, Jefes de Departamento, Auditores, entre otros. El cual también ha sido objeto de diversas modificaciones¹¹¹ el más reciente es el publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2013.

La Auditoría Superior de la Federación está encabezada por un Auditor Superior de la Federación designado por la Cámara de Diputados mediante el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes, el cargo será de ocho años y podrá ser nombrado nuevamente una vez, de acuerdo al artículo 79 de la CPEUM.

El Auditor Superior de la Federación se apoya de la Secretaría Técnica, de la Coordinación de Análisis y Seguimiento de la Gestión y de la Coordinación de Planeación y Programación.

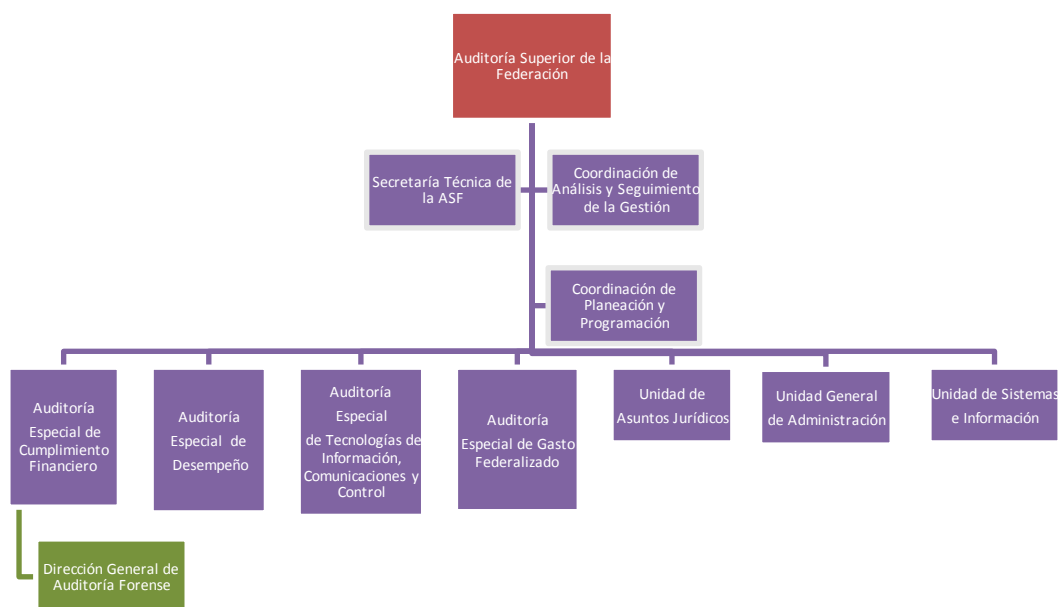
Así mismo, la Auditoría Superior de la Federación cuenta con tres Unidades para la gestión de los asuntos legales; administración de los recursos humanos, financieros, técnicos, materiales; y la integración del Informe del Resultado de la Revisión de la Cuenta Pública.

¹¹⁰ Auditoría Superior de la Federación, *op. cit.*, nota 105, pp. 27-28.

¹¹¹ Reglamentos Interiores derogados: 12 de Septiembre de 2001, 6 de julio de 2007, 26 de agosto de 2009 y 28 de febrero de 2011. *Cfr.*, Auditoría Superior de la Federación, “Marco Legal: Reformas Jurídicas Relevantes”, disponible en: http://www.asf.gob.mx/Publication/40_Reformas_Juridicas_Relevantes, [consulta: 10 de abril de 2015].

Las auditorías son realizadas por cuatro Auditorías Especiales de: Cumplimiento Financiero; de Desempeño; Gasto Federalizado; y Tecnologías de Información, Comunicaciones y Control. De acuerdo a esto, la ASF se ha estructurado de la siguiente manera:

Organigrama de la Auditoría Superior de la Federación



Fuente: Auditoría Superior de la Federación, “Acerca de la ASF”, disponible en: http://www.asf.gob.mx/Section/45_Acerca_de_la_ASF, [consulta: 20 de mayo de 2015].

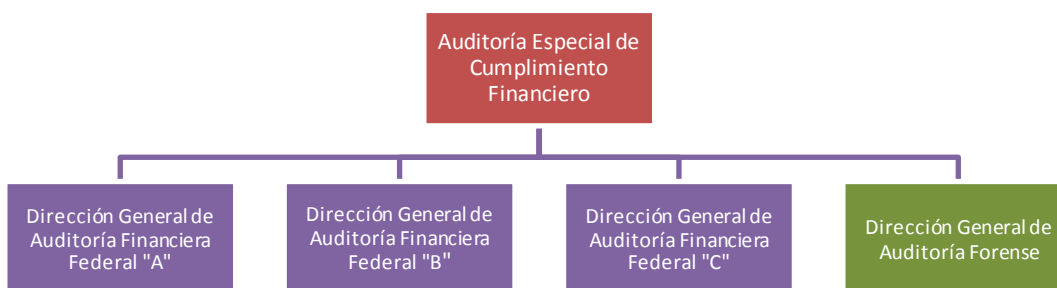
3.5. Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero

La Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero (AECF) tiene a su cargo la coordinación de auditorías para verificar que:

- Los pagos por concepto de deuda pública se realizaron mediante lo previsto;
- Los ingresos se ajustaron a lo presupuestado, aplicando al fin establecido y evaluando el cumplimiento de metas y objetivos previstos;
- Las erogaciones fueron debidamente justificadas y comprobadas;
- Las contrataciones de servicios diversos se hayan ejecutado de acuerdo a la normativa aplicable, y con apego al cumplimiento de políticas y

programas conforme a las disposiciones legales correspondientes, en materia de: inversiones físicas federales; adquisiciones; arrendamientos, así como los bienes muebles e inmuebles (uso-destino final).

Organigrama de la Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero



Fuente: Auditoría Superior de la Federación, "Acerca de la ASF", disponible en: http://www.asf.gob.mx/Section/45_Acerca_de_la_ASF, [consulta: 20 de mayo de 2015].

La Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero es auxiliada por cinco direcciones generales, a las que corresponde realizar auditorías de inversiones físicas; de gasto federalizado y forense.¹¹²

Derivado de las mayores facultades que tuvo la ASF para enfrentar las nuevas demandas, fueron posible reformas de segunda generación al dar cabida a un área como la DGAF, en la cual la ASF responde a la dinámica del Estado de derecho con auditorías forenses que buscan combatir a la corrupción, evitar el fraude, promover la confiabilidad de la ciudadanía en el proceso de rendición de cuentas e incidir en la ética del servicio público. De modo que la auditoría forense sea un instrumento de la nueva gestión pública coadyuvante al cumplimiento del Estado de derecho y respeto en las leyes.

Para cumplir con los objetivos de la investigación se hará énfasis en las actividades que realiza la Dirección General de Auditoría Forense, adscrita a la Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero.

¹¹² Cfr., Auditoría Superior de la Federación, "Auditorías de cumplimiento financiero", disponible en: http://www.asf.gob.mx/Publication/158_Auditorias_de_Cumplimiento_Financiero, [consulta: 10 de abril de 2015].

CAPÍTULO 4. LA AUDITORÍA FORENSE EN LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

Las diversas reformas que se han promovido para regular el funcionamiento y atribuir más facultades a la entidad de fiscalización superior pueden considerarse producto del descontento con la rendición de cuentas y fallas en los controles internos de las mismas instituciones públicas que permiten se cometan actos ilícitos como el fraude, lo que ha propiciado que las entidades de fiscalización superior pongan especial atención en la detección de esas prácticas y redefinan sus estructuras institucionales para incorporar en sus auditorías mayores facultades en la investigación de las conductas que amenazan la estabilidad de la gestión financiera del Estado.

Recientemente la ASF adoptó en su esquema de fiscalización a las denominadas auditorías forenses, a cargo de la Dirección General de Auditoría Forense adscrita a la Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero. El nuevo esquema se configuró a partir de las reformas y adiciones al Reglamento Interior del 15 de abril de 2010.¹¹³

4.1. El enfoque de la auditoría forense

Tradicionalmente, la auditoría gubernamental comenzó siendo una verificación de los registros contables y estados financieros de las entidades, posteriormente su capacidad aumentó con la inclusión de auditorías de

¹¹³ Auditoría Superior de la Federación, "Acuerdo por el que se reforma y adiciona el Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación", Diario Oficial de la Federación, 15 de abril de 2010, disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5139297&fecha=15/04/2010, [consulta: 20 de mayo de 2015].

desempeño, abarcando aspectos de evaluación cualitativa, como el cumplimiento de los objetivos de los programas gubernamentales.¹¹⁴

Tal y como lo señala Aimée Figueroa Neri, “*El desarrollo y la evolución de la administración pública y del propio universo auditable implica que un efectivo ejercicio auditor debe analizar continuamente su acción y buscar, de manera proactiva, las áreas que ofrezcan mayor riesgo de incurrir en prácticas de ineficiencia, corrupción, dispendio o desviación de recursos de sus objetivos originales*”.¹¹⁵

La auditoría en cualquiera de sus modalidades es una técnica de control que permite evaluar la eficiencia de las acciones en relación con las metas programadas, eventualmente tendrá como resultado la detección de situaciones vulnerables y en su caso se generarán acciones de prevención para evitar la continuidad de actos corruptos y de inhibición que pretenden reducir la posibilidad de que estos actos se presenten en el futuro.¹¹⁶

El enfoque de la auditoría forense hace énfasis en la detección de actos ilícitos caracterizados por el engaño, ocultación, violación de confianza y utilización de procedimientos cada vez más especializados para ocultar dichas prácticas. Hoy en día el que comete un delito de ese tipo posee un conjunto de conocimientos y habilidades para aprovechar las fallas en los controles y áreas vulnerables de las instituciones gubernamentales, lo que permite tener la oportunidad y capacidad para cometer algún acto ilícito.

¹¹⁴ Las auditorías que actualmente practica la ASF se clasifican en tres grupos: *Regularidad*, *Desempeño* y *Especiales*. Las de *Regularidad* pueden ser Financieras; de Inversiones Físicas (obras públicas y adquisiciones); de Tecnologías de la Información y Forenses, con las que se verifica que las entidades fiscalizadas recaudaron, captaron, administraron, ejercieron y aplicaron los recursos públicos, de conformidad con los programas y montos aprobados por la Cámara de Diputados. Las auditorías de *Desempeño* consisten en el examen de las actividades gubernamentales enfocadas al cumplimiento de sus objetivos, metas y atribuciones, así mismo miden el impacto social de la gestión pública y comparan lo propuesto en las políticas públicas con lo alcanzado. Finalmente las auditorías *Especiales* tienen un múltiple enfoque y puede incluir auditorías financieras, de sistemas, de legalidad, ambientales o bien, ocuparse de la evaluación de aspectos o proyectos específicos. Cfr., Auditoría Superior de la Federación, *Normativa para la Fiscalización Superior*, México, tomo I Marco Rector, D.F., diciembre, 2011, pp. 56-60, disponible en: http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_mex_ASF_norm.pdf, [consulta: 20 de mayo de 2015].

¹¹⁵ Figueroa Neri, Aimée, *op. cit.*, nota 22, p. 37.

¹¹⁶ Cfr., Coronilla Cruz, Raúl, *op. cit.*, nota 56, pp. 38-41.

Situaciones que motivan a pasar a una etapa de investigación en el proceso de auditoría, ya que “es muy probable que una auditoría no alcance a observar las intrincadas redes de acciones y ocultamientos que están detrás de un posible acto discreto de corrupción. Una vez que se sospecha que hay un sistema de corrupción es fundamental investigar, desarrollar hipótesis, avanzar sobre sus diversas fuentes de información (...) Por lo general estos procesos de auditoría se disparan una vez que se tiene alguna certeza de que algo extraño ha pasado”.¹¹⁷ De manera que cuando en la ejecución de una auditoría se detecten considerables pérdidas económicas, y se deba o desee profundizar en ello, se tendrán que buscar las causas y causantes a través de una auditoría forense.

*(...) la auditoría forense es justamente una metodología abocada a realizar una investigación rigurosa con la presunción de existencia del fenómeno de la corrupción y para ello aplica técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para reunir información y opiniones en el examen de situaciones específicas. En estricto sentido, la auditoría forense se considera una segunda etapa del proceso de auditoría (aunque no depende de ella), puesto que permite ahondar en los resultados obtenidos en la revisión inicial a través del seguimiento de las banderas rojas.*¹¹⁸

De acuerdo al numeral I del artículo 21 del Reglamento Interior de la ASF, la auditoría forense tiene por objeto:

Artículo 21. ...

- I. (...) la revisión de los procesos, hechos y evidencias para la detección o investigación de actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita, con el propósito de documentar con pruebas válidas y suficientes, las conclusiones derivadas de los hallazgos e irregularidades detectadas,

¹¹⁷ *Ibidem*, pp. 44-47.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 45.

*apoyándose cuando así se requiera, con la tecnología y herramienta forense para el desarrollo de sus investigaciones.*¹¹⁹

Una auditoría forense tiene distintas vertientes de acuerdo a sus objetivos y propósitos:

- ***SopORTE a Litigio:*** *Tenemos conocimiento de que un ilícito ha ocurrido. Los procedimientos son más específicos y el trabajo está más delimitado, puesto que se circunscribe a la evidencia relacionada con el hecho ocurrido, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos quedan a discreción del auditor forense.*
- ***Detección de Fraude:*** *Solo se tiene la sospecha de que un fraude pudiera estar ocurriendo dentro de una entidad. Este trabajo necesitaría mayor alcance, y requeriría de evidencia alternativa para ser correlacionada, con el propósito de detectar el hecho ocurrido o determinar que no ocurrió ilícito alguno.*
- ***Prevención del Fraude:*** *En donde el auditor evalúa el sistema de control interno y asesora a la entidad para diseñar e implementar controles antifraude (...) a fin de que provean seguridad razonable sobre la adecuada prevención y detección del fraude.*¹²⁰

En la Dirección General de Auditoría Forense, la vertiente para la ejecución de la auditoría ha sido principalmente la de detección; puesto que se realizan una vez ejercido el presupuesto, son programadas conforme al Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización de la Cuenta Pública; de éstas se conocen hallazgos anteriores por un mal uso de los recursos públicos, pero es necesario conocer otros detalles para presentar la documentación idónea que se requiere al construir un expediente para promover una responsabilidad de tipo penal o administrativa. Donde el personal auditor debe poner especial atención en cada una de las etapas para la obtención adecuada de hallazgos que documenten su investigación.

¹¹⁹ Auditoría Superior de la Federación, “Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación”, Diario Oficial de la Federación, 29 de abril de 2013, p. 33, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/marjur/marco/Regint_ASF_29abr13.pdf, [consulta: 20 de mayo de 2015].

¹²⁰ Auditoría Superior de la Federación, *Introducción a la Auditoría Forense*, Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, s.a., p. 24.

Existen varios planteamientos respecto a las etapas de la auditoría forense, la mayoría de ellas coinciden en el fondo, otras difieren en la denominación, al respecto se presentan en términos generales, de acuerdo al documento Introducción a la Auditoría Forense del Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior (ICADEFIS), y al artículo electrónico Auditoría Forense de Jorge Badillo.¹²¹

Estas etapas son:

Etapa 1. De planificación;

Etapa 2. Trabajo de campo y obtención de evidencias;

Etapa 3. Elaboración del expediente de auditoría y conclusión.

4.2.1. Etapa 1. De planificación

Conforme a la normativa interna establecida para realizar una adecuada planeación, es importante obtener un conocimiento general del caso a investigar, con el objetivo de determinar los procedimientos de investigación que deberán aplicarse, por ello el auditor deberá analizar el contexto que permita tener el escenario de ¿qué fue lo que ocurrió?, ¿cómo ocurrió? y ¿quiénes participaron?; además de conocer los aspectos procedimentales y de reglamentación en la relación al objeto de investigación.

En esta fase, el auditor forense debe analizar todos los indicadores de actos ilícitos detectados en anteriores revisiones de la Cuenta Pública para establecer una planificación que coincida con lo que aún falta por investigar y los documentos que apoyarán sus evidencias.

¹²¹ Badillo, Jorge, Auditoría Forense, “Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero” versión 2.0, Mayo, 2008, disponible en: [http://na.theiia.org/translations/Spanish%20Documents/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadilloMayo08\(14023\).pdf](http://na.theiia.org/translations/Spanish%20Documents/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadilloMayo08(14023).pdf), [consulta: 27 de mayo de 2015].

Una auditoría forense no necesariamente inicia con un resultado previo, a través de la línea ética de la ASF se pueden recibir quejas y denuncias donde el denunciante brinda información y la DGAF determina si cuenta con suficientes elementos para la realización de la auditoría.

Los procedimientos y programas definidos inicialmente pueden ser modificados debido a que en una auditoría forense se avanza a medida que se reúnen las evidencias necesarias para sustentar un expediente.

4.2.2. Etapa 2. Trabajo de campo y obtención de evidencias

Un adecuado ejercicio de vigilancia y fiscalización sobre los recursos públicos consiste en recabar y analizar eficazmente la información presentada por los entes fiscalizados, para lo cual se debe contar con metodologías especiales para la obtención de evidencias que permitan sustentar los delitos por un mal uso de los recursos públicos. Razón por la que los procedimientos en la ejecución de una auditoría forense deben basarse en herramientas especializadas de fiscalización.

Para sustentar los hallazgos obtenidos de la auditoría forense, y determinar claramente una conducta irregular en el servicio público, la evidencia a presentar podrá ser física, documental, testimonial y analítica, demostrarla dependerá de la aplicación de distintos procedimientos de auditoría.

1. Verificación de los expedientes obtenidos de la entidad fiscalizada a efecto de observar documentación comprobatoria y justificativa correspondiente como: registros contables, contratos, facturas, oficios, políticas y procedimientos plasmados en documentos y archivos indispensables para la realización de la investigación.
2. Realizar compulsas o visitas domiciliarias con el fin de obtener información acerca de los procedimientos de aplicación, seguimiento y supervisión de los recursos.

3. Generar evidencia testimonial a través de la aplicación de entrevistas, donde se utilizan técnicas de interrogatorio para reafirmar o contradecir los resultados obtenidos.
4. Utilización de herramientas de cómputo forense, ya que la DGAF cuenta con un laboratorio de cómputo que brinda apoyo mediante el rastreo de información y/o modificación de registro de datos, envío y recepción de información.

Además, el auditor forense debe poseer las habilidades y destrezas en los ámbitos como la interpretación de información financiera, contabilidad gubernamental, metodologías de investigación, análisis de riesgos y evaluación de control interno, prevención de fraude, legislación administrativa y penal.

El proceso de integración de evidencias en una auditoría forense es fundamental, ya que a través de los procedimientos y técnicas de investigación, se determina si el servidor público ejerció los recursos públicos de acuerdo a los principios de eficacia, eficiencia y economía, o en su caso, sustentar debidamente las acciones a emitir sobre la probable responsabilidad de los servidores públicos o terceros en el mal uso de los recursos públicos.

4.2.3. Etapa 3. Elaboración del expediente de auditoría y conclusión

Una vez concluida la auditoría, y tras analizar la información de los indicios y recopilación de evidencias, el auditor debe integrar hallazgos de los hechos indebidos con total respaldo, de forma clara y simple, adoptando una posición objetiva. El informe debe tener validez y veracidad, pues con base a los resultados la DGAF podrá tener una participación asertiva en el señalamiento de conductas irregulares.

*(...) cuando se ha presentado la conducta delictiva, con la finalidad de atacar la impunidad y evitar la repetición de los comportamientos lesivos que realizan servidores públicos y terceros contra esos bienes públicos, se requiere de una sanción ejemplar que se aplique de manera oportuna. Asimismo, un procedimiento de investigación eficaz y eficiente, constituye la base de éxito de dicha sanción.*¹²²

De acuerdo al artículo 13 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, la ASF tiene la facultad para emitir todas las observaciones que deriven en acciones y recomendaciones que se desprenden de las auditorías efectuadas por las Direcciones Generales, incluyendo a la DGAF.

Artículo 13.- *Las observaciones que, en su caso, emita la Auditoría Superior de la Federación derivado de la fiscalización de la Cuenta Pública, podrán derivar en:*

- I. Acciones promovidas, incluyendo solicitudes de aclaración, pliegos de observaciones, promociones de intervención de la instancia de control competente, promociones del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal, promociones de responsabilidad administrativa sancionatoria, denuncias de hechos y denuncias de juicio político, y*
- II. Recomendaciones, incluyendo las referentes al desempeño.*¹²³

Acerca de las denuncias de hechos, éstas se promueven contra los servidores públicos o terceros por su participación en conductas en las que por sí mismos tienen conocimiento del grave daño que causan al patrimonio de la entidad fiscalizada o a la Hacienda Pública Federal y que inhiben el adecuado funcionamiento de las finanzas públicas del Estado, ubicándose dentro del terreno

¹²² Buchahin Abulhosn, Muna Dora, *op. cit.*, nota 55, p. 58.

¹²³ Poder Legislativo Federal, *op. cit.*, nota 15, pp. 7-8.

de los delitos fraudulentos¹²⁴ que señala la normatividad penal y que implican prisión, en donde la DGAF efectúa investigaciones más profundas y que requieren de elementos probatorios para coadyuvar a detectar específicamente las prácticas de corrupción e impulsar un mejor desarrollo de la actividad gubernamental. Por otra parte, no es competencia de la DGAF tipificar el posible delito, únicamente tiene la atribución para mostrar los indicios de responsabilidad penal en que se haya incurrido.

Dentro de la facultad de fiscalización e investigación, el proceso de incorporación del contenido de estas pruebas, debe tener componentes similares, a los exigidos en el sistema judicial mexicano. Debido a que su resultado aporta información de calidad, que incorporada al proceso penal se convierte en materia prima para la decisión judicial, que resuelve sobre la responsabilidad de servidores públicos o particulares, involucrados en delitos contra el patrimonio del Estado.¹²⁵

Cabe señalar que se mencionan sólo tres fases en general, que por apreciación son las sustantivas en el desarrollo de la auditoría forense, sin embargo el proceso de fiscalización superior comprende básicamente cuatro

¹²⁴ De acuerdo al Título Décimo de los Delitos Cometidos por Servidores Públicos del Código Penal Federal, artículos 220, 222, 223 y 224, tienen responsabilidad penal los servidores que cometan alguno de los siguientes delitos:

Ejercicio abusivo de funciones: donde el servidor otorga indebidamente contratos, concesiones, efectúa adquisiciones u otro acto que le produzca beneficios a él u otro. Cuando el monto a que se refieren dichas operaciones no exceda de quinientas veces el salario mínimo se impondrá de 3 meses a 2 años de prisión, multa de 30 a 300 veces el salario mínimo y destitución e inhabilitación de 3 meses a 2 años para desempeñar otro cargo público.

Cohecho: el servidor que dé u ofrezca dinero o cualquier otra dádiva para que cualquier servidor público haga u omita un acto relacionado con sus funciones, la sanción será la misma.

Peculado: todo servidor público que para uso propio o ajeno distraiga de su objeto dinero, fondos públicos o cualquier otra cosa perteneciente al Estado, la sanción será la misma.

Enriquecimiento ilícito: cuando el servidor público no pudiere acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o procedencia de los bienes a su nombre, se aplicará la misma sanción, además se hará el decomiso de aquellos bienes que no acredite de acuerdo con la LFRASP, en Poder Ejecutivo Federal, "Código Penal Federal", Diario Oficial de la Federación, 14 de agosto de 1931, última reforma 12 de marzo de 2015, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/9_030614.pdf, [consulta: 27 de mayo de 2015].

¹²⁵ Buchahin Abulhosn, Muna Dora, *op. cit.*, nota 55, p. 56.

etapas: planeación; desarrollo de auditorías; presentación del informe del resultado; seguimiento y conclusión de las auditorías.¹²⁶

En suma, los mecanismos de investigación especializada en el proceso de fiscalización de la ASF, son necesarios para garantizar el correcto uso de los recursos públicos, ya que la ASF podrá documentar fehacientemente las irregularidades en la gestión pública para la persecución del delito e impartición de justicia, contribuyendo a cerrar espacios a los actos de corrupción, y proporcionar eficazmente los bienes y servicios públicos que la sociedad demanda.

4.3. Principales resultados

A partir de la recopilación de datos y análisis de las acciones formuladas por la DGAF, se presenta una visión cuantitativa derivada de su labor. La información se ha integrado con los datos del Sistema Público de Consultas de Auditoría consultado en agosto de 2014, disponible en: el portal de la ASF y en un periodo analizado desde el 2009 que corresponde al año en que se crea la DGAF, hasta el 2011 por ser éste el último año que registra el Sistema.

De 2009 a 2011 la DGAF ha realizado 29 auditorías a los sectores: Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural; Comunicaciones y Transportes; Educación Pública; Energía; Hacienda y Crédito Público; Instituciones Públicas de Educación Superior; Ramos 23, 33 y otros, emitiendo un total de 637 acciones. En el siguiente cuadro se muestra que ha incrementado paulatinamente el número de acciones emitidas entre 2009 y 2011; en la Cuenta Pública 2011 se emitieron más del 58 por ciento de las acciones entre 2009 y 2011.

¹²⁶ Para más información sobre los procedimientos de la Auditoría Superior de la Federación, *Cfr.*, Auditoría Superior de la Federación, *op.cit.*, nota 114, pp. 36-53.

Cuadro I. Número de acciones y auditorías DGAF (2009-2011)

Cuenta Pública	Auditorías	Acciones	%
2011	11	371	58.24
2010	11	176	27.62
2009	7	90	14.2
Total	29	637	100.00

Fuente: Elaboración propia con datos del Sistema Público de Consulta de Auditorías.

Las acciones que principalmente se emitieron durante 2009-2011 fueron los pliegos de observaciones (PO) con 181; seguido de la promoción de responsabilidades administrativas sancionatorias (PRAS) con 171; 115 denuncias de hechos (DH); 98 recomendaciones; 51 solicitudes de aclaración (SA); 14 promociones del ejercicio de la facultad de comprobación (PEFCF); y 7 de fincamiento de responsabilidad resarcitoria (FRR):

Cuadro II. Acciones promovidas por la DGAF

Acción	CP 2009	CP 2010	CP 2011	Total	%
PO	23	66	92	181	28.41
PRAS	22	15	134	171	26.84
DH	1	68	46	115	18.05
R	19	14	65	98	15.38
SA	18	6	27	51	8
PEFCF	-	7	7	14	2.19
FRR	7	-	-	7	1.09
Total	90	176	371	637	100

Fuente: Elaboración propia con datos del Sistema Público de Consulta de Auditorías.

Como se muestra en el cuadro II, los Pliegos de Observaciones y los Promociones de Responsabilidad Administrativa Sancionatoria concentraron la mayoría las acciones emitidas. Aunque las denuncias de hechos no fueron la principal acción emitida, se debe recordar que los pliegos de observaciones se

emiten a la entidad fiscalizada por presuntos daños y perjuicios ocasionados al Estado en su Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales, señalando cantidad y presuntos infractores, sin constituir como tal un delito de la normatividad penal.

Por otra parte, como resultado de las revisiones practicadas por las distintas áreas auditoras, se identificaron 270 casos de presunta responsabilidad penal, para 2009 se emitieron 34 denuncias de hechos, en 2010 fueron 102 y para 2011 se incrementaron a 134, de la labor de la DGAF se han promovido un 42 por ciento a pesar de su reciente incorporación.

Cuadro III. Denuncias presentadas

Tipo de auditoría	CP 2009	CP 2010	CP 2011	%
Financieras y de cumplimiento	24	32	86	52.6
Inversiones físicas	9	2	2	4.8
Forenses	1	68	46	42.6
Total	34	102	134	100

Fuente: Elaboración propia con datos del Sistema Público de Consulta de Auditorías

Respecto a las denuncias de hechos presentadas por conducto de la DGAF, se obtiene que de ocho entidades fiscalizadas, la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación, (SAGARPA) presentó el mayor número de denuncias de hechos:

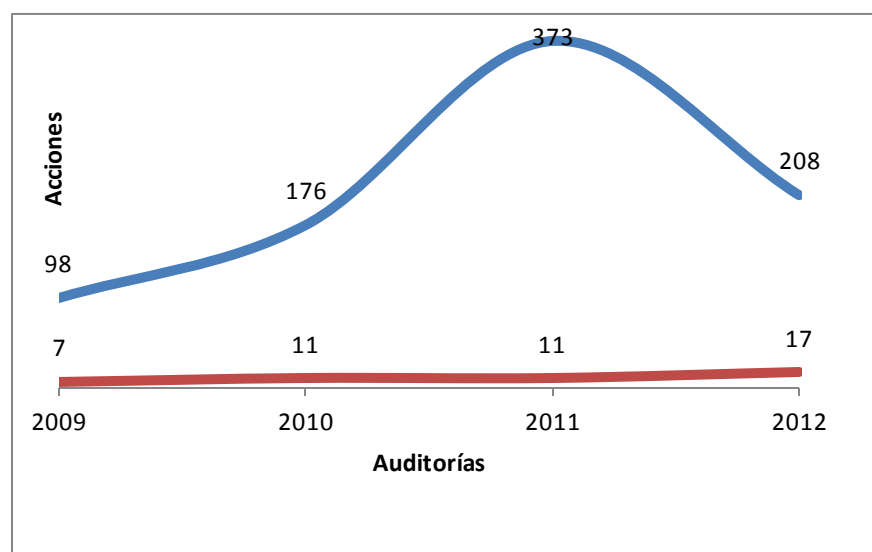
Cuadro IV. Denuncias presentadas por la DGAF (2009 - 2011)

Cuenta Pública	Entidad fiscalizada	Auditoría	Denuncias presentadas
2011		Aud. 312. Programa de Desarrollo de Capacidades, Innovación Tecnológica y Extensionismo Rural: Componente Apoyos para la Integración de Proyectos.	35
	SAGARPA	Aud. 316. Proyecto Estratégico de Tecnificación de Riego	3
		Aud. 314. Proyecto Transversal Trópico Húmedo: Componente Apoyo a la Inversión en Equipamiento e Infraestructura.	7
	BANOBRAS	Aud. 43. Fideicomiso para Coadyuvar al Desarrollo de las Entidades Federativas y Municipios (FIDEM)	1
2010		Aud. 805. Programa de Fortalecimiento a la Organización Rural, Apoyo a Organizaciones Sociales	32
		Aud. 806. Programa de Fortalecimiento a la Organización Rural, Sistema Producto	6
	SAGARPA	Aud. 817. Programa de Inducción y Desarrollo del Financiamiento al Medio Rural, Componente de Apoyo a Trópico Húmedo	10
		Aud. 819. Programa de Uso Sustentable de Recursos Naturales para la Producción Primaria, Componente de Tecnificación de Riego	1
	CFE	Aud. 844. Indemnizaciones por Servidumbre de Paso y Derechos de Vía	8
	CONACULTA	Aud. 845. Donativos a Instituciones sin Fines de Lucro	1
	Gobierno del Distrito Federal	Aud. 1207. Recursos Federales Transferidos al Gobierno del Distrito Federal	3
	Gobierno de Zacatecas	Aud. 1200. Adquisición de Equipo de Seguridad Pública	1
	SAT	Aud. 613. Operación Aduanera e Impuestos al Comercio Exterior	6
2009	Municipio de Atizapán de Zaragoza, Edo. de México	Aud. 675. Aplicación de los Recursos Correspondientes al Ramo 33, y sus remanentes	1

Fuente: Elaboración propia con datos del Sistema Público de Consulta de Auditorías.

De acuerdo con información reciente la DGAF ha sometido a auditoría a un mayor número de montos, al pasar de 7 a 17 auditorías de 2009 a 2012; respecto a las acciones emitidas, en 2011 se registró la mayor cantidad, sin embargo se tuvo un descenso para el año 2012, lo cual significa que aún hay mucho por hacer en materia de fortalecimiento a sus investigaciones para la adecuada determinación de las acciones. Esto se muestra en la siguiente gráfica.

Gráfica 1. Auditoría y acciones de la DGAF (2009-2012)



Fuente: Elaboración propia con datos del Sistema Público de Consulta de Auditorías.

Respecto de los resultados anteriores, el enfoque de la auditoría forense en la ASF ofrece una metodología de investigación que ha contribuido a sustentar documentalmente los hallazgos derivados de conductas ilícitas para su posterior sanción, lo que sin duda representa esfuerzos por parte de esta entidad fiscalizadora para coadyuvar a erradicar actos ilícitos en nuestro país, promover la mejora en la administración, control y vigilancia de los recursos públicos.

Debido a que la principal vertiente para realizar una auditoría forense se desprende de las programadas en la Cuenta Pública por hallazgos anteriores en aquellas dependencias y entidades donde existieron mayores situaciones de recurrencia por un presunto desvío de recursos, la DGAF tendrá que emplear las herramientas que optimicen la información, orientando sus esfuerzos a

documentar debidamente los casos de elevado riesgo. Un ejemplo claro de esos casos fueron las auditorías practicadas a la SAGARPA, con la labor de la auditoría forense se generó un número considerable de acciones entre 2009 y 2011.

Por consiguiente, *“En un sistema democrático, la revisión de la Cuenta Pública cobra importancia sustancial debido a que con la investigación especializada pueden conocerse, en su estricta dimensión, los factores de riesgo y la opacidad de las instituciones públicas. Señalarlo y lograr disuadir cualquier escenario de esta naturaleza, constituye una tarea prioritaria de la ASF, en la que además puede comunicar resultados ciertos, a pesar de las características de la actual sociedad mexicana, cada vez más compleja”*.¹²⁷

En la actualidad, es más que necesario impulsar procesos de fiscalización adecuados para dar certeza a los postulados del Estado de derecho, donde se permitirá cerrar espacios a la corrupción, mejorar la rendición de cuentas, y administrar los recursos de acuerdo a las demandas sociales al proporcionar mejores servicios públicos, logrando incidir en la recuperación de confianza y legitimidad de los ciudadanos hacia las instituciones públicas del Estado. Al mismo tiempo, es fundamental la disposición de los servidores públicos e involucrados en el manejo de los recursos públicos, de cumplir y respetar los valores de honestidad y propósito de servicio que deben prevalecer en este ejercicio. En este sentido, es necesario que la labor de la auditoría forense genere un mayor impacto y alcance en sus facultades de investigación, por lo que se plantean algunas propuestas para tal finalidad.

¹²⁷ Buchahin Abulhosn, Muna Dora, *op. cit.*, nota 55, p. 59.

CAPÍTULO 5. PROPUESTAS DE MEJORA

De acuerdo al análisis planteado de esta investigación, se consideran tres sugerencias para abordar íntegramente las propuestas, éstas recaen en competencia de la ASF; los OIC de las dependencias y entidades de la administración pública federal; y a nivel nacional en las entidades de fiscalización superior en los Estados.

5.1. Aplicación de la normativa internacional en la auditoría forense

Como vimos en el capítulo dos, la normativa institucional de la ASF para el desarrollo de las auditorías, se realiza de acuerdo a las normas internacionales (ISSAI) establecidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), dichas normas contienen metodologías y principios fundamentales para que las entidades fiscalizadoras desarrollen auditorías de alta calidad, las cuales se señalan en el anexo de esta investigación.

De acuerdo a la ISSAI 100, Postulados Básicos de la Fiscalización Pública, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben *“cumplir las normas de auditoría de la INTOSAI en todas las cuestiones que se consideren esenciales y deben decidir las normas que son compatibles con su actividad para garantizar un alto nivel de calidad en sus trabajos”*.¹²⁸

Debido a que la calidad en la ejecución de una auditoría forense depende del adecuado soporte para la documentación de actos ilícitos, se sugiere una mayor utilización de los procedimientos plasmados en la ISSAI 1500 Evidencia de auditoría, la cual establece *“las obligaciones del auditor de concebir y ejecutar procedimientos de auditoría destinados a obtener una evidencia suficiente y*

¹²⁸ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-100 Postulados Básicos de la Fiscalización Pública”, p.3, disponible en: http://es.issai.org/media/14512/issai_100s.pdf, [consulta: 30 de mayo de 2015].

*apropiada para obtener conclusiones razonables que sustenten la opinión de auditoría”.*¹²⁹

Así por ejemplo, de los resultados anteriores observamos un gran número de denuncias de hechos por el desvío de recursos federales otorgados a diversos programas de la SAGARPA, cuyos objetivos eran impulsar proyectos en el sector rural para beneficiar a los sectores de rezago social.¹³⁰

Los resultados a esas auditorías evidenciaron insuficiencias en la gestión de los recursos públicos, como las siguientes:

- Recursos ejercidos que no atienden los objetivos del programa;
- Falta de documentación comprobatoria;
- Incumplimiento en la entrega de los informes previstos por la normativa;
- Inobservancias del marco jurídico en los procesos de autorización;¹³¹

En esos casos la ISSAI 1500 sugiere remitirse a las fuentes probatorias y conocer las tendencias de tales indicios, así mismo, encuentra que la regularidad de esas operaciones depende de los controles internos en cuanto a la condiciones de acceso a las ayudas, y también del cumplimiento de los criterios por los beneficiarios; dicha norma sugiere a la entidad fiscalizadora:

1. Recabar evidencia sobre el ejercicio por la entidad de su cometido de verificación de las operaciones realizadas por terceros;
2. Conocer las leyes y reglamentos para cumplir con el procedimiento en materia de obtención de evidencia;
3. Familiarizarse con los procedimientos-políticas a que esté sujeta la evidencia de auditoría;

¹²⁹ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-1500 Directriz de Auditoría Financiera”, Evidencia de Auditoría, p. 567, disponible en: http://es.issai.org/media/14705/issai_1500_s.pdf, [consulta: 30 de mayo de 2015].

¹³⁰ Cfr., Auditoría Superior de la Federación, “Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2010”, México, disponible en: <http://www.asf.gob.mx/Trans/Infomes/IR2010i/Indice/Auditorias.htm>, [consulta: 30 de mayo de 2015].

¹³¹ *Idem.*

Además los auditores deben tener en cuenta los siguientes factores sobre las posibles fuentes probatorias.

Cuadro V. Fuentes probatorias

Riesgo	Descripción	Posibles fuentes probatorias
Complejidad de la reglamentación	Cuanto más compleja resulte la reglamentación, mayor será el riesgo de que se produzcan errores en su comprensión, interpretación o aplicación.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Procedimientos formales y documentados que permitan traducir las disposiciones normativas en instrucciones de funcionamiento. ▪ Planes de control formales y documentados que permitan el seguimiento de las actividades por los responsables del sistema. ▪ Informes de revisión elaborados por la auditoría interna u otro auditor independiente, respecto de los planes de control y los planes operativos del sistema.
Ejecución de programas y prestación de servicios a través de terceros	Cuando los programas son administrados por agentes externos, los servicios pierden control directo y dependen de estos agentes para garantizar la conformidad con las normas.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acuerdos formales entre la entidad y los agentes externos que definan los procedimientos de control de la prestación de servicios. ▪ Procedimientos documentados y resultado del control ejercido por los responsables y del seguimiento de las actividades llevadas a cabo. ▪ Informes de inspecciones de la auditoría interna a terceros para examinar procedimientos y sistemas, entre ellos, los referentes a la regularidad. ▪ Garantías o informes sobre los procedimientos acordados en relación con ingresos y pagos o sobre los controles de dichos ingresos o pagos por los auditores de terceros. ▪ Inspección física de registros de solicitantes, para confirmar su derecho de acceso a las ayudas. ▪ Procedimientos documentados para evaluar la solvencia financiera de los solicitantes antes de la concesión de la ayudas.

Fuente: INTOSAI, "ISSAI-1500, Directriz de Auditoría Financiera". Evidencia de Auditoría.

Debido a la reciente creación de la DGAF aún se encuentra en un proceso de mejora continua, fortalecimiento y consolidación, ya que una vez que los auditores estén involucrados en la aplicación de las ISSAI en los procedimientos de auditoría, se fortalecerá la recopilación de evidencia suficiente para documentar con mayor eficacia los hallazgos que plantean el fraude y la corrupción.

5.2. Coordinación entre los controles y administración de riesgos

Las acciones de control que se realizan al interior de las distintas dependencias y las del control externo por parte de la ASF están vinculadas hacia perseguir una gestión pública eficiente y promover la rendición de cuentas en el manejo de los recursos públicos. Por ello, ambos controles deben desarrollar sus capacidades técnicas de manera integral, mediante la coordinación y complementariedad entre la detección que hace el ente contra la detección que hagan la instancia fiscalizadora, a efecto de crear un ambiente de prevención y detección de actos indebidos en la administración pública e incidir en el comportamiento adecuado de los servidores públicos.

Entre los beneficios derivados de la coordinación y complementariedad entre la ASF y los controles internos de las dependencias y entidades, se incluyen:

1. Intercambio de experiencias y conocimientos;
2. Fortalecimiento de su capacidad mutua para promover las mejores prácticas gubernamentales;
3. Auditorías más efectivas, basadas en:
 - La promoción de una clara comprensión de los respectivos roles;
 - Un diálogo basado en información sobre los riesgos que enfrentan las entidades con el fin de dirigirse a enfoques más eficientes de auditorías, que signifiquen observaciones y acciones más efectivas y de mayor impacto;

4. Reducción de la probable e innecesaria duplicación de acciones en el trabajo de auditoría;
5. Mejora y maximización de la cobertura de la auditoría basada en evaluaciones de riesgos;
6. Incremento de la comprensión de los encargados de la gestión de las entidades públicas acerca de la importancia del control interno;
7. Apoyo mutuo en las recomendaciones de auditoría que puedan mejorar el impacto de la fiscalización;
8. Fortalecimiento de la independencia en las revisiones a través del trabajo conjunto de las dos instancias.¹³²

*La coordinación busca establecer condiciones que permitan la retroalimentación mutua, faciliten el diseño de estrategias de mayor envergadura para atender problemas sectoriales, eviten la recurrencia de prácticas incorrectas y cierren espacios a la opacidad, la discrecionalidad y el uso incorrecto de los bienes y atribuciones que la sociedad ha confiado a las distintas instituciones gubernamentales.*¹³³

Si bien es cierto que el marco normativo de ambos controles menciona la obligación de establecer dicha colaboración, en el caso de los OIC, el artículo 4° del Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública, indica que éstos colaborarán con la ASF para establecer los procedimientos que les permitan el mejor cumplimiento de sus responsabilidades; en cuanto a la ASF, el artículo 20 de la LFRCF señala que deberá establecerse una coordinación entre ambas instancias a fin de garantizar el debido intercambio de información que al efecto se requiera, no obstante no se definen acciones concretas para alcanzar los objetivos estratégicos de esa interacción.

¹³² Portal Martínez, Juan Manuel, "Firma de Convenio de Colaboración entre el Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Chiapas y la Contraloría General del Estado de Chiapas", México, D.F., 10 de octubre de 2011, p. 2, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/Chiapas_convenio_JMP.pdf, [consulta: 30 de mayo de 2015].

¹³³ *Idem.*

Por otra parte, se requiere que los OIC administren los riesgos que puedan afectar la consecución de los objetivos institucionales. Como vimos anteriormente, las Normas Generales de Control Interno en el Ámbito de la Administración Pública Federal tienen sustento en el Modelo COSO, considerado una de las mejores prácticas en la materia, el cual establece diversos elementos que deben ser de observancia para los OIC, como la administración de riesgos:

*Se refiere al proceso sistemático que deben realizar las instituciones para evaluar y dar seguimiento al comportamiento de los riesgos a que están expuestas en el desarrollo de sus actividades, mediante el análisis de los distintos factores que pueden provocarlos, con la finalidad de definir las estrategias y acciones que permitan controlarlos y asegurar el logro de los objetivos y metas de una manera razonable.*¹³⁴

Según los componentes del Modelo COSO y las ISSAI relativas al control interno, la actuación de los OIC en la ejecución de los programas públicos debe centrarse en establecer un control por anticipado de las normas y reglas claras para su otorgamiento; establecer procedimientos razonables entre los administradores del apoyo; la vigilancia de las operaciones llevadas a cabo de acuerdo a las normas, con el propósito de reducir las desviaciones y conductas de los responsables del manejo de los recursos públicos.

*Todas las entidades y dependencias están expuestas a riesgos de corrupción, ya que este riesgo se asume en cualquier proceso que involucra a la interacción entre personas. La exposición al riesgo de corrupción de una entidad puede ser contrarrestada en la medida en que existan controles internos efectivos para prevenir y detectar la posible ocurrencia de actos corruptos, y según el grado en que exista una función educativa al interior de la entidad que reafirme la honestidad e integridad de aquellos involucrados en los procesos de la dependencia o entidad.*¹³⁵

¹³⁴ Poder Ejecutivo Federal, *op. cit.*, nota 65, p. 4.

¹³⁵ Portal Martínez, Juan Manuel, "Red por la Rendición de Cuentas", México, D.F., 13 de septiembre de 2012, p. 4, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/RRC_ASF_13_de_septiembre.pdf, [consulta: 5 de junio de 2015].

En ese sentido, la ASF y los OIC de las dependencias y entidades deben trabajar bajo un esquema en común, donde la primera sea capaz de detectar y señalar de manera sólida y eficiente las situaciones de posibles conductas irregulares, de modo que las entidades fiscalizadas trabajen sobre la prevención de las situaciones señaladas por la ASF, lo cual supone que se podría trabajar mejor en el combate a la corrupción para un adecuado funcionamiento del Estado de derecho.

5.3. La auditoría forense en las entidades de fiscalización superior locales

En el capítulo tercero se comentaron los avances en materia normativa de la fiscalización superior a nivel federal, sin embargo éstos no han sido armonizados en las entidades de fiscalización de los Estados y municipios, por lo tanto existe también un desfase en sus actividades de fiscalización. *“Para el ámbito federal sí se estableció un plazo para la conclusión de la revisión de la cuenta pública por parte de la Cámara, por apuntar un ejemplo, pero para los congresos locales no hay tal obligación; en otro ejemplo, las facultades de la ASF podrán seguir siendo más amplias que las de las EFS locales, en específico las relativas a la determinación de daños y perjuicios y al fincamiento de las responsabilidades y sanciones, así como la promoción ante las autoridades competentes de otras responsabilidades y denuncias penales”*.¹³⁶

De este modo, la reforma de mayo de 2008 en materia de fiscalización, se dirigió por un lado a precisar las atribuciones de la ASF en cuanto a fiscalizar directamente los recursos federales que administren o ejerzan las entidades federativas y los municipios, con excepción de las participaciones federales, y por otro a fortalecer a las EFSL, *“la autonomía de las EFS locales, así como la legitimidad del titular y los principios que han de guiar la función de la fiscalización superior, fueron los objetos concretos que debían armonizarse en todo el país. De*

¹³⁶ Cfr., Figueroa Neri, Aimée, *op. cit.*, nota 106, p. 139.

*esta forma, se pretendió superar la asimetría entre la ASF y las EFS locales, en cuanto a su naturaleza y autonomía mínima”.*¹³⁷

Aunado a ello, se requiere contemplar en los reglamentos interiores de las EFS locales, los aspectos relativos a la coordinación en sus labores de revisión, la propuesta es que las entidades establezcan compromisos de contenido técnico y acciones concretas en este sentido, donde se incluyan metodologías de fiscalización similares a las de la ASF, con mayores facultades para la investigación en su labor, esto es la inclusión de auditorías de tipo forense inclinadas a la vertiente de detección de hallazgos derivados del uso inadecuado de los recursos públicos.

Lo anterior coincide con las directrices o líneas estratégicas del Sistema Nacional de Fiscalización establecidas a partir del trabajo en conjunto de sus integrantes: ASF, SFP, OIC de la APF, Entidades de Fiscalización Superior de las entidades federativas y Secretarías de las Contralorías estatales; cuyo propósito es generar un ambiente de coordinación efectiva con el fin de trabajar bajo la misma visión profesional, homologando las normas profesionales, valores éticos y capacidades técnicas.

Ello permitiría generar las condiciones necesarias para que la labor de fiscalización contribuya al fortalecimiento de la rendición de cuentas a nivel nacional, mediante la detección oportuna de áreas de riesgo y vulnerabilidad en las instituciones públicas de los Estados, donde sus observaciones y recomendaciones tiendan a mejorar la gestión gubernamental y reducir los actos de corrupción, los cuales son asuntos complejos que requieren esfuerzos colectivos para encontrar su solución.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 128.

CONCLUSIONES

De acuerdo a los tres grandes apartados que orientaron la presente investigación, se presentan una serie de reflexiones finales que dan cuenta del cumplimiento al objetivo inicialmente planteado.

- En un Estado de derecho es ineludible la existencia de pesos y contrapesos que permiten el control sobre el ejercicio del poder, en efecto las instituciones promotoras de la rendición de cuentas establecen la obligación de que los servidores públicos se sometan a la explicación e información sobre su ejercicio público, y a sujetarse a una eventual sanción por incumplimiento en su deber, con lo cual se fortalece el Estado de derecho cuyo propósito es hacer respetar y proteger los derechos establecidos en la CPEUM para el beneficio de la sociedad.
- El servidor público debe asumir el compromiso con el bien común de la sociedad, siendo consciente que los recursos públicos son un patrimonio de todos los mexicanos, lo cual implica realizar sus funciones de manera responsable, transparentando su desempeño y ejerciendo con un sólido apego a la ética pública.
- La rendición de cuentas es un tema imprescindible para la agenda de cada gobierno debido a que se concibe como una de las herramientas del enfoque de la nueva gestión pública que contribuyen a lograr una mayor eficiencia en el ejercicio gubernamental, pues algunos de sus objetivos son aumentar la credibilidad en las instituciones públicas y asegurar a la ciudadanía certidumbre en las acciones gubernamentales al ofrecer respuestas eficaces y oportunas a sus requerimientos.
- Mediante la fiscalización superior a cargo de la ASF encontramos un mecanismo para que los servidores públicos cumplan con la obligación de rendir cuentas, pues es la institución responsable de verificar que el uso de

los recursos públicos se ajuste a los criterios de legalidad, honestidad y transparencia; sus acciones y recomendaciones involucran elementos técnicos que pueden generar mejoras en la gestión gubernamental, además de estimular de forma implícita conductas de ética en los servidores públicos al incrementar la percepción de ser sancionado por un mal desempeño en el servicio público.

- En las dependencias y entidades públicas debe ser indispensable la retroalimentación que aporta el control externo, pues mediante ésta se abren los vínculos de comunicación para promover que la administración de los recursos se ejerza de acuerdo a los objetivos y metas institucionales planeados en beneficio de la sociedad.
- Así mismo, los ciudadanos requieren saber cómo fueron manejados los recursos públicos, a través de la labor fundamental de la ASF, la sociedad conoce que hay mecanismos que están funcionando en protección de los recursos públicos, pues aquel servidor público que no rinde cuentas y posee una conducta inadecuada sobre el manejo de los recursos públicos será sancionado, lo cual detona que la ciudadanía reconozca como legítima a la institución y sus procedimientos de fiscalización, por lo que se determina que uno de los beneficios principales de esta institución es garantizar la oportunidad de la opinión por medio de un trabajo accesible al ciudadano, riguroso e imparcial.
- La fiscalización superior se enfrenta a nuevos retos debido al uso de técnicas especializadas para cometer un acto indebido y evadir la ley en la gestión de los recursos públicos, la inclusión de auditorías forenses constituyen un avance para la revisión de la Cuenta Pública.
- La información que se desprende de las auditorías forenses ayuda a comunicar a la sociedad, cómo la ASF está trabajando en materia de

disuasión en materia de fraude y corrupción, los hallazgos e información emanada de las auditorías forenses pueden arrojar informes de carácter preventivo para evitar desviaciones futuras, así como en evidencias suficientes para documentar las sanciones por un hecho irregular. Su importancia radica en que realiza una indagación de la naturaleza de las inconsistencias, que pueden deberse a conductas indebidas, claramente ilegales y efectuadas con dolo, pero también a errores u omisiones en detalles de procedimientos. Otros tipos de auditoría, si bien pueden ver sus efectos, no investigan sus causas y antecedentes.

- La ejecución de las auditorías de tipo forense son un adelanto en el papel que tendrá la ASF en la iniciativa que plantea crear el Sistema Nacional Anticorrupción, considerando los objetivos de la DGAF de practicar investigaciones en las auditorías a fin de integrar expedientes con pruebas válidas y suficientes los actos ilícitos y fraudes para que la autoridad competente tenga elementos contundentes al ejercitar la acción penal, lo cual permite a la ASF abonar con mecanismos concretos para combatir corrupción.
- El personal auditor de la DGAF debe poseer el objetivo permanente de perfeccionar sus capacidades profesionales, dado que es un área relativamente joven y son muchos los desafíos que se plantean en la investigación de actos ilícitos que se cometen con técnicas sofisticadas. Intensificar la adopción de criterios y métodos basados en la experiencia y estándares internacionales de la INTOSAI, contribuirán a hacer la labor de la auditoría forense más eficiente y a perfeccionar al paso del tiempo los procedimientos por aplicar.
- Las estrategias para disminuir los índices de corrupción y espacios de opacidad requieren ser abordadas desde la perspectiva de la complementariedad de los controles interno y externo ya que convergen en

el objetivo de controlar el ejercicio público, además su interacción permite conocer los factores que propician una incorrecta aplicación de los recursos públicos, mismas que motivan a desarrollar estrategias para la efectividad de las políticas, planes y programas gubernamentales para la supervivencia de una democracia plena basada en la rendición de cuentas.

- De la labor de la auditoría forense se han detectado áreas con más factores de riesgo y opacidad que requieren especial vigilancia para convertirlas en áreas que cumplan con los principios de transparencia y rendición de cuentas.
- En coherencia con el espíritu de la ISSAI 12 “El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores-marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos”, las EFS tienen una gran responsabilidad por el hecho de actuar en favor del interés del público, para garantizar su valor potencial a los ciudadanos, las EFS necesitan ser vistas como dignas de confianza, respondiendo de manera acertada a sus expectativas mediante el diálogo significativo con los ciudadanos sobre cómo la fiscalización superior conduce a tomar mejores decisiones en el sector público, con lo cual promueven la eficiencia, eficacia, la rendición de cuentas, y la transparencia de la administración pública.
- En ese sentido, es de vital importancia comunicar el valor y beneficio de la ASF que puede ofrecer a un sistema democrático en que la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad son indispensables para el fortalecimiento del Estado de derecho.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Bibliografía

ACKERMAN, John M. y Astudillo, César (coord.) *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-Auditoría Superior de la Federación, 2009, 318 pp.

ADAM Adam, Alfredo y Becerril Lozada, Guillermo, *La Fiscalización en México*, México, UNAM, 1986, 250 pp.

ÁLVAREZ de Vicencio, María Elena, *La ética en la función pública, una propuesta para abatir la corrupción institucional en México*, México, Secretaría de la Función Pública, 2005, 249 pp.

AMARO Guzmán, Raymundo, *Introducción a la Administración Pública*, México McGraw-Hill, 1993, 513 pp.

AUDITORÍA Superior de la Federación, *Fiscalización Superior en México, Reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a la Ley Reglamentaria, 185 Aniversario (1824- 2009)*, México, ASF, 2009, 353 pp.

_____, *Inducción Institucional*, Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, México, ASF, versión 12, 2010, 195 pp.

_____, *Proceso de Ejecución de Auditoría*, Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, México, ASF, s/a, 72 pp.

BASAVE Fernández del Valle, Agustín, *Teoría del Estado: Fundamentos de filosofía política*, México, Trillas, 2002, 216 pp.

BATISTA Jiménez, Fernando, "Ponencia: Responsabilidad del Estado", en Seminario Derechos Humanos y Administración Pública, México, SEGOB-INAP-CNDH, 29 de noviembre de 2013, 8 pp.

BOBBIO, Norberto, *Teoría General de la Política*, Madrid, Trotta, 2003, 784 pp.

CASTELAZO, José R., *Administración Pública: Una visión de Estado*, México, Instituto Nacional de Administración Pública A.C., 2007, 464 pp.

- CORONILLA Cruz, Raúl, “La corrupción institucionalizada en México: un ensayo sobre los límites de los instrumentos clásicos para combatirla. El caso de las auditorías”, en Arellano Gault, David, (coord.), *¿Podemos reducir la corrupción en México?: límites y posibilidades de los instrumentos a nuestro alcance*, México, Centro de Investigación y Docencia Económicas, 2012, 214 pp.
- ESCOBAR Valenzuela, Gustavo, *Ética: Introducción a su problemática y su historia*, 5ª ed., México, McGraw-Hill, 2004, 322 pp.
- FERNÁNDEZ Ruiz, Jorge, *Derecho Administrativo y Administración Pública*, 4ª ed., México, Porrúa, UNAM, 2006, 660 pp.
- FIGUEROA, Neri Aimée, *La Auditoría Superior de México en el horizonte Internacional de la Fiscalización Superior*, México, Comisión de Vigilancia de la ASF, Cámara de Diputados, 2007, 269 pp.
- _____, *Buenas, malas o raras. Las leyes mexicanas de fiscalización superior (2000-2009)*, México, Auditoría Superior de la Federación, Cámara de Diputados, s.a., 206 pp.
- GONZÁLEZ Uribe, Héctor, *Teoría Política*, 14ª ed., México, Porrúa, 2004, 696 pp.
- INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, vol. 1, letras A-B, México, Porrúa-UNAM, 2002.
- _____, *Lineamientos y criterios del proceso editorial*, México, UNAM, 2008, 53 pp.
- LANZ Cárdenas, José Trinidad, *La Contraloría y el Control Interno en México*, 2ª ed., México, FCE, 1993, 674 pp.
- LUGO Verduzco, Adolfo, “La ética en el servicio público”, en García Ramírez, Sergio, *Los valores en el derecho mexicano. Una aproximación*, México, Fondo de Cultura Económica, UNAM, 1997, 493 pp.
- ORGANIZACIÓN para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *La transformación de la gestión pública. Las reformas en los países de la OCDE*, Madrid, España, MAP, 1997.
- PARDO, María del Carmen, “Conferencia Magistral: Implicaciones organizacionales de la transparencia en la gestión pública”, en Segundo Coloquio Nacional de Transparencia: Hacia la Consolidación de la Transparencia como Política Pública, México, INAP-SFP, 25 de octubre, 2007, 7 pp.

SCHEDLER, Andreas, *¿Qué es la Rendición de Cuentas?*, 6ª ed., México, Instituto Federal de Acceso a la Información Pública, Serie Cuadernos de Transparencia, número 3, 2008, 46 pp.

SERRA Rojas, Andrés, *Teoría del Estado*, México, Porrúa, 1984, 849 pp.

SOLARES Mendiola, Manuel, *La Auditoría Superior de la Federación: antecedentes y perspectiva jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, núm. 172, 2004, 239 pp.

VALLÈS M., Josep, *Ciencia Política: Una introducción*, Barcelona, España, Ariel, s.a., 2003, 442 pp.

VALLESPÍN, Fernando, "El Estado Liberal", en Del Águila, Rafael, *Manual de Ciencia Política*, Madrid, Trotta, 2002, 514 pp.

UGALDE, Luis Carlos, *Rendición de Cuentas y democracia. El caso de México*, México, Instituto Federal Electoral, 2002, 61 pp.

Hemerografía

- BUCHAHIN Abulhosn, Muna Dora, "Auditoría Forense", en *Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior*, México, Auditoría Superior de la Federación, año 2, núm.3, 2012, 89 pp.
- CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, núm. 185, 2004, 1111 pp.
- CÓRDOVA Vianello, Lorenzo, "La reforma constitucional de derechos humanos: una revolución copernicana", en *Revista de la Facultad de Derecho en México*, núm. 256, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, julio-diciembre, 2007, 416 pp.
- ESTEBAN, Marisol, "La evaluación y la mejora de la gestión pública: Una reflexión", en *Revista Española de Control Externo*, España. Universidad del País Vasco, s.a., 60 pp.
- MOYADO Estrada, Francisco, "Gestión pública y calidad: Un análisis desde la experiencia mexicana en el período 1995-2012". en *Revista de Administración Pública*, México, Instituto Nacional de Administración Pública, núm.125, vol. XLVI, N°2, mayo-agosto, 2011, 240 pp.
- OYOLA Santiago, José, "La importancia del control interno en la gestión pública: definición, modelos y la eficacia de los entes públicos", en *Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior*, México, Auditoría Superior de la Federación, año 2, núm. 3, 2012, 89 pp.
- RODRÍGUEZ Rodríguez, Roberto, "La interacción de los controles internos y externos en el combate a la corrupción", ensayo elaborado para el XIII Certamen Nacional de Ensayo sobre Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas, México, Auditoría Superior de la Federación, 2013, 118 pp.
- UVALLE Berrones, Ricardo, "El control y la evaluación en la administración pública", en *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, volumen XLVII, núm. 192, septiembre-diciembre, 2004, 70 pp.

Mesografía

AMPUDIA Orozco, Víctor Javier, “Ponencia: La Fiscalización por el Poder Legislativo ante la Reforma Hacendaria” en la Primera Convención Nacional Hacendaria, México, 6 de mayo de 2004, disponible en:
<http://www.indetec.gob.mx/cnh/propuestas/405.pdf>, [consulta:10 de abril de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2010”, México, disponible en:
<http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2010i/Indice/Auditorias.htm>, [consulta: 30 de mayo de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Evaluación de la Política de Combate a la Corrupción” en Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2011, México, 2013, p.5, disponible en:
http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2011i/Grupos/Gobierno/2011_0059_a.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Normativa para la Fiscalización Superior”, México, tomo I Marco Rector, diciembre, 2011, disponible en:
http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_mex_ASF_norm.pdf, [consulta: 20 de mayo de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2011”, México, disponible en:
<http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2011i/Indice/Auditorias.htm>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Plan Estratégico de la ASF (2011-2017)”, disponible en:
http://www.asf.gob.mx/uploads/58_/Plan_Estrategico_ASF_20112017_web.pdf, [consulta: 10 de abril de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Acerca de la ASF”, disponible en:
http://www.asf.gob.mx/Section/45_Acerca_de_la_ASF, [consulta: 20 de mayo de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Relaciones institucionales de la ASF en México y el mundo”, disponible en:
http://www.asf.gob.mx/Section/56_Relaciones_Institucionales_de_la_ASF_en_Mexico_y_el_Mundo, [consulta: 25 de marzo de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Auditorías de cumplimiento financiero”, disponible en:
http://www.asf.gob.mx/Publication/158_Auditorias_de_Cumplimiento_Financiero, [consulta: 10 de abril de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Marco Legal: Reformas Jurídicas Relevantes”, disponible en:
http://www.asf.gob.mx/Publication/40_Reformas_Juridicas_Relevantes, [consulta: 10 de abril de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Sistema Público de Consulta de Auditorías”, disponible en: <http://www.asfdatos.gob.mx/>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Acuerdo por el que se reforma y adiciona el Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación”, Diario Oficial de la Federación, 15 de abril de 2010, disponible en:
http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5139297&fecha=15/04/2010 [consulta: 20 de mayo de 2015].

AUDITORÍA Superior de la Federación, “Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación”, Diario Oficial de la Federación, 29 de abril de 2013, disponible en:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/marjur/marco/Regint_ASF_29abr13.pdf, [consulta: 20 de mayo de 2015].

BADILLO, Jorge, Auditoría Forense, “Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero” versión 2.0, Mayo, 2008, disponible en:
[https://na.theia.org/translations/Spanish%20Documents/Auditoria_Forense_UnaMisi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08\(14023\).pdf](https://na.theia.org/translations/Spanish%20Documents/Auditoria_Forense_UnaMisi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08(14023).pdf), [consulta: 27 de mayo de 2015].

CÁMARA de Diputados, “Constitución de 1824”, en Las Constituciones de México (1814-1991), México, Comité de Asuntos Editoriales, LV Legislatura, 1991, disponible en:
http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/, [consulta: 8 de abril de 2015].

COMITÉ de Organizaciones Patrocinadoras (COSO), “Sobre nosotros”, disponible en: <http://www.coso.org/aboutus.htm>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN de las Naciones Unidas, “Informe del Secretario General sobre el estado de derecho y la justicia de transición en las sociedades que sufren o han sufrido conflictos”, disponible en: <http://www.un.org/es/ruleoflaw/>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “Plan Estratégico (2011-2016)”, disponible en: <http://www.intosai.org/uploads/spanishintosaistrategicplan20112016.pdf>, [consulta: 21 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-1 Declaración de Lima”, disponible en: http://es.issai.org/media/14482/issai_1s.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-20 Principios de transparencia y rendición de cuentas”, disponible en: http://es.issai.org/media/14499/issai_20_s_.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-30 Código de Ética”, disponible en: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-30-code-of-ethics.html>, [consulta: 21 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-100 Postulados Básicos de la Fiscalización Pública”, disponible en: http://es.issai.org/media/14512/issai_100s.pdf, [consulta: 25 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público”, disponible en: <http://es.issai.org/media/79467/issai-100-s-new.pdf>, [consulta: 30 de mayo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño”, disponible en: <http://es.issai.org/media/79469/issai-300-s-new.pdf>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-400 Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento”, disponible en: <http://es.issai.org/media/79470/issai-400-s-new.pdf>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-1240 Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”, disponible en: http://es.issai.org/media/14685/issai_1240_s.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015]

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “ISSAI-1500 Directriz de Auditoría Financiera”. Evidencia de Auditoría, disponible en: http://es.issai.org/media/14705/issai_1500_s.pdf, [consulta: 30 de mayo de 2015].

ORGANIZACIÓN Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), “Grupos Regionales de Trabajo”, disponible en: <http://www.intosai.org/es/grupos-regionales-de-trabajo.html>, [consulta: 25 de marzo de 2015].

PORTAL Martínez, Juan Manuel, “La Fiscalización Superior en nuestro país”, Gaceta electrónica ASF, México, núm. 2, 5 de octubre de 2010, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/79_Gaceta_electronica/Gaceta06.pdf, [consulta: 21 de marzo de 2015].

PORTAL Martínez, Juan Manuel, “Presentación del Manual de Control Interno de la Secretaría de la Función Pública, Fiscalización y Control Interno”, México, 12 de octubre de 2010, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/MSG121010_SPpdf [consulta: 5 de marzo de 2015].

PORTAL Martínez, Juan Manuel, “Firma de Convenio de Colaboración entre el Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Chiapas y la Contraloría General del Estado de Chiapas”, México, 10 de octubre de 2011, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/Chiapas_convenio_MP.pdf, [consulta: 30 de mayo de 2015].

PORTAL Martínez, Juan Manuel, “Red por la Rendición de Cuentas”, México, 13 de septiembre de 2012, disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/RRC_ASF_13_de_septiembre.pdf, [consulta: 5 de junio de 2015].

PORTAL Martínez, Juan Manuel, “Congreso Internacional en Rendición de Cuentas, Cultura Democrática y Buen Gobierno”, Puebla, 3 de octubre de 2013, consultado en http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/Clausura_evento_puebla.pdf, [consulta: 21 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, Diario Oficial de la Federación, 5 de febrero de 1917, última reforma 7 de julio de 2014, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Código Penal Federal”, Diario Oficial de la Federación, 14 de agosto de 1931, última reforma 12 de marzo de 2015, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/9_030614.pdf, [consulta: 27 de mayo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Ley Orgánica de la Administración Pública Federal”, Diario Oficial de la Federación, 29 de diciembre de 1976, última reforma 27 de enero de 2015, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153_190315.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”, Diario Oficial de la Federación, 13 de marzo de 2002, última reforma 14 de julio de 2014, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/240_140714.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Acuerdo por el que se emiten las Disposiciones en Materia de Control Interno y se expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Interno”, Diario Oficial de la Federación, 12 de julio de 2010, disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5151383&fecha=12/07/2010 [consulta: 21 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública, Diario Oficial de la Federación, 15 de abril de 2009, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n169.pdf>, [consulta: 21 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación”, Diario Oficial de la Federación, 29 de mayo de 2009, última reforma 18 de junio de 2010, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRCF.pdf>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012”, Diario Oficial de la Federación, Primera Sección, 11 de diciembre de 2008, disponible en: http://www.normateca.gob.mx/Archivos/50_D_1762_11-12-2008.pdf, [consulta: 5 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Acuerdo por el que se establecen las Normas generales de control interno en el ámbito de la Administración Pública Federal”, Diario Oficial de la Federación, 27 de septiembre de 2006, disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4932719&fecha=27/09/2006 [consulta: 21 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Oficio-Circular por el que se da a conocer el Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal”, Diario Oficial de la Federación, 31 de julio de 2002, disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=727307&fecha=31/07/2002, [consulta: 5 de marzo de 2015].

PODER Ejecutivo Federal, “Decreto que reforma y adiciona los artículos 6°, 41, 51, 52, 53, 54, 55, 60, 61, 65, 70, 73, 74, 76, 93, 97 y 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, Diario Oficial de la Federación, 6 de diciembre de 1977. disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4664439&fecha=06/12/1977 [consulta: 8 de abril de 2015].

TRANSPARENCIA Mexicana. ¿Dónde se encuentra México en el Índice de Percepción de la Corrupción 2014? México. 12 de febrero de 2014, disponible en: <http://www.tm.org.mx/ipc2014/>, [consulta: 5 de marzo de 2015].

ANEXOS

Anexo I

Listado de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV), aprobadas y autorizadas por la INTOSAI.¹³⁸

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) provee un marco de normas profesionales a las Entidades Fiscalizadoras Superiores, con objeto de promover el desarrollo y transferencia de conocimientos en materia de auditoría en el sector público.

Mediante un sistema de catalogación se permite identificar el tipo y nivel jerárquico de cada norma, éstas incluyen recomendaciones sobre los requisitos legales, de organización y cualquier otra tarea que se haya delegado a las EFS, siendo cuatro niveles de ISSAI. Las Directrices INTOSAI GOV no se desarrollaron como normas de auditoría de la INTOSAI, pero si pertenecen a la colección de material guía de la Organización, y como tales, están incluidos en este anexo.

Nivel 1: Principios fundamentales. La Declaración de Lima contiene las líneas básicas de auditoría que deberán implementarse en todos los países.

ISSAI 1	La Declaración de Lima. Aprobada en 1977.
---------	--

Nivel 2: Requisitos previos para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Declaran y explican los requisitos previos básicos para el adecuado funcionamiento y conducta profesional de las EFS.

¹³⁸ El sitio web <http://www.issai.org> de la INTOSAI brinda acceso a cada uno de los documentos ISSAI e INTOSAI GOV.

ISSAI 10	Declaración de México sobre la Independencia de las EFS. Aprobada en 2007.
ISSAI 11	Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS. Aprobada en 2007.
ISSAI 12	El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos. Aprobada en 2013.
ISSAI 20	Principios de transparencia y rendición de cuentas. Aprobada en 2010.
ISSAI 21	Principios de transparencia y responsabilidad. Principios y buenas prácticas. Aprobada en 2010
ISSAI 30	Código de Ética. Aprobada en 1998.
ISSAI 40	Control de Calidad para la EFS Implementation guidance and tools. Aprobada en 2010.

Nivel 3: Principios fundamentales de auditoría. Se refiere a los postulados básicos de la fiscalización pública, normas generales, de procedimiento, y aquellas que sirven para la elaboración y presentación de informes.

ISSAI 100	Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público. Aprobada en 2013.
ISSAI 200	Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera. Aprobada en 2013.
ISSAI 300	Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño. Aprobada en 2013.
ISSAI 400	Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento. Aprobada en 2013.

Nivel 4: Directrices generales de auditoría. Las directrices de auditoría son lineamientos específicos y detallados, pueden ser usados como base diaria para las tareas de revisión, tanto para auditorías financieras, como de desempeño y cumplimiento.

ISSAI 1000-2999 Directrices de Auditoría Financiera:

ISSAI 1000	Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI. Aprobada en 2010.
ISSAI 1003	Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI. Aprobada en 2010.
ISSAI 1200	Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría. Aprobada en 2010.
ISSAI 1210	Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría. Aprobada en 2010.
ISSAI 1220	Control de calidad en las auditorías de información financiera histórica. Aprobada en 2007.
ISSAI 1230	Documentación de auditoría. Aprobada en 2007.
ISSAI 1240	Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. Aprobada en 2010.
ISSAI 1250	Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros. Aprobada en 2010.
ISSAI 1260	Comunicación con los encargados de la gobernanza. Aprobada en 2007.
ISSAI 1265	Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección. Aprobada en 2010.
ISSAI 1300	Planificación de una auditoría de los estados financieros. Aprobada en 2007.

ISSAI 1315	Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno. Aprobada en 2007.
ISSAI 1320	La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría. Aprobada en 2010.
ISSAI 1330	Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados. Aprobada en 2007.
ISSAI 1402	Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios. Aprobada en 2010.
ISSAI 1450	Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría. Aprobada en 2007.
ISSAI 1500	Evidencia de auditoría. Aprobada en 2010.
ISSAI 1501	Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales. Aprobada en 2010.
ISSAI 1505	Confirmaciones externas. Aprobada en 2010.
ISSAI 1510	Encargos iniciales de auditoría: saldos de apertura. Aprobada en 2010.
ISSAI 1520	Procedimientos analíticos. Aprobada en 2010.
ISSAI 1530	Muestreo de auditoría. Aprobada en 2010.
ISSAI 1540	Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada. Aprobada en 2010.
ISSAI 1550	Partes vinculadas. Aprobada en 2010.
ISSAI 1560	Hechos posteriores. Aprobada en 2010.
ISSAI 1570	Empresa en funcionamiento. Aprobada en 2010.

ISSAI 1580	Manifiestaciones escritas. Aprobada en 2010.
ISSAI 1600	Consideraciones específicas - Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes). Aprobada en 2010.
ISSAI 1610	Utilización del trabajo de los auditores internos. Aprobada en 2010.
ISSAI 1620	Utilización del trabajo de un experto. Aprobada en 2010.
ISSAI 1700	Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros. Aprobada en 2010.
ISSAI 1705	Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente. Aprobada en 2010.
ISSAI 1706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente. Aprobada en 2010.
ISSAI 1710	Información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos. Aprobada en 2010.
ISSAI 1720	La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados. Aprobada en 2010.
ISSAI 1800	Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros con objetivos especiales y elementos, cuentas o partidas específicos de unos estados financieros. Aprobada en 2007.
ISSAI 1805	Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero. Aprobada en 2007.
ISSAI 1810	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos. Aprobada en 2007.

ISSAI 3000-3999 Directrices de Auditoría de Desempeño:

ISSAI 3000	Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento. Aprobada en 2004.
ISSAI 3100	Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave. Aprobada en 2010.

ISSAI 4000-4999 Directrices de Auditoría de Conformidad:

ISSAI 4000	Directrices para la auditoría de cumplimiento - Introducción general. Aprobada en 2010.
ISSAI 4100	Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros. Aprobada en 2010.
ISSAI 4200	Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros. Aprobada en 2010.

Nivel 4: Directrices sobre temas específicos

ISSAI 5000-5099 Directrices de auditoría de las instituciones internacionales:

ISSAI 5000	Principios para las mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales. Aprobada en 2004.
ISSAI 5010	Auditoría de las instituciones-Guía para las EFS. Aprobada en 2004.

ISSAI 5100-5199 Directrices de auditoría ambiental:

ISSAI 5110	Orientación para la ejecución de auditorías de actividades con una perspectiva medio ambiental. Sin fecha.
ISSAI 5120	Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad. Sin fecha.
ISSAI 5130	Desarrollo Sostenible: El papel de las entidades fiscalizadoras superiores.

ISSAI 5140	Formas de colaboración de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambiente. Aprobada en 1998.
------------	--

ISSAI 5200-5299 Directrices de auditoría de la privatización:

ISSAI 5210	Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones. Aprobada en 1998.
ISSAI 5220	Directrices sobre las mejores prácticas para la Auditoría de Finanzas Mixtas y Concesiones. Aprobada en 2007.
ISSAI 5230	Lineamientos para la mejor práctica en la auditoría de la regulación económica. Aprobada en 2001.
ISSAI 5240	Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado. Aprobada en 2014.

ISSAI 5300-5399 Directrices de la IT auditoría:

ISSAI 5310	Information system security review methodology - A guide for reviewing information system security in government organizations. Sin fecha.
------------	---

ISSAI 5400-5499 Directrices de auditoría de la deuda pública

ISSAI 5410	Lineamientos para planear y ejecutar auditorías de los controles internos de la deuda pública. Sin fecha
ISSAI 5411	Indicadores de deuda. Aprobada en 2010.
ISSAI 5420	La administración de la deuda pública y la vulnerabilidad fiscal: tareas para las EFS. Sin fecha.
ISSAI 5421	Guidance on definition and disclosure of public debt. Sin fecha
ISSAI 5422	Un ejercicio de términos de referencia para realizar una auditoría de desempeño a la deuda pública. Sin fecha.

ISSAI 5430	Contingencias fiscales: Implicaciones en la administración de la deuda pública y el papel de las EFS. Sin fecha.
ISSAI 5440	Guía para la realización de una auditoría de deuda pública-La utilización de pruebas sustantivas en las auditorías financieras. Aprobada en 2007.

ISSAI 5500-5599 Directrices de auditoría de ayuda del desastre:

ISSAI 5500	Introducción a la serie 5500 de ISSAI y a la INTOSAI GOV 9250. Aprobada en 2013.
ISSAI 5510	Fiscalización de la reducción del riesgo de desastres. Aprobada en 2013.
ISSAI 5520	Fiscalización de la ayuda en caso de desastre. Aprobada en 2013.
ISSAI 5530	Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre. Aprobada en 2013.
ISSAI 5540	Uso de información geoespacial para fiscalizar la gestión de desastres y la ayuda en caso de desastre. Aprobada en 2013.

ISSAI 5600-5699 Guía para revisiones entre pares:

ISSAI 5600	Guía para revisiones entre pares. Aprobada en 2010.
------------	---

ISSAI 5700-5799 Guidelines on Audit of Corruption Prevention:

ISSAI 5700	Guideline for the Audit of Corruption Prevention in Government Agencies. En proyecto.
------------	---

Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV)

INTOSAI GOV 9100-9199 - Directrices sobre Normas de Control Interno:

INTOSAI GOV 9100	Guía para las normas de control interno del sector público. Sin fecha.
INTOSAI GOV 9110	Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos. Sin fecha.
INTOSAI GOV 9120	Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. Sin fecha.
INTOSAI GOV 9130	Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad. Aprobada 2007.
INTOSAI GOV9140	Independencia de la Auditoría Interna en el Sector Público. Apéndice. Aprobada en 2010.
INTOSAI GOV 9150	Coordinación y Cooperación entre las EFS y los Auditores Internos en el Sector Público–Apéndice. Aprobada en 2010.

INTOSAI GOV 9200-9299 - Directrices sobre Normas de Contabilidad:

INTOSAI GOV 9200	La importancia de un proceso normativo independiente. Aprobada en 2010.
INTOSAI GOV 9250	IFAF-Integrated Financial Accountability Framework (El Marco Integrado de Rendición Financiera de Cuentas). Aprobada en 2013.

Anexo II

Siglas

AFROSAI: Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África
ARABOSAI: Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
AECF: Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero
ASF: Auditoría Superior de la Federación
ASOSAI: Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia
CAROSAI: Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe
COSO: Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway
CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CMH: Contaduría Mayor de Hacienda
CVASF: Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación
DGAF: Dirección General de Auditoría Forense
DH: Denuncias de Hechos
EFS: Entidades de Fiscalización Superior
EFSL: Entidades de Fiscalización Superior de las Legislaturas Locales
EUROSAI: Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
FRR: Fincamiento de Responsabilidad Resarcitoria
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
LFSF: Ley de Fiscalización Superior de la Federación
OIC: Órgano Interno de Control
OLACEFS: Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras
PASAI: Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico
PEFCF: Promociones del Ejercicio de la Facultad de Comprobación
PRAS: Promoción de Responsabilidades Administrativas Sancionatorias
PO: Pliegos de Observaciones
R: Recomendaciones
SA: Solicitudes de Aclaración