

“LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR Y LOS TIPOS DE AUDITORÍAS EN MÉXICO.”

C.P. MARIO CAN MARÍN¹.

AUDITOR SUPERIOR DEL ESTADO DE YUCATÁN.

ANTECEDENTES

Como preámbulo y para abordar el tema de la fiscalización en México, es necesario remontarnos al año de 1437, cuando el rey Juan II de Castilla funda el Tribunal de Cuentas, posteriormente en 1453, fue creado por las Cortes Españolas, el Tribunal Mayor de Cuentas y éste tenía la función determinada de la fiscalización de las cuentas de la Hacienda Real. A principios del siglo XVI, los nuevos colonos comenzaron a descubrir diversas materias primas valiosas, entre ellas el oro y la plata, generando la necesidad de inspeccionar los negocios de las nuevas tierras.

En el año de 1524 se creó el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España, que tuvo como objetivo inicial y específico la revisión de los gastos realizados en la expedición de Hernán Cortés. En 1605 el Rey Felipe II promulga la fundación de tres Tribunales de Cuentas, ubicados en la Ciudad de México, Lima, Perú y en Santa Fe, Colombia. Por lo que respecta a México, el Tribunal Mayor de Cuentas subsistió hasta 1824, año en que se expidió la primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, que establecía como facultad expresa del Congreso General revisar anualmente las cuentas al Gobierno Federal.

Es por ello que, las actividades de fiscalización superior están estrechamente vinculadas en nuestro país con el México independiente, con la promulgación de la referida Constitución se creó la Contaduría Mayor de Hacienda, la cual es el antecedente de la actual Auditoría Superior de la Federación, cuyas principales funciones se delinearon desde entonces.

¹C.P. Mario Can Marín, Auditor Superior del Estado de Yucatán, Mérida, Yucatán, México, mario.can@asey.gob.mx

La evolución, organización y atribuciones de dicha Institución se alternaron con las del Tribunal de Cuentas, al cual se le otorgaron adicionalmente facultades jurisdiccionales de fincamiento de sanciones.

Creada el 16 de noviembre de 1824, la Contaduría Mayor de Hacienda, continuo así hasta la promulgación de la ley del 14 de marzo de 1838 en que pasó a formar parte del Tribunal de Cuentas, el cual desapareció por decreto el 2 de septiembre de 1846, restableciéndose nuevamente la Contaduría Mayor de Hacienda, la que, con sus facultades anteriores, desarrolló su actividad hasta 1853. Esta última fecha marco el retorno del Tribunal de Cuentas, el cual tuvo vigencia hasta el 10 de octubre de 1855, año en que se emitió otro decreto que la regresó a su figura de Contaduría Mayor de Hacienda, la cual operó hasta 1865; fecha en que se dio la Emisión Provisional del Imperio Mexicano que reconstruyó una vez más al Tribunal de Cuenta. Éste, por última ocasión, funcionó hasta la restauración de la república en 1867. El 20 de agosto de dicho año, la Institución recupero su nombre y concepción originales de Contaduría Mayor de Hacienda².

Del año 1867 hasta el año 2000, la Contaduría Mayor de Hacienda no sufrió cambios en su denominación, habiendo operado durante ese periodo bajo un proceso más estable en su regulación jurídica, el cual contrastó con la etapa anterior, en la que fue sujeta a decretos que respondían, en la mayoría de las ocasiones, a situaciones de coyuntura principalmente de orden político, así como a necesidades apremiantes y circunstancias de ese tiempo.

ORIGEN Y CREACIÓN DE LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN.

Ante los hechos acontecidos, el 28 de noviembre de 1995 se reformaron los artículos 73, 74, 78 y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se creó un nuevo Órgano Fiscalizador de la Gestión Gubernamental, la Auditoría Superior de la Federación, en sustitución de la Contaduría Mayor de Hacienda. Entre algunos de los objetivos de la iniciativa destacaron: la modernización en su función pública; el ejercicio de la transparencia y la puntualidad en la rendición de cuentas del uso de los recursos

² González de Aragón Ortiz, Arturo, "para entender *La Auditoría Superior de la Federación*", 2009.

públicos; fungir como un auténtico Órgano de Auditoría Superior independiente del Ejecutivo, con autonomía técnica e imparcialidad en sus decisiones y que fuera reconocido por la ciudadanía en general.³

El 30 de julio de 1999 se publican las reformas constitucionales aprobadas por el Congreso de la Unión, dando así origen a la Auditoría Superior de la Federación y el 20 de diciembre del 2000, la Cámara de Diputados aprueba la Ley de Fiscalización Superior de la Federación.

PROCESO DE FISCALIZACIÓN SUPERIOR

Estructura Orgánica.

En la integración del proyecto de la referida Ley de Fiscalización, se hicieron las consideraciones pertinentes para adecuar estructuras, proponer modelos de organización, adecuar métodos y procedimientos de trabajo e inducir el cambio de mentalidades, actitudes y prácticas de los servidores públicos. Es decir, se ponderó a la estructura organizacional que integra a la Institución para el debido cumplimiento de sus atribuciones.

Metodología para la fiscalización superior.

Ante las atribuciones, facultades y obligaciones determinadas en la Ley de Fiscalización y para llevar a cabo el proceso sustantivo de la fiscalización, la Auditoría Superior de la Federación, utiliza un esquema metodológico que incluye guías específicas, lineamientos y normas y para el desarrollo de sus funciones, así como para la conformación y ejecución de su Programa Anual de Auditorías y Programa Anual de Actividades.

Este proceso inicia con la etapa de planeación, la cual parte de una fase de planeación genérica que comprende un análisis macroeconómico, presupuestal, financiero y programático de los sectores, ramos, funciones, subfunciones y programas de la administración pública. Se tiene que allegar de insumos como lo son el Plan Nacional de Desarrollo, la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación, etcétera.

³ <https://www.auditoriapuebla.gob.mx/conocenos/historia-de-la-fiscalizacion>

Como fase siguiente, se desarrolla una planeación específica cuyo objetivo es identificar a los entes públicos encargados de ejecutar los programas que se han determinado como estratégicos y/o prioritarios, mismos que, resulta pertinente auditar en virtud de los logros alcanzados en su gestión y de otros factores que se consideran relevantes. Paralelamente, se lleva a cabo la ponderación de las áreas, actividades, proyectos y rubros de ingresos y gasto más significativos.

El análisis metódico y estructurado de la información permite la formulación de indicadores que posibilitan identificar los objetos y sujetos de la revisión, mediante la aplicación de criterios de selección, como la evaluación financiera, programática y presupuestal, importancia relativa de la acción institucional, identificación de áreas de riesgo, etcétera.

En la última fase de la etapa de planeación, la Auditoría utiliza reglas de decisión respecto del conjunto jerarquizado de los sujetos y objetos de revisión, conformando así, el documento rector de sus actividades relativas al proceso de fiscalización, es decir, su Programa Anual de Auditorías.

ALCANCE Y NATURALEZA DE LAS REVISIONES. TIPOS DE AUDITORÍAS

El Programa Anual de Auditorías, está integrado por diversos tipos, las cuales se clasifican de manera genérica en cuatro grandes grupos:

1. **De regularidad.** A través de este tipo de auditorías el Ente de Fiscalización Superior, verifica que los sujetos de fiscalización hayan captado, administrado, ejercido y aplicado los recursos públicos de conformidad con los programas y montos aprobados por la Cámara de Diputados y con apego a las disposiciones legales, normativas y reglamentarias aplicables. En virtud de lo anterior se incluyen 4 modalidades que involucran la revisión del manejo financiero, desde distintos puntos de vista, como lo es el físico, perceptible por los sentidos; de análisis realizado por medio de procesos técnicos establecidos; informáticos y de funcionamiento interno en políticas y administración institucional, que igual son auxiliadas por diversas ciencias, y siendo aplicadas en las siguientes modalidades:

1.1. *Financieras y de cumplimiento.* En materia de egresos, su propósito es examinar que los recursos presupuestarios autorizados a los entes públicos, se aplicaron en operaciones normativas vigentes, que se utilizaron para el cumplimiento de las funciones propias de los entes públicos y que se registraron con base en los principios básicos de contabilidad gubernamental y en el clasificador por objeto del gasto. En materia de ingresos, su objetivo es constatar la forma y términos en que fueron captados y administrados, así como verificar el cumplimiento de las disposiciones normativas

1.2. *De Obra Pública e Inversiones Físicas.* Tienen como objetivo constatar que las obras ejecutadas para o por los entes públicos fueron presupuestalmente aprobadas y que el manejo de los recursos fue el apropiado; que existieron los estudios y proyectos respectivos y que fueron autorizados; que los costos fueron acordes con los volúmenes de obra ejecutada, con el tipo y calidad de materiales utilizados con los precios unitarios y extraordinarios autorizados; que la contratación se ajustó a la normativa técnica y jurídica aplicable, de igual forma, que la oportunidad en la ejecución y entrega de las obras y suministro de los equipos se realizó de acuerdo a lo previsto.

1.3. *De Sistemas de control interno.* evalúan los sistemas y procedimientos de control interno e informáticos de los entes, verificando que sean adecuados y confiables en su diseño y operación, así como examinar las políticas, procesos y actividades que aseguran el cumplimiento de los objetivos institucionales.

1.4. *De los recursos federales transferidos y ejercidos por las diferentes entidades federativas y municipios.* Consiste en la fiscalización del ejercicio presupuestario y el cumplimiento de metas y objetivos de los fondos y programas financiados con recursos federales transferidos a estados y municipios, para renglones como educación, salud, creación de infraestructura básica, abatimiento de la pobreza y seguridad pública. De la misma forma, bajo este rubro se revisan las participaciones federales.

2. De desempeño. Estas auditorías consisten en examinar de manera objetiva, sistemática, multidisciplinaria, propositiva, organizada y comparativa las actividades gubernamentales enfocadas a la ejecución de una política general, sectorial o regional y de aquellas inherentes al funcionamiento de los entes públicos, tanto institucionalmente como a nivel de programa, proyecto o unidad administrativa. Pretenden medir el impacto

social de la gestión pública y comparar lo propuesto por las políticas y programas públicos con lo realmente alcanzado. Los criterios de evaluación utilizados en este tipo de auditorías son la eficacia, eficiencia y economía, y buscan promover gestiones públicas responsables, honradas y productivas.

3. Especiales. Son aquellas que, debido a la complejidad o particularidad de las operaciones, procesos o programas por revisar, se aplican enfoques y procedimientos diversos, que en muchas de las ocasiones son tan específicos como las propias materias que se fiscalizan, lo que impide clasificarlas como auditorías de regularidad o de desempeño.

En este tipo de auditorías podrían encuadrar las Auditorías Forenses, pero, ¿Qué es una Auditoria Forense (AF)? [...] *es una auditoria especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de funciones públicas o privadas, [...] la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico, [...] la rama de la auditoria que se orienta a participar en la investigación de ilícitos*⁴.

4. De seguimiento. Este tipo de auditorías se orientan a la verificación y constatación física de las acciones y gestiones realizadas por las entidades fiscalizadas para atender en tiempo y forma las observaciones y acciones emitidas por el Ente de Fiscalización Superior, las cuales derivan, ya sea de revisiones efectuadas al ejercicio fiscal en cuestión, o bien de revisiones de ejercicios anteriores.

CONCLUSIÓN.

De acuerdo a los antecedentes históricos, que fueron delineando el proceso de fiscalización en México y que de la exposición planteada hasta el año 2000 con la creación de la ASF y la Ley de Fiscalización, tenemos la obligación de reflexionar acerca del fortalecimiento y consolidación de la actual fiscalización superior para evitar “viejas

⁴ BADILLO, Jorge, “Fraude Financiero”, Auditoria Forense, mayo de 2008, pp. 5-6.

costumbres” o “malas prácticas” que nos llevan a instituciones ineficientes, débiles en funciones y operatividad, con ausencia de autoridad y de presencia, así como con poca trascendencia en sus resultados.

Es sabido que, al término del siglo XX, el tema de la fiscalización superior tomó relevancia, dando lugar a un trabajo legislativo intenso para la construcción de una nueva y fortalecida Entidad de Fiscalización Superior, sin embargo, ante la realidad social y por el fenómeno de la corrupción, la normativa nuevamente tuvo que reformarse en el 2015 en materia de combate a la corrupción, por lo que respecta a la fiscalización se le otorgaron nuevas atribuciones al Ente de Fiscalización y le fueron empleadas las ya existentes.

Es por ello que, en la actualidad, en el sector gobierno como en el privado, deben existir amplios niveles de control y supervisión que garanticen que las diferentes áreas que las conforman desempeñen sus funciones de la mejor manera aplicando un conjunto de políticas y procedimientos que les brinden una razonable seguridad de que alcanzarán los fines propuestos por cada uno de ellos. Mencionando el sector público, se realiza el proceso de ejecución de auditorías, buscando generar incentivos o condiciones que aporten al fortalecimiento de la rendición de cuentas en el ámbito nacional, tomando en cuenta el principio de que debe existir una consecuencia para quien haya dejado de cumplir con sus responsabilidades públicas. En caso de detectar posibles desviaciones o irregularidades, se deberá proponer medidas que atiendan a corregirlas.

En tal tenor, resulta importante conocer los tipos de auditorías que existen, sus alcances y su naturaleza, para poder validar el adecuado manejo de los recursos públicos o en su caso promover gestiones públicas responsables, honradas y productivas, fomentando así la rendición de cuentas transparente y oportuna, impulsar la adopción de las mejores prácticas gubernamentales y reforzar la actitud responsable de los servidores públicos.

Por ejemplo, la Auditoria Forense, surge como una gran herramienta imprescindible en la indagación y disuasión de ilícitos. La práctica de una auditoria en el ámbito forense, obliga una revisión a fondo e integral de los procesos, con acciones que se dirigen a constatar posibles conductas irregulares en la aplicación de los fondos públicos y, en su caso, determinar presuntas responsabilidades.

Durante su desarrollo se derivan resultados que brindan información clara y precisa, no solamente del fenómeno de la corrupción, sino también muestran datos contundentes sobre la mala administración y, además, respecto a la comisión de posibles delitos perpetrados en la aplicación de fondos federales.

En México, las Entidades Fiscalizadoras han optado por sumar esfuerzos y adoptar estas técnicas de auditoría, aportando al País ese esfuerzo para ir derrotando la corrupción. México es uno de los países en los que la situación de pobreza y circunstancias externas han elevado el número de personas con bajos y escasos recursos, es por ello que los recursos que se tienen se destinen a las personas que lo necesitan, esto exige la creación de mecanismos efectivos para salvaguardar los bienes económicos y armarlos jurídicamente bien, a fin de cuidar que se apliquen dentro de los estándares normativos y los principios establecidos desde su origen, así se preservarán los derechos colectivos asociados con los recursos públicos. Estos derechos obligarán a quienes tienen a cargo una responsabilidad gubernamental, a ejercer adecuadamente los recursos públicos y a fomentar las acciones pertinentes con el fin de garantizar las mejores prácticas y un buen gobierno.