INSTITUTO NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

DOCTORADO EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
RVOE 2006481

PROPUESTA DE ATRIBUTOS ESENCIALES PARA LA COORDINACIÓN DEL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO
DE DOCTORA EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

PRESENTA

MTRA.GUADALUPE BLANCA LETICIA OCAMPO GARCÍA DE ALBA

DIRECTOR:

DR. RICARDO CORRAL LUNA

Ciudad de México Abril, 2016.

A mi mamá.

A mis hijos,

Vicente y Víctor.

Mi sincero agradecimiento:

Dr. Alejandro Romero Gudiño,
por su invaluable apoyo.

Dr. Ricardo Corral Luna,
por su guía y gran aportación a este proyecto.

Dr. Héctor Luna de la Vega,
Dr. Vicente Suárez Zendejas,
Dr. Sergio Montero Olivares,
por su amistad, paciencia y valiosas aportaciones,
que enriquecieron el trabajo realizado.

Mi sincero agradecimiento
al grupo de expertos:

Lic. Andrade Martínez Víctor Manuel
Dr. Ehrman Fiorio Roberto
Dra. Figueroa Neri Aimée
Mtro. Fuentes Castro Benjamín
Dr. Moreno Espinosa Roberto
Dra. Plasencia Díaz Adriana
CPC. Plata Sandoval José Armando
Dr. Rivas Tovar Luis Arturo
Dr. Villanueva Lomelí David

que con su tiempo, experiencia y conocimiento
le dieron valor a este trabajo.

GLOSARIO **1**

SIGLAS Y ABREVIATURAS **3**

INTRODUCCIÓN **5**

CAPÍTULO 1 ANTECEDENTES Y MODELO ACTUAL DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO **11**

1.1 ¿Qué es fiscalización? 11

1.2 Reseña histórica de la fiscalización en México 14

1.3 Principales cambios normativos sobre la fiscalización superior 16

1.4 Aciertos y límites de las Leyes de Fiscalización Superior en México 23

1.5 El modelo actual de fiscalización en México 25

1.6 La fragmentación institucional en materia de fiscalización 31

CAPÍTULO 2 ANÁLISIS DE SISTEMAS EN EL CONTEXTO DE LA FISCALIZACIÓN **33**

2.1 La teoría y el análisis de sistemas 33

2.2 Características de los sistemas 36

2.3 Atributos de análisis y coordinación de los sistemas 38

2.4 Sistemas en las organizaciones 41

2.4.1 Principales avances en cuanto al diseño del SNF 44

2.4.2 Instituciones fiscalizadoras del modelo actual 48

2.4.3 Modelos de Fiscalización en el ámbito Internacional 53

CAPÍTULO 3 PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN..... 67

3.1 Justificación del Tema..... 67

3.1.1 Aportación práctica..... 67

3.1.2 Valor metodológico..... 68

3.1.3 Viabilidad de la investigación..... 68

3.2 Objetivos..... 70

3.2.1 Objetivo General 70

3.2.2 Objetivos Específicos..... 70

3.3 Preguntas de Investigación 70

3.3.1 Pregunta Principal..... 71

3.3.2 Preguntas Específicas..... 71

3.4 Diseño de la Investigación..... 71

3.4.1 Instrumentos 75

3.5 Variables, Dimensiones e Indicadores (modelo VDI)..... 75

3.6 Estudio Comparado de Caso 77

3.6.1 Valoración del *score* para interpretar dimensiones e indicadores utilizados en el estudio comparado de caso 82

3.7 Entrevista a expertos..... 84

3.7.1 Selección de los expertos en el tema (investigadores, académicos y servidores públicos)..... 87

3.7.2 Categorías de análisis y guía para la estructuración de la entrevista a los expertos 90

3.7.3 Valoración del *score* para interpretar dimensiones e indicadores utilizados en la entrevista con base en expertos 94

CAPÍTULO 4 ANÁLISIS COMPARADO DE PAÍSES EN RELACIÓN A SU MODELO DE FISCALIZACIÓN 97

4.1 Datos básicos de (Alemania, Australia, Brasil, Estados Unidos)..... 97

4.2 Modelo de Junta o Modelo Colegiado..... 98

4.2.1 Alemania..... 98

4.3 Tribunales o Cortes de Cuentas 107

4.3.1 Brasil..... 107

4.4 Auditoría General o Contralorías (Australia y Estados Unidos)..... 120

4.4.1Australia 120

4.4.2 Estados Unidos..... 130

4.4.3 Matriz base para el estudio comparado de países 140

4.5 Análisis de los resultados de las dimensiones y modelo ideal 150

4.5.1 Análisis de resultados de la dimensión "Comunicación"..... 150

4.5.2 Análisis de resultados de la dimensión "Autonomía" 152

4.5.3 Análisis de resultados de la dimensión "Evaluación/Desempeño"..... 154

4.5.4 Análisis de resultados de la dimensión "Control de Calidad/Seguimiento" 155

4.5.5 Análisis de resultados de la dimensión "Buenas prácticas" 157

4.5.6 Análisis de resultados de la dimensión "Procedimientos" 158

4.5.7 Análisis de resultados de la dimensión "Normatividad" 159

4.5.8 Análisis de resultados de la dimensión "Integración/Coordinación" 160

4.5.9 Análisis de resultados de la dimensión "Vinculación Estratégica de los Entes de Fiscalización" 162

CAPÍTULO 5 ANÁLISIS CON BASE EN LA OPINIÓN DE LOS EXPERTOS EN RELACIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN 163

5.1 Síntesis curricular de los expertos consultados..... 164

5.1.1 Opinión de los expertos agrupada para su análisis 170

5.2 Análisis de la opinión de los expertos de la pregunta 1 Entendimiento del SNF 171

5.3 Análisis de la opinión de los expertos de la pregunta 2 Componentes y características principales de un SNF 174

5.4 Análisis de la opinión de los expertos de la pregunta 3 Actores relacionados con el SNF 180

5.5 Análisis de la opinión de los expertos de la pregunta 4 Cambios esperados contra situación actual 182

5.6 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Comunicación" . 185

5.7 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Autonomía" (I).. 188

5.8 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Autonomía" (II) 191

5.9 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Evaluación/Desempeño" 193

5.10 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Control de Calidad / Seguimiento" 197

5.11 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Buenas prácticas" 201

5.12 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Procedimientos" 203

5.13 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Normatividad" (I) 208

5.14 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Normatividad" (II) 211

5.15 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Integración/Coordinación" (I) 213

5.16 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Integración/Coordinación" (II) 216

5.17 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Vinculación Estratégica de los Entes de Fiscalización" 218

CAPÍTULO 6 RETOS Y DESAFÍOS PARA EL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN 223

6.1 Conclusiones del análisis comparado de países y consulta a expertos 223

6.1.1 Consideraciones del *Bundesrechnungshof* Alemán para México 223

6.1.2 Consideraciones del *Tribunal de Contas da União* de Brasil para México 226

6.1.3 Consideraciones de la *Australian National Audit Office* de Australia para México 226

6.1.4 Consideraciones de la *Government Accountability Office* de Estados Unidos para México 227

6.2 Principales aportaciones de esta investigación 228

6.2.1 Aportaciones del atributo Autonomía 229

6.2.2 Aportaciones del atributo Normatividad 231

6.2.3 Aportaciones del atributo Comunicación 233

6.2.4 Aportaciones del atributo Evaluación/Desempeño 235

6.2.5 Aportaciones del atributo Control de Calidad/Seguimiento 238

6.2.6 Aportaciones del atributo Procedimientos 240

6.2.7 Aportaciones del atributo Buenas Prácticas 240

6.2.8 Aportaciones del atributo Integración/Coordinación 243

6.2.9 Aportaciones del atributo Vinculación estratégica de los entes de fiscalización 244

6.3 Integración de las aportaciones de este trabajo para resolver la problemática del SNF en México 246

6.3.1 Beneficios a lograr para el SNF con este trabajo 246

6.4 Equilibrio y distribución de facultades entre los órdenes de gobierno para efecto del SNF 250

6.5 Beneficios a la sociedad con este trabajo 251

6.6 Alcances y limitaciones del trabajo de investigación 253

6.6.1 Alcances 253

6.6.2 Limitaciones 255

CONCLUSIONES 259

REFERENCIAS 272

ANEXOS 286

GLOSARIO

Fiscalización Superior 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 de Egresos de la Federación (PEF), la Ley de Ingresos de la Federación y demás disposiciones legales aplicables, así como la práctica de auditorías sobre el desempeño para verificar el cumplimiento de los objetivos y las metas de los programas federales, conforme a las normas y principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad **(Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación).**
Entidades Fiscalizadas	Los Poderes de la Unión, los entes públicos federales, las entidades federativas y municipios que ejerzan recursos públicos federales; los mandatarios, fiduciarios o cualquier otra figura análoga, así como el mandato o fideicomiso público o privado que administren, cuando hayan recibido por cualquier título, recursos públicos federales y, en general, cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada que haya recaudado, administrado, manejado o ejercido recursos públicos federales **(Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación).**
Fiscalización Superior	Facultad ejercida por la Auditoría Superior de la Federación (ASF), para la revisión de la Cuenta Pública, incluyendo el Informe de Avance de Gestión Financiera, a cargo de la Cámara de Diputados. La actividad de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, respecto de la administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos, egresos, fondos y, en general, de los recursos públicos que éstos utilicen para la ejecución de los objetivos contenidos en los programas federales aprobados, en el periodo que corresponda a la Cuenta Pública, sujeta a la revisión posterior de la Cámara, a través de la ASF, a fin de verificar que dicha gestión se ajusta a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables, así como el cumplimiento de los programas señalados **(Auditoría Superior de la Federación).**

***Government Accountability Office* (GAO)**	Oficina de Fiscalización Superior del Gobierno de EUA. Agencia independiente y no partidaria que trabaja para el Congreso, cuya función principal es contribuir a mejorar el desempeño y asegurar la rendición de cuentas del Gobierno Federal, a través del ejercicio de las siguientes actividades: apoyar la supervisión del Congreso para determinar si los fondos federales se gastan de manera eficiente y eficaz; investigar las denuncias de actividades ilegales; informar sobre el desempeño de programas y políticas del Gobierno; realizar análisis de políticas y esbozar opciones para la consideración del Congreso; y emitir resoluciones judiciales y opiniones en materia de licitaciones y normas de la agencia ***(U.S. Government Accountability Office)***.
Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores **INTOSAI**	La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es la organización central para la fiscalización pública exterior. Proporciona un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas Entidades de Fiscalización Superior en sus respectivos países. La INTOSAI es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC). Fue fundada en la República de Cuba, en el año de 1953 y actualmente cuenta con 190 miembros de pleno derecho y cuatro miembros asociados ***(International Organisation of Supreme Audit Institutions)***.

SIGLAS Y ABREVIATURAS

SNF	Sistema Nacional de Fiscalización
ASF	Auditoría Superior de la Federación
UEC-CVASF	Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación
TGS	Teoría General de Sistemas
CMH	Contaduría Mayor de Hacienda
TC	Tribunal de Cuentas
SFP	Secretaría de la Función Pública
HCDD	H. Cámara de Diputados
CP	Cuenta Pública
PGG	Presupuesto General de Gastos
GCMH	Glosa de la Contaduría Mayor de Hacienda
PAGF	Presupuesto Anual de Gastos de la Federación
CIHCDD	Comisión Inspectora de la H. Cámara de Diputados
CV-ASF	Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación
LFRCF	Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
EFS	Entidad de Fiscalización Superior
OGC	Órganos Gubernamentales de Control
COM.	Comisión
E.S.	Enfoque de Sistemas
OIC	Órgano Interno de Control
EFSL	Entidades de Fiscalización Superior Local

OCDE	Organismo para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
BM	Banco Mundial
GAO	*Government Accountability Office*
TFCA	Tribunal Federal de Cuentas Alemán
ANAO	Oficina de Auditoría Nacional Australiana
TIC	Tecnologías de Información y Comunicación
TCB	Tribunal de Cuentas de Brasil
ASOSAI	Organización Asiática de Entidades Fiscalizadoras Superiores
EUROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Superiores de Fiscalización
ASOFIS	Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental A.C.
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras

INTRODUCCIÓN

En México existen numerosos factores que obstaculizan la fiscalización adecuada de los recursos públicos, entre los que destaca la manera independiente, descoordinada y desvinculada en que las instituciones fiscalizadoras suelen desarrollar diversas actividades y funciones. En algunos casos la propia ley y normativa mexicana debilitan la revisión de la Cuenta Pública y los alcances de la auditoría gubernamental, debido, entre otras razones, a la falta de mecanismos eficaces que sancionen el uso inapropiado de los recursos públicos.

En 2009, la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación (UEC-CVASF) observó, mediante una revisión cuidadosa de la práctica fiscalizadora, la existencia de diversas problemáticas, las cuales se presentan a continuación:

- Los enfoques de fiscalización siguen detrás de los acontecimientos, situación que revela la carencia de una fiscalización preventiva efectiva.
- Los avances de la fiscalización son incapaces de enfrentar la corrupción sistémica.
- La fiscalización ha utilizado de manera limitada las tecnologías de la información.
- Se carece de una coordinación sistémica eficiente entre los órganos de fiscalización.

Teniendo este contexto como antecedente, en 2010 se estableció de manera formal la necesidad de crear un Sistema de Fiscalización Nacional (SNF) que proveyera soluciones a diversas cuestiones, como: la falta de homologación de normas de fiscalización y auditoría, la carencia de técnicas de auditoría estandarizadas, la inexistente coordinación entre las instituciones fiscalizadoras que permita la adopción de experiencias y métodos de trabajo que además de vanguardistas aseguren la calidad; la nula estandarización de planeación, recursos, plazos, costos,

capacitación, procedimientos; así como resultados desiguales entre una institución fiscalizadora del ámbito federal y las de los ámbitos estatal y local.

A partir de lo anterior, se ha planteado la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuáles son los atributos esenciales que debe tener el SNF para que se puedan integrar de manera efectiva sus integrantes?

Como resultado del método de investigación y de las técnicas e instrumentos aplicados como análisis documental, estudio comparado de países y análisis con base en la opinión de expertos, se encontró que existen nueve atributos esenciales (no limitativos) para la conformación del SNF, a saber:

1) **la autonomía**, que inexorablemente se encuentra vinculada con la independencia técnica, presupuestal y de gestión que los integrantes deben procurar fortalecer, tanto de manera interna como externa; también se refiere a criterios de imparcialidad en el ejercicio profesional que se complementa con sistemas de control integrales y con un proceso de selección riguroso del personal auditor.

2) La **comunicación** se constituye como un insumo esencial para la operación del sistema y ha resultado fundamental en los países revisados (Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos), ya que éles permite mantener relaciones efectivas y oportunas, promoviendo una interacción eficiente y en tiempo real.

3) La **evaluación-desempeño** es un atributo que no se puede desestimar, ya que servirá para conocer los resultados efectivos a través de una medición con rigurosidad técnica, que evalúe de manera integral al SNF, con diversas características como la objetividad, la confiabilidad y la

imparcialidad; es fundamental el desarrollo de macroindicadores para la evaluación integral y de algunos otros aspectos específicos para identificar oportunidades de mejora.

4) El **control de calidad-seguimiento** está referido a los aspectos más operativos (actividades, recursos, plazos, costos y resultados; es básico estandarizar procesos y procedimientos de las auditorías, y para ello se requiere la creación de un sistema de calificación de auditorías.

5) Las **buenas prácticas** están en permanente cambio, por ello, es prudente estar al día para conocer las innovaciones y principales actualizaciones en la materia. Por otro lado, es imprescindible contar con una planeación de largo plazo, pero no se puede obviar que cualquier recomendación u observación a la que no se le da un seguimiento puntual sea necesariamente trabajo perdido.

6) Los **procedimientos** deben detallar las actividades a seguir en un proceso; la guía de INTOSAI es la que debe servir de referente tomando en cuenta las características y situación particular (contexto) del lugar en el que se apliquen; un aspecto obligado es el uso intensivo de tecnologías, así como definir estrategias, metodologías, políticas y directrices para la planeación, programación y seguimiento de las actividades propias de la auditoría gubernamental.

7) La **normatividad** debe diseñarse desde una lógica preventiva y fortalecida, en lugar de una lógica meramente correctiva; asimismo debe dotar de las herramientas jurídicas necesarias para fiscalizar todas las operaciones, instituciones y acceso a la información, con el objetivo de revisar el uso de los recursos legales necesarios para fiscalizar todas las operaciones, instituciones y acceso a la información. La estructura meritocrática debe implantarse; mientras que las leyes secundarias requieren desarrollarse con especial cautela, ya que en éstas se van a establecer los

aspectos “finos” de la operación y el funcionamiento del SNF, como puede ser la integración de mecanismos adecuados para conformar los expedientes de responsabilidad y la aplicación de un marco integrado de control interno que sea vinculatorio para los entes públicos. La Ley General de Responsabilidades es inaplazable, al igual que el diseño de un sistema nacional sobre medición, prevención y mitigación de riesgos fiscales y de cumplimiento de metas en programas financiados con recursos públicos federales.

8) La **integración-coordinación** debe cuidar los límites de actuación y competencia de cada una de las instituciones fiscalizadoras que integran al SNF; es necesario elaborar un órgano colegiado que integre y elabore un calendario de trabajo y planeación compartida, que permita la asistencia técnica, el apoyo institucional y la coordinación entre los miembros, la cual debe operar bajo estructuras organizacionales, atribuciones y funciones similares. La calidad profesional del auditor debe complementarse con mayores cursos y capacitaciones buscando, en todo momento, incorporal un perfil multidisciplinario.

9) La **vinculación estratégica de los Entes de Fiscalización** es fundamental para que los integrantes del SNF mantengan un mecanismo de apoyo permanente, de cooperación y de labor conjunta entre los grupos de trabajo. Esta relación debe estar basada en un enfoque proactivo, para dar cumplimiento a los objetivos planteados; mientras que la vinculación debe fundamentarse en un diagnóstico de las capacidades administrativas e institucionales de cada uno de sus integrantes, para lo cual una hoja de ruta es inevitable. Finalmente, para generar auditores expertos en las áreas de gestión avanzada de la información, en análisis estadístico, con una base sólida en minería de datos, se requiere una capacitación y formación deseable.

La investigación que aquí se presenta está estructurada en seis partes. En la primera, el marco de referencia presenta una reseña histórica de la fiscalización en México, en la que se conceptualiza y se distingue de otros conceptos afines como la rendición de cuentas y la auditoría. Asimismo, se establecen los principales cambios normativos sobre la fiscalización superior, mediante la descripción de los aciertos y limitaciones de las leyes de fiscalización superior y se enlistan sus elementos y características en México.

En la segunda parte, se desarrolla el marco de la Teoría General de Sistemas (TGS), es decir, se describen las características que tiene un sistema, se profundiza e identifican los atributos de análisis y de coordinación que deben formar parte de los sistemas y se comentan las implicaciones y particularidades en las organizaciones. En la parte final del apartado se identifican las principales instituciones fiscalizadoras involucradas en el modelo actual.

En el tercer apartado, se desarrolla el planteamiento metodológico de la investigación. En el cuarto capítulo, se realiza un análisis comparado de los modelos de fiscalización de los cuatro países seleccionados, con base en una matriz de dimensiones-indicadores; posteriormente se examina el *score* obtenido y se presentan, además, las características de los principales modelos de fiscalización encontrados en el contexto internacional, entre los que destacan: el modelo de Auditoría Gubernamental representado por Estados Unidos y Australia, el modelo de Tribunales o Cortes de Cuentas representado por Brasil y el modelo Colegiado representado por Alemania. Es necesario señalar que una de las limitaciones centrales de esta investigación es su extensión y amplitud, ya que el análisis se ha centrado en revisar estos Entes de Fiscalización Superior Federal, los cuales representan a las instituciones fiscalizadoras más destacadas de su país y son, en última instancia, actores clave en la fiscalización sistémica coordinada.

En el capítulo quinto se presentan los resultados y análisis de la información con base en expertos, obtenida por medio de entrevistas semiestructuradas que permiten identificar los atributos esenciales del SNF. Finalmente, en el sexto apartado se presentan las conclusiones y en los anexos la versión en extenso de las entrevistas a los expertos.

Como lo ha señalado la Dra. Aimée Figueroa Neri, en el SNF aún hace falta identificar los atributos esenciales a través de una metodología científica, con la cual sea viable un impacto significativo en la magnitud y alcances de las auditorías, en sus resultados y en su efectividad; debido a que establece normas y pautas mínimas que garantizan una rigurosidad técnica que debe ser adoptada tanto por los auditores del más alto nivel como por los auditores de los ámbitos estatal y municipal.

Se plantea que al identificar y ejecutar los atributos esenciales para la coordinación del SNF, se incrementará la percepción positiva y la confianza ciudadana en sus instituciones. Finalmente, se espera que con la aprobación del SNF se presente una mejora sustancial en la revisión del gasto público derivado del trabajo coordinado de las instituciones fiscalizadoras de México.

CAPÍTULO 1

ANTECEDENTES Y MODELO ACTUAL DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO

1.1 ¿Qué es fiscalización?

Con el propósito de contar con elementos que actúen como guía dentro del proceso de investigación es necesario realizar la conceptualización correspondiente, misma que nos permitirá entender mejor a nuestro objeto de estudio. Para la conformación del marco referencial se realizó una revisión de manera general de la literatura actualizada y que da cuenta de los avances existentes en la materia que nos ocupa, enfatizando aquellos estudios que abordan el concepto de fiscalización.

Fiscalización es un término que se usa como sinónimo de rendición de cuentas (aunque no debería ser así), ya que la primera es un mecanismo para supervisar los actos de gobierno. En este sentido, la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF, 2009), en su artículo primero establece que:

> La fiscalización de la Cuenta Pública comprende la revisión de los ingresos, los egresos, incluyendo subsidios, transferencias y donativos, fondos, los gastos fiscales y la deuda pública; del manejo, la custodia y la aplicación de recursos públicos federales.

En contrataste, la rendición de cuentas de acuerdo con Schedler (2008, p. 13):

> Abarca de manera genérica tres maneras diferentes para prevenir y corregir abusos de poder: obliga al poder a abrirse a la inspección pública; lo fuerza a explicar y justificar sus actos, y lo supedita a la amenaza de sanciones.

Es decir, es un concepto más general que integra a la fiscalización. Por otro lado, ésta utiliza a las auditorías como herramientas para ser más efectiva y operativa; como bien lo señala Arellano (2012, pp. 38-39):

> La auditoría comenzó siendo un examen sistemático de los registros contables y estados financieros con el fin de verificar los hechos relativos a las operaciones de la empresa y sus resultados, en la actualidad su papel y técnicas se han ampliado para abarcar otros aspectos relevantes de la actividad organizacional.

En México, la fiscalización es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados y esto se encuentra estipulado en el marco normativo supremo, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), así como en la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF). Aunque esta labor es impensable sin un órgano técnico, éste normalmente adopta el nombre de Ente de Fiscalización Superior y para el caso mexicano, se conoce como Auditoría Superior de la Federación (ASF); entre sus principales funciones se encuentra: revisar la cuenta pública de los sujetos fiscalizados, elaborar informes con los resultados y hallazgos producidos por la revisión, determinar irregularidades o ilícitos, que se someten a consideración de la CV-ASF, quien se encarga de dar su aprobación, rechazo, resolución o sanciones (Guajardo, 2011, p. 14).

De acuerdo con el Instituto Mexicano de la Competitividad, en el documento: "¿Quién vigila al gasto público?", la fiscalización superior es básicamente "el escrutinio del gasto del gobierno", y señala que suele confundirse no sólo con el término "rendición de cuentas" —como se señaló previamente—, sino también con el de auditoría. Por ello profundiza en el término y señala que la fiscalización "es el conjunto de acciones que tienen por fin comprobar el efectivo apego de la actividad económico-financiera de los organismos que ejercen recursos públicos con legalidad, eficacia, eficiencia y economía" (IMCO, 2010, p. 127; Ríos y Pardinas, 2008, p. 3).

Para Fuentes (2013a, p. 9): "la fiscalización superior debe ser concebida como una actividad técnica que, en gran medida, se desenvuelve en la esfera de lo político", en este sentido, la relación con el Congreso supone una dualidad divergente, debido a que, por un lado, permite

contar con información oportuna y detallada considerada como relevante sobre el estado general del gobierno y de la administración pública, la cual se analiza y procesa para que los tomadores de decisiones (legisladores) puedan desempeñar su trabajo con información técnica y confiable; y, por otro lado, supone el riesgo de que el grado de injerencia política puede prevalecer sobre el trabajo técnico y aminorar su efectividad. De este modo, se presenta un doble desafío para la fiscalización para lograr un equilibrio óptimo entre estas posiciones contradictorias.

En una definición más amplia, Villanueva (2014, p. 28) refiere que fiscalización superior es "la etapa de vigilancia y evaluación del gasto público realizada por el poder legislativo, a través de una entidad encargada para ello, que comprende la planeación, el desempeño y los logros del uso de los recursos públicos". Esta definición supera la tradicional revisión y seguimiento del uso del dinero público, ya que supone la evaluación del cumplimiento de metas y resultados (denominados como logros por el autor) obtenidos por ese gasto ejecutado, lo que se constituye en opinión de Villanueva como un verdadero sistema de pesos y contrapesos.

Una conceptualización ligada con la anterior es la de Rivas y Ocampo (2010, p. 35), para quienes la fiscalización es:

> El proceso mediante el cual se lleva a cabo la revisión, inspección y evaluación exhaustiva de la gestión pública. Esta actividad es vital para comprobar si las entidades públicas o privadas que reciben recursos públicos los administran manejan y asignan conforme a lo establecido en las leyes, planes y programas vigentes.

Esta conceptualización destaca el hecho de que la revisión al gasto debe ser exhaustiva, es decir, técnicamente fuerte y apegada a la norma; pese a ello, es uno de los grandes desafíos que aún están pendientes en la práctica, ya que el tradicional seguimiento al recurso ejercido demanda no sólo su correcta aplicación, sino el impacto que tiene en la gestión pública y en los efectos que este gasto público provoca. Ya no basta con verificar la aplicación del recurso, la sociedad

demanda que este dinero provoque un efecto multiplicador y genere externalidades positivas que mitiguen la pobreza, mejoren la calidad de los programas y políticas gubernamentales, e incentiven el buen desempeño de los entes y dependencias administrativas en todas aquellas problemáticas que aquejan y provocan malestar al ciudadano. Como se observa, esto es un desafío mayor que demanda una coordinación y trabajo conjunto de las instituciones de fiscalización que realizan actividades de auditoría gubernamental por lo que es necesario contar con una red articulada y sistemática.

Una vez que se ha precisado el concepto de fiscalización, a continuación se desarrolla una **una breve reseña histórica de los factores** que han dado pauta a lo que hoy se concibe como fiscalización y rendición de cuentas.

1.2 Reseña histórica de la fiscalización en México

El proceso de fiscalización no es un tema reciente, son varios siglos acumulados en los que se han dado cambios significativos en el proceso e instituciones que se han encargado de la fiscalización del erario público. En México, el origen formal del proceso de fiscalización se remonta a la época prehispánica, y aunque no es la principal pretensión de este estudio desarrollar y analizar la evolución que ha tenido a lo largo del tiempo, es pertinente hacer una revisión, para contar con un fundamento del tema, objeto de estudio de este documento.

Los autores (Figueroa 2008b; Manjarrez, 2008) han descrito cronológicamente la evolución y los antecedentes históricos de la fiscalización y la rendición de cuentas en México, a manera de síntesis. En la siguiente tabla, se presentan los puntos más relevantes:

Tabla 1. Evolución de la fiscalización superior en México.

Antecedentes históricos de la fiscalización en México.
▪ El origen de la fiscalización y rendición de cuentas en México se da en la época prehispánica, en el valle de Anáhuac, durante el dominio azteca.
▪ En 1524, se establece el Tribunal de Cuentas en la Nueva España, hecho que para los autores constituye el antecedente más remoto y directo de la Auditoría Superior de la Federación.
▪ En febrero de 1605, se advierten los antecedentes de la normatividad de control y la obligación de la declaración patrimonial por parte de los servidores públicos.
▪ En 1824, se publicó el decreto que permitió la sustitución del Tribunal de Cuentas por la Contaduría Mayor de Hacienda con la misión de efectuar la glosa de la contabilidad de los ramos de Hacienda y Crédito Público.
▪ En mayo de 1826, se expidió un decreto sobre la memoria del ministro de Hacienda, que determinaba cómo se habría de presentar el Presupuesto General de Gastos y la Cuenta Pública del año anterior, así como las características de glosa de la Contaduría Mayor.
▪ En 1836, se creó la Comisión Inspectora de la Cámara de Diputados.
▪ En febrero de 1857, a través del artículo 72 de la carta magna, se facultó al Congreso a aprobar el Presupuesto Anual de los Gastos de la Federación.
▪ En mayo de 1862, el presidente Juárez expidió un decreto en el que se solicitó a la Secretaría del Despacho, a oficinas, corporaciones y particulares responsables; las noticias, instrucciones o expedientes necesarios para la labor de fiscalización de la Contaduría.
▪ En 1896, durante el gobierno del general Porfirio Díaz, se expidió la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, la cual organizaba a la Contaduría en sus aspectos fundamentales.
▪ En la Constitución de 1917, se ratificó a la Contaduría como la entidad legislativa responsable de supervisar los gastos públicos.
▪ En 1918, se expidió la Ley Orgánica del Departamento de Contraloría del Poder Ejecutivo de la Federación.
▪ En 1934, la nueva Ley de Secretarías y Departamentos de Estado suprimió el Departamento de Contraloría.
▪ En 1937, se publicó el decreto relativo a la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda en la que se encomendaron las atribuciones de revisión, glosa, fiscalización y finiquitos.
▪ En 1978, la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda estableció la eliminación de finiquitos y la faculta para la práctica de auditorías.

- En 1999, la reforma constitucional fortaleció la fiscalización del Poder Legislativo, al dotar a la Contaduría Mayor de Hacienda de autonomía técnica y de gestión, facultándola para fincar responsabilidades resarcitorias, brindándole mayor capacidad para efectuar las revisiones y le permitió tener reserva en su actuación.
- En diciembre de 2000, fue aprobada la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, con la cual se creó a la ASF, a la que se dotó de nuevas atribuciones, así como un reglamento interior.

Fuente: elaboración propia con información de: (Figueroa, A. 2008a; Manjarrez, J. 2008).

El proceso histórico de la fiscalización en nuestro país tiene una prolongada tradición, por lo que el esquema desarrollado sirve como preámbulo para entender el funcionamiento actual de la fiscalización y como base para conceptualizarla.

1.3 Principales cambios normativos sobre la fiscalización superior

El análisis del marco normativo que regula el funcionamiento y operación de las instituciones de fiscalización en México, así como la evaluación continua del desempeño de las leyes de la Federación y la que existe en los estados del país, son un aspecto sustancial para identificar los atributos esenciales para la coordinación del SNF.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), Sección III, art. 73 párrafo XXIV, faculta al Congreso 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.

Es importante destacar que la ley faculta a la ASF a fiscalizar los recursos federales que ejerzan los estados y los municipios, así como a las personas físicas y morales (pública/privada), fideicomisos, mandatos y fondos sin perjuicio en la competencia de otras autoridades; aunque no

queda claro cómo habrá de darse esa coordinación o los canales de información y comunicación apropiados para evitar esa duplicidad de competencias.

De acuerdo con la CPEUM, Sección V, art. 79 párrafo IV:

> Los Poderes de la Unión, las entidades federativas y las demás entidades fiscalizadas facilitarán los auxilios que requiera la entidad de fiscalización superior de la Federación para el ejercicio de sus funciones […] deberán proporcionar la información y documentación que solicite la entidad de fiscalización superior de la Federación, de conformidad con los procedimientos establecidos en las leyes y sin perjuicio de la competencia de otras autoridades.

Este fragmento constitucional es particularmente importante, ya que señala y promociona la coordinación entre los entes fiscalizados y la ASF. Asimismo, establece que los Poderes de la Unión, las entidades federativas y todos los demás entes fiscalizados deberán proporcionar los **auxilios correspondientes** para que el ente de fiscalización superior realice sus funciones (no establece ninguna restricción o ente que pudiera permanecer ajeno a este mandato), así como de la entrega de información y de los documentos que estime pertinentes, sin que esto afecte la competencia de otras autoridades.

Como se observa, este artículo requiere una adición que establezca de forma expresa la coordinación entre los entes y órganos de fiscalización con la ASF, puesto que en ninguna parte del artículo se menciona que deba existir una coordinación y se señala el término "auxilios correspondientes", que desde la perspectiva de la presente tesis, resulta ambigua y difusa. La base para el SNF debería estar establecida en este artículo. Esto se confirma, al leer el artículo 116 sección II:

> 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 […] la función de fiscalización se desarrollará conforme a los principios de legalidad, imparcialidad y confiabilidad.

La ley contempla que cada estado tendrá una entidad de fiscalización local, que contará con autonomía técnica y de gestión, y los principios con los cuales realizan su función (legalidad, imparcialidad y confiabilidad) son los mismos con los que funciona la ASF. En el artículo 79 de la CPEUM, se establece que la primacía en materia de fiscalización lo tiene el ente de fiscalización superior. Un estudio que está pendiente por efectuar, es el referente al análisis de la legislación de fiscalización superior en cada entidad federativa[1], que dé continuidad al realizado de 2000 a 2009 por la Dra. Figueroa, pues la coordinación y el establecimiento de un SNF, demanda una base mínima común de actuación.

Por otra parte, también es necesario consultar la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, pues en ella se observan diversos aspectos que pueden servir de base para el establecimiento de mecanismos de coordinación entre los Entes de Fiscalización Superior. En el marco jurídico ya existen aspectos que pueden coadyuvar a que la coordinación del SNF se materialice a través de la concertación de convenios, estableciendo elementos básicos de coordinación y el intercambio de información en el proceso de fiscalización. Para tal efecto, en la ley referida se plantea lo siguiente:

De acuerdo con la LFRC, título primero, capítulo 1, art. 4:

> La fiscalización de la Cuenta Pública que realiza la Auditoría Superior de la Federación se lleva a cabo de manera posterior […]; tiene carácter externo y por lo tanto se efectúa de manera independiente y autónoma de cualquier otra forma de control o fiscalización que realicen las instancias de control competentes.

[1] Para ahondar más en el tema, confróntese el texto de la Figueroa, (2009a) Lecciones aprendidas y oportunidades perdidas. En A. Figueroa (Coord.), "*Buenas, malas o raras. Las leyes mexicanas de fiscalización superior (2000-2009)*". Auditoría Superior de la Federación: México, pp. 145-149.

En este artículo, a la ASF se le dota de una de sus principales características "el carácter externo" que fortalece sus procesos de fiscalización y de control interno. No es una duplicidad de funciones, pues de manera independiente el Ente de Fiscalización Superior decide cómo hacer la revisión y en el hipotético caso de que se revisara lo mismo que el órgano de control interno, los hallazgos y conclusiones pueden ser distintos, debido a que una de las características principales de los entes de fiscalización superior es su alto grado de *expertise*, que puede encontrar y presentar resultados distintos a los encontrados por parte del órgano de control interno. Por eso, más allá de vulnerar atribuciones o ámbitos de competencia, se da un proceso de evaluación complementario y riguroso, complementado con una metodología sólida cuyos criterios relativos a la ejecución de auditorías se publican en el Diario Oficial de la Federación, por parte de la ASF, aunque en un sentido más estricto, practicar dos revisiones al mismo ente, puede ser menos efectivo que si se realiza una sola de manera coordinada.

En relación con la LFRC, título primero, capítulo 1, artículo 15, fracción IV para la fiscalización de la Cuenta Pública, la ASF tendrá las siguientes atribuciones:

> Evaluar el cumplimiento final de los objetivos y metas fijados en los programas federales, conforme a los indicadores estratégicos y de gestión establecidos en el Presupuesto de Egresos y tomando en cuenta el Plan Nacional de Desarrollo, los planes sectoriales, los planes regionales, los programas operativos anuales, los programas de las entidades fiscalizadas, entre otros, a efecto de verificar el desempeño de los mismos […] **lo anterior, con independencia de las atribuciones similares que tengan otras instancias.**

El aspecto más importante es que la ASF tiene la atribución de desempeñar funciones que pudieran parecer exclusivas de otros órganos de control o entidades de fiscalización, sin que esto afecte las atribuciones de otras instancias. Lo importante es considerar a la ASF como uno de los actores centrales dentro de la coordinación que debe establecerse al interior del SNF.

Esto se refuerza con la fracción XI del mismo artículo, pues la ASF está facultada para fiscalizar:

> Los recursos públicos federales que las entidades fiscalizadas de la Federación, hayan otorgado con cargo a su presupuesto a entidades federativas, demarcaciones territoriales del Distrito Federal, municipios, fideicomisos, fondos, mandatos o, cualquier otra figura análoga, personas físicas o morales, públicas o privadas, cualesquiera que sean sus fines y destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado.

Entonces los recursos federales deben ser fiscalizados por la ASF (principalmente), sin importar la demarcación territorial, el poder de la Unión, municipio o entidad que lo ejerza; sin embargo, uno de los problemas más graves es que la Auditoría no puede fiscalizar todos los recursos, pues para el caso de México y de acuerdo con el Informe "Datos básicos del Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012" (CVASF-UEC, 2014), son 338 entes que están sujetos a fiscalización, dentro de los que se encuentran las 32 entidades federativas, las cámaras de Diputados y de Senadores dentro del Poder Legislativo; mientras que en el Poder Judicial son cuatro los entes sujetos de fiscalización, y 295 en el Poder Ejecutivo, dividido en Dependencias, Entidades Coordinadas Sectorialmente, Entidades no Coordinadas Sectorialmente, Órganos Desconcentrados y Órganos Autónomos. Es por ello que surge la necesidad de establecer una coordinación y comunicación efectiva de los diferentes órganos y entidades de fiscalización para fortalecer la tarea de vigilancia y revisión de los recursos públicos. La ley ya hace referencia a la coordinación de manera indirecta, como se observa en las siguientes líneas:

En la fracción XIX se establece lo siguiente:

> **Concertar y celebrar, en los casos que estime necesario, convenios** con los gobiernos de las entidades federativas, legislaturas locales, la Asamblea Legislativa del Distrito Federal y las entidades de fiscalización superior correspondientes, **con el propósito de apoyar y**

hacer más eficiente la fiscalización superior, sin detrimento de su facultad fiscalizadora, la que podrá ejercer de manera directa.

Este es un elemento importante para promover el desarrollo y el diseño coordinado del SNF, con base en la adecuada identificación de los atributos esenciales, pues la ley ya contempla que el ente de fiscalización superior puede participar de manera complementaria en el proceso de fiscalización para hacerlo más eficiente; la celebración de convenios es, como se observa, una atribución que se debe fortalecer, así como ocurre en otros países en los que existe intercambio de información y se comparten las buenas prácticas que cada uno desarrolla, con una planeación conjunta. El ideal es que los servidores públicos de los órganos y entidades de fiscalización tengan un alto nivel académico y una sólida experiencia en la materia y, a través de esto, se promueva el intercambio de experiencia, se permita el abordaje y la revisión integral para evitar la duplicidad, además de brindar calidad al proceso de fiscalización y homogeneizar el uso de normas profesionales en su actuación. En la misma línea argumentativa:

El artículo 20, señala que:

> Cuando conforme a esta Ley, las instancias de control competentes deban colaborar con la Auditoría Superior de la Federación en lo que concierne a la revisión de la Cuenta Pública, **deberá establecerse una coordinación entre ambos** a fin de garantizar el debido intercambio de información que al efecto se requiera, y otorgar las facilidades que permitan a los auditores llevar a cabo el ejercicio de sus funciones.

Por ley, las instancias de control deben colaborar con el ente de fiscalización superior, aunque esto ha tenido en la práctica diversas limitaciones; por ello, se debe promover una coordinación que permita el intercambio de la información, el establecimiento de metas y objetivos comunes, la interacción y adopción de metodología y procedimientos de trabajo, buscando en todo momento, oportunidades de cooperación y apoyo en las áreas endebles para que

sean fortalecidas, a través del intercambio de ideas, experiencias y capacitación, promoviendo la estandarización de los procesos y procedimientos de revisión y auditoría. Todo esto facilitará la práctica de auditorías de manera conjunta y establecerá una red permanente de comunicación y apoyo recíproco.

El artículo 38, señala que:

> **La ASF puede celebrar convenios de coordinación con las entidades de fiscalización superior de los congresos estatales y con la Asamblea Legislativa del D.F.** para que revisen el 50% de los recursos federales que sean administrados o ejercidos por los Estados, los municipios, las delegaciones del D.F.

Aunque la ASF establece los lineamientos para la presentación de informes, la manera en que se deben presentar los resultados, dictámenes y procedimientos de auditoría, con la inclusión de un apartado en el que se presenta el cumplimiento de metas y objetivos y la verificación en la consistencia de las cifras; aún son criterios que no se han homologado para todos los entes de fiscalización del país, puesto que al no ser de uso obligatorio, su aplicación se realiza de manera discrecional, lo que limita la uniformidad en todos los procesos, informes y métodos. Por ello es necesario que la ley señale la obligatoriedad para que sea de uso general en todos los entes de fiscalización.

Como se observa, el marco jurídico nacional ya contempla los elementos que pueden funcionar como base para la creación del SNF: el intercambio de información, el establecimiento de mecanismos de coordinación y convenios que ayuden en la labor de fiscalización en situaciones que así lo demanden, entre otros. Sin embargo, ante la carencia de la coordinación (y del conocimiento de sus atributos esenciales) que establezca la forma en que debe operar el SNF y las características internas con las que debe ser constituido, es conveniente señalar que lo expuesto

hasta ahora es insuficiente y lo establecido en la ley se debe fortalecer en la práctica. Por tales motivos, en este trabajo se propone definir un rumbo que dé certeza para conocer los atributos esenciales (objeto central de este estudio) para la coordinación del SNF.

1.4 Aciertos y límites de las Leyes de Fiscalización Superior en México

En cuanto al proceso de coordinación existente entre los distintos órganos y entidades de fiscalización, puede surgir un debate sobre la vulneración del ámbito de competencias y la intromisión entre niveles de gobierno (en cuanto a la fiscalización de los recursos públicos de la federación, ejercidos por los diferentes estados y municipios). En este sentido, existen ya pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) a favor de la fiscalización de los fondos federales de manera concurrente, tanto por la ASF como por las legislaturas de los estados, pues para la SCJN, el artículo 79 de la CPEUM, no debe interpretarse que el ente de fiscalización superior de la Federación es la única entidad competente para la revisión de los recursos federales, reconociendo el papel desempeñado por otras instituciones que practican auditoría gubernamental.

La misma resolución de la SCJN señala que esa misma concurrencia puede operar para el ámbito municipal, pues la ASF y los órganos de auditoría local, pueden revisar los fondos federales de manera armónica y se puede lograr una **fiscalización concurrente**. Este es el principio básico del intercambio de información y coordinación que debe existir en los distintos entes de fiscalización, pues por ley no existe ningún impedimento para que se lleve a cabo (aspecto clave en el desarrollo de la coordinación del SNF).

En el pasado, cada órgano y entidad de fiscalización superior ha estructurado y diseñado sus sistemas de revisión y fiscalización bajo el argumento de su independencia y autonomía, esto

ha propiciado que cada entidad utilice el marco normativo de manera distinta conforme a sus características particulares. Entonces, uno de los principales retos en la identificación de los atributos esenciales radica en compatibilizar el marco normativo, estandarizar las normas de actuación estableciendo límites y competencias para cada entidad, con el fin de evitar omisiones o duplicidades; no obstante, se debe reconocer plenamente el objetivo y naturaleza de cada una para fortalecer el marco normativo y lograr, con ello, una certeza jurídica del propio sistema, identificando "quién debe hacer qué", para favorecer la corresponsabilidad entre los involucrados.

Es cierto que en muchos estados del país, se han modificado y reformado las leyes con la intención de contar con instituciones fiscalizadoras modernas; pese a ello, los cambios han sido heterogéneos y no todos los estados presentan actualización en sus marcos normativos, lo que dificulta la tarea de desarrollar un SNF, pues uno de los principales retos consiste en homologar las leyes y tener una base común que permita su efectivo funcionamiento. Sobre el tema refiere Cejudo (2009, p. 62) que "la legislación vigente en materia de fiscalización no garantiza en todos los estados la autonomía de los órganos de fiscalización locales en cada entidad, ni provee de reglamentos internos que den certeza a su actuación". De este modo, se observa que la legislación y los cambios al marco normativo son fundamentales, pero la efectividad de una institución de fiscalización no depende únicamente de esta variable para lograr la mejora del ente; se requieren otros elementos que complementen este aspecto y permitan incidir en un trabajo más efectivo al que han venido realizando.

En esta investigación no se hace un análisis comparativo extensivo sobre las leyes de fiscalización en cada una de las entidades federativas, pues ya existe literatura que hace una adecuada revisión sobre esa temática, destacando dos documentos que han abordado a profundidad este aspecto: "Estudio Comparado de la Legislación Sobre Fiscalización Superior en

México y las Entidades Federativas" publicado en enero 2007 por parte de la UEC-CVASF; y "Buenas, malas o raras. Las leyes mexicanas de fiscalización superior (2000-2009)" de la Dra. Aimée Figueroa Neri. Cabe señalar que si bien estos documentos son el principal insumo de información y no tiene ningún sentido abordar una temática suficientemente desarrollada, lo conveniente es mencionar que existen algunos avances y reformas, pero aún son diversos los retos y desafíos pendientes en las leyes, por lo que se debe fortalecer el marco legal y normativo vinculado con la fiscalización.

1.5 El modelo actual de fiscalización en México

Para Michel (2009, p. 25) los cambios institucionales que se han llevado a cabo no sólo en México, sino a nivel internacional, han generado la expectativa de que existen entes fiscalizadores fuertes, independientes y con sólidos marcos jurídicos; en consecuencia, estos cambios institucionales provocarían menor corrupción y mayor confianza en las instituciones. Sin embargo, a pesar de los avances significativos, los efectos esperados de la fiscalización han resultado insuficientes y la ciudadanía considera que se están generando crisis recurrentes, un desperdicio de recursos públicos, corrupción sistemática, fallas preocupantes en supervisión y regulación financiera, además de políticas públicas erráticas.

La fiscalización ha pasado por un proceso de cambios y reformas graduales, a continuación se presenta (en la tabla 2) esa evolución:

Tabla 2. Transición y cambio en los modelos de Fiscalización Superior en México.

Fiscalización Tradicional	Fiscalización en Transición	Fiscalización Moderna
Combate a la corrupción	Combate a la corrupción	Combate a la corrupción
Rendición de cuentas	Rendición de cuentas	Rendición de cuentas
Transparencia	Transparencia	Transparencia
	Efectividad, eficiencia y economía	Efectividad, eficiencia y economía
	Implantación de mejoras a la práctica gubernamental	Institucionalización de la implantación de mejoras a la práctica gubernamental ▪ Evaluar riesgos ▪ Identificar tendencias socioeconómicas ▪ Priorizar temas estratégicos ▪ Evaluar impactos estructurales de los programas

Fuente: Michel, R. (2009).

Subsiste un problema central en la fiscalización moderna y es que, a pesar de los cambios que se han suscitado desde el enfoque tradicional hasta el moderno, hoy en día no existe una actitud propositiva que aporte algo más que los tradicionales señalamientos, observaciones, y hallazgos, puesto que se proponen cambios y mejoras con base en los resultados obtenidos, que posteriormente se convierten en insumos para los tomadores de decisiones.

En este sentido, puede afirmarse que la fiscalización tradicional ha cumplido un papel relevante, pues ha establecido las reglas básicas de contabilidad que dirigen a las revisiones y auditorías actuales de los programas que ejecutan el gasto público. La fiscalización moderna y los entes que la representan han establecido un programa de trabajo, fundamentado en los siguientes lineamientos: se busca cumplir las tareas básicas de la fiscalización (combate a la corrupción, transparencia y rendición efectiva de cuentas), se fortalecen las auditorías de amplio alcance

(desempeño e integrales), se pretende desarrollar la capacidad para identificar cambios económicos y sociales de carácter estructural, elaborar un sistema de análisis y mitigación de riesgos para evaluar las políticas y los programas gubernamentales, evaluar el desempeño global y sectorial de los programas y de las políticas públicas, y diseñar una estructura organizacional eficiente sin perder de vista lo local, todo bajo un enfoque de alta especialización.

En la actualidad, los esquemas tradicionales de auditoría han quedado desfasados y esto se ha visto agravado por la falta de coordinación que se articule como parte de un sistema de fiscalización con alcance nacional e incluso internacional, y tal como sucedía en el pasado, las lagunas contables y legales son fuente de múltiples vicios en la formulación de las observaciones y recomendaciones que emiten las instituciones fiscalizadoras, lo que causa una sistemática impunidad, pues al no existir sanciones claras, los ejecutores del gasto no encuentran desincentivos para aminorar el dispendio y el derroche de recursos del gasto público. Esto no es parte de una invención infundada, en la figura anterior se observa que la fiscalización moderna debe permitir evaluar riesgos, priorizar temas estratégicos, identificar tendencias socioeconómicas, y evaluar impactos estructurales de programas, situación incipiente en la realidad actual de México.

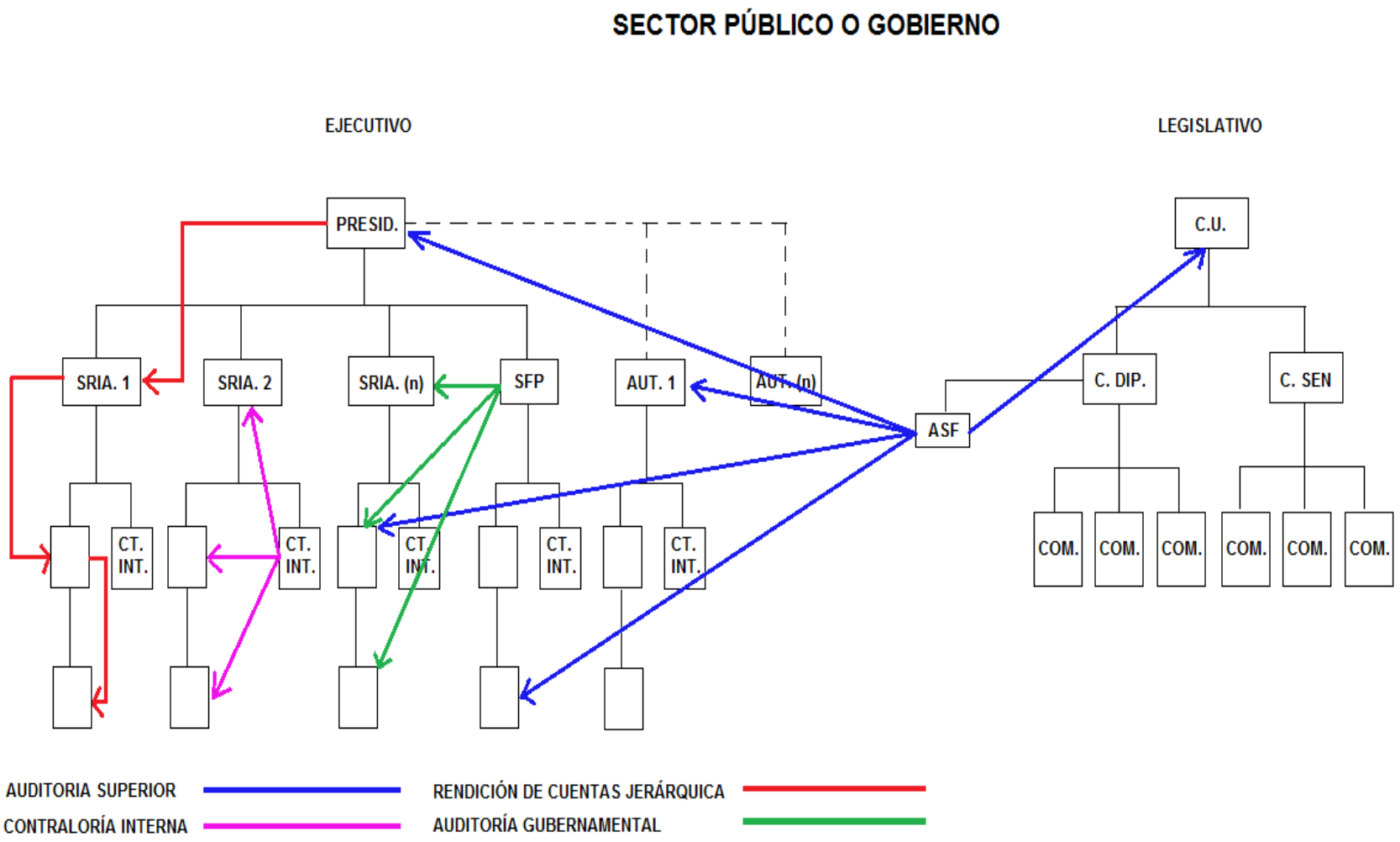
Es tiempo de dejar atrás a la fiscalización (entendida desde una visión muy limitada) que únicamente evidencia el error, pero no ofrece ninguna solución o acompañamiento para su corrección. Si bien es cierto, en años recientes se han logrado importantes avances en materia de normatividad y control, actualmente no existe un programa o sistema que coordine los esfuerzos en materia de fiscalización para todas las Entidades de Fiscalización Superior y las instituciones gubernamentales de control en los distintos niveles de gobierno.

Aún subsisten diversos retos que las instituciones de fiscalización deben afrontar, entre ellos se encuentran los siguientes: existe una desvinculación entre las distintos instituciones fiscalizadoras, la cual da paso a que la labor de fiscalización tenga un alcance limitado debido a la falta de coordinación; esto se complica ya que existe heterogeneidad en las normas, en la metodología de las auditorías y en los procedimientos. No existe un mecanismo de evaluación para los entes de fiscalización que permita conocer los aspectos que se deben fortalecer o cuáles pueden ser tomados como referentes para establecer buenas prácticas para los demás. Asimismo, los mecanismos de coordinación son limitados y la información que se comparte es escasa, los procedimientos y metodologías de trabajo no son compartidos, no se observan elementos estratégicos vinculantes ni una red efectiva de comunicación; la autonomía es desigual, el control de calidad es deficiente, el intercambio de experiencias y conocimientos es casi nulo. Todo genera la necesidad de conocer los atributos esenciales que deben servir de base para la coordinación del SNF, el cual debe proponerse mediante una metodología adecuada y mixta (estudio comparado de casos y opinión con base en expertos).

Un aspecto esencial que ha sido subestimado en el modelo de fiscalización mexicano es la participación ciudadana en la fiscalización y en el proceso de rendición de cuentas, la cual debe ser incorporada y considerado como un elemento clave del diseño del SNF; como lo ha señalado Ackerman (2004, p. 59): “El primer paso para los reformadores del gobierno que buscan construir co-gobierno para la rendición de cuentas debería estar basado en la confianza y la participación activa de los actores sociales desde el inicio del proceso”. El SNF demanda, entonces, una participación activa y proactiva de la sociedad, que debe ser impulsada por las instituciones fiscalizadoras de todos los ámbitos y niveles de gobierno, quienes cuentan con la ventaja de poseer un fuerte peso moral reconocido por la sociedad.

En el siguiente diagrama se observa que actualmente existe una rendición de cuentas en la que la fiscalización ocurre de manera fragmentada y aislada, con una débil coordinación, es decir, no existen vínculos fuertes que permitan establecer la interacción entre las instituciones fiscalizadoras; cada una realiza su actividad sin correspondencia con las demás, y si bien es cierto que en el ámbito federal se han dado importantes avances, sus actividades y funciones se encuentran **desarticuladas,** lo que provoca una política fiscal acéfala, limitada y con actividades carentes de valor agregado, enviando la señal a la sociedad de inefectividad y dispendio superfluo de los recursos que se dan a las instituciones fiscalizadoras por su bajo impacto. En el siguiente diagrama, se presenta el modelo tradicional de rendición de cuentas y fiscalización del ámbito federal.

Diagrama 1. Modelo tradicional de rendición de cuentas y fiscalización en México.



Fuente: elaboración propia con información del Banco Mundial.

1.6 La fragmentación institucional en materia de fiscalización

En las últimas tres décadas, en México se han observado transformaciones institucionales relevantes en materia de fiscalización y, sin embargo, no se observa un cambio sistémico coordinado que tome en cuenta a todas las instituciones fiscalizadoras, lo que hace suponer que existe una debilidad institucional porque desarrollan sus funciones de manera fragmentada. En opinión de Ríos y Cejudo (2009, p. 6):

> Los procesos de rendición de cuentas, las instituciones y los actores asociados no siempre se complementan en un círculo virtuoso. Puede suceder que en vez de fortalecerse mutuamente se estorben generando una fragmentación tal, que cada proceso funcione con una lógica propia y esté débilmente vinculado con los demás.

Para Ugalde (2002a, p. 23), cuando se tiene un diseño institucional deficiente, controlar el abuso del poder y llamar a cuentas a los gobernantes resulta demasiado oneroso. Dicho autor establece que la sociedad debe invertir fuertes cantidades de recursos en instancias muchas veces burocráticas y entonces se crea una cadena viciosa: el vigilante tiene que ser vigilado y se crean eslabones amplios en una burocracia voraz que demanda presupuestos altos.

Por los motivos mencionados, se plantea que no se requieren más estructuras e instituciones, sino más bien lograr que las actuales retribuyan y cumplan su cometido para sancionar las malas prácticas y eficientar el ejercicio del gasto, alcanzando así un impacto real en la vida de los ciudadanos.

Este diagnóstico aplica para la rendición de cuentas y la fiscalización y no es exclusivo del ámbito federal, ya que en los ámbitos estatal y municipal[2] la situación no sólo se replica sino

[2] Diversos autores han hecho un profundo análisis sobre los retos y desafíos que subsisten en los ámbitos estatal y municipal. Para más información confróntese a Rivas (2014), Ríos y Romero (2011), Cejudo y Ríos (2010), Instituto

que se agudiza. Además el fenómeno no es exclusivo del Poder Ejecutivo, tal como plantean Casar, Marvan y Puente (2010, pp. 366-367), en el legislativo *"*la práctica parlamentaria se rige por mecanismos que propician la irresponsabilidad y aíslan al Poder Legislativo de la sociedad". Lo mismo ocurre con el Poder Judicial, por ello la apremiante urgencia de aportar atributos esenciales para el desarrollo del SNF. Esta idea se refuerza con lo dicho por Ríos y Romero (2011, p. 39), quienes mencionan que "en ninguno de los tres poderes de gobierno hay manera de vincular responsabilidades institucionales con resultados concretos".

La consecuencia más evidente de este mal funcionamiento es la gran desconfianza en las instituciones por parte de la sociedad y la desvinculación con la ciudadanía que no observa ningún beneficio tangible y sólo representa una erogación de recursos sin resultados efectivos de la cual es posible prescindir con la consecuente desaparición de la institución auditora.

La Red por la Rendición de Cuentas plantea diversas acciones a considerar para incrementar la credibilidad en las instituciones. Para el desarrollo de la coordinación del SNF, se han considerado las siguientes: a) instituciones con responsabilidades claramente definidas y con la capacidad para llevarlas a cabo, b) armonía en la actuación de las instituciones involucradas, y c) correspondencia entre los mecanismos de rendición de cuentas de la Federación, los estados y municipios. Estos tres elementos son básicos para lo que se va a presentar en los siguientes capítulos, por lo que deben tenerse presentes.

Mexicano de la Competitividad (2010), Ríos y Cejudo (2009), Figueroa (2009a), Cejudo (2009), García (2009), Morales (2009), Figueroa (2008a) y Ríos y Pardinas (2008).

CAPÍTULO 2

ANÁLISIS DE SISTEMAS EN EL CONTEXTO DE LA FISCALIZACIÓN

2.1 La teoría y el análisis de sistemas

Las instituciones y las organizaciones forman parte de un entramado complejo, en el que se da un intercambio tanto al interior como al exterior a través de operaciones: "la unión de distintas operaciones es lo que da lugar a los sistemas" (Luhmann, 1998, p. 194). Arnold y Osorio (1998, p. 40) establecen que la Teoría General de Sistemas (TGS)[3] se presenta como una forma sistemática y científica de aproximación a la realidad, caracterizada por una perspectiva holística e integradora que puede ser entendida como un enfoque que permite abordar fenómenos complejos.

La Teoría General de Sistemas y su enfoque son utilizados para el "arreglo de estructuras teóricas en una jerarquía de complejidades que correspondan a las complejidades de los (individuos) de varias disciplinas y de factores estáticos a más dinámicos". Para contar con un concepto más integrador, podemos decir que un sistema es un conjunto de diversos elementos que están vinculados con conexiones fuertes y débiles, en el que los cambios en una de las partes influyen en las demás, pues todos los elementos forman parte de una unidad que se mantiene delimitada del ambiente externo.

La Teoría General de Sistemas pretende proporcionar una categoría analítica fundamental (analizar/dividir/separar), una terminología (lenguaje común) para describir las características sistémicas (entrada/proceso/salida) y un modelo independiente del contenido que facilite la

[3] A través de esta teoría se desarrolla el análisis de sistemas.

transferencia entre campos. Busca desarrollar modelos teóricos en campos que carecen de ellos y promover la unidad de la ciencia a través de principios conceptuales y metodológicos.

Bertalanffy (2006) —a quien se considera como uno de los autores de frontera en la temática— refiere que el concepto ha invadido todos los campos de la ciencia y el pensamiento, básicamente el análisis de sistemas implica el abordaje de un fenómeno desde una multiplicidad de aristas y conocimientos para resolver un problema; estos últimos, en ocasiones, tienden a ser demasiado complejos e implica soluciones de la misma magnitud.

Bolaños (2010, pp. 122-123) considera que la TGS destacó la necesidad de estudiar las totalidades, definidas como sistemas compuestos de partes o "subsistemas" que se encuentran interrelacionados entre sí y que no están aisladas, es decir, que interactúan con el medio externo y a pesar de su amplitud. Cada uno mantiene un orden lógico que vincula su existencia y fines con unos más generales. En la misma línea argumentativa y respecto a la utilidad del uso de la TGS y el Enfoque de Sistemas Velasco (1987, p. 16) señala que: "Estas nuevas formas de pensar conciben a la acción administrativa como una labor de análisis y decisión además de que consideran a la organización como un gran todo e interactuando con un medio ambiente dinámico y complejo".

El enfoque sistémico es un método de análisis que puede ser aplicado a cualquier estructura cuyas partes se encuentren conformadas por subsistemas y microsistemas, y que posean ocho elementos que a continuación se describen:

- Elemento 1 "Entrada". Insumos destinados a ser transformados por el proceso en productos (recursos materiales, técnicos, financieros, información, entre otros).

- Elemento 2 “Proceso”. Actividades de transformación que intercambian insumos en resultados predefinidos (políticas, estrategias, tácticas).
- Elemento 3 “Salida”. Producto predefinido y razón de ser del sistema (objetivos o resultados cumplidos). Puede entenderse mejor al dar respuesta a la pregunta “¿qué quiero?”
- Elemento 4 “Continuum”. Disturbios del ambiente externo (factores del ambiente que desestabilizan el equilibrio del sistema).
- Elemento 5 “Disturbios Internos”. Factores entrópicos (problemas internos que desequilibran al sistema).
- Elemento 6 “Medición”. La medición se efectúa a través de reportes o informes que miden los indicadores clave sobre el equilibrio del sistema (esta es la razón de ser de los indicadores).
- Elemento 7 “Evaluación”. Considerada como un punto de ajuste, permite realizar una comparación entre el indicador medido y la meta.
- Elemento 8 “Control”. Acciones de contingencia para responder a los desequilibrios del sistema.

Por su parte, Luhmann (1998) explica que al emplear el análisis sistémico se debe tomar en cuenta la diferencia entre sistema y entorno, pues éste es el que establece los límites de aquél y es condición para su propia existencia. Si bien es cierto que los sistemas operan con una lógica y estructura interna propias, éstos no se encuentran totalmente ajenos al exterior o con otros sistemas.

Para ejemplificar lo anterior podemos señalar que el sistema de fiscalización y rendición de cuentas de un determinado país depende, a su vez, de uno regional o internacional de fiscalización; en este sentido, el sistema de fiscalización mexicano forma parte de un sistema más amplio, convirtiéndose así en un subsistema. A continuación se presentan las características esenciales que forman parte de un sistema.

2.2 Características de los sistemas

Para ser considerados como tales, los sistemas deben reunir una serie de características sin las cuales no se podrían categorizar ni entender, éstas son:

- **Equifinalidad**. Entendida como la característica para alcanzar el mismo estado final, la misma meta, aun cuando se parte de diferentes condiciones iniciales.
- **Complejidad**. Los sistemas son complejos, es decir, se dan diversas relaciones entre sus elementos. La complejidad está vinculada a dos dimensiones, a) la dependencia a las condiciones iniciales (geográfico-espaciales) y b) efecto a la distancia (a partir del presente y no del pasado).
- **Sinergia**. Es un fenómeno que surge de las interacciones entre las partes o componentes de un sistema. Tomando en cuenta que los sistemas están constituidos por elementos, para lograr la interacción de éstos, es conveniente que las partes cuenten con objetivos bien definidos, cierta estructuración, dependencia y homogeneidad para que se facilite la interacción y busquen un fin.
- **Homeostasis**. Es la capacidad de los sistemas para responder a un desequilibrio, son también las adaptaciones a los disturbios tanto internos como externos (al ambiente interno/externo se les conoce como asuntos). La homeostasis corresponde a las

compensaciones **internas** que sustituyen, bloquean o complementan estos cambios con el objetivo de mantener invariante la estructura sistémica, es decir, hacia la conservación de su forma. Ésta se logra a través del seguimiento, retroalimentación y monitoreo. Al respecto (Luhmann, 1998, p. 221) apunta que "el sistema se encuentra expuesto a las influencias del entorno, pero lo único que puede hacer es recibirlas e incluirlas en los procesos propios cuando puede diferenciarlos de acuerdo con sus propias operaciones".

- **Resiliencia.** Es la capacidad de un sistema para retornar a las condiciones previas a la perturbación, indica la capacidad que se tiene de absorber las perturbaciones sin alterar significativamente sus características de estructura y funcionalidad previas a la perturbación.

Los sistemas son estructuras dinámicas y tienen un proceso de interacción permanente que puede originar el intercambio de información y coordinación entre todas las partes de los diferentes niveles a su interior. Existen porque tienen objetivos compartidos y, en este sentido, las organizaciones no están alejadas de esta realidad, ya que tienen una diversidad de objetivos y, aunque cada área tiene un objetivo particular, éste no se contrapone con los objetivos de la organización.

La teoría actual de sistemas establece que las organizaciones están en un constante equilibrio debido al dinamismo que existe en el exterior. Cuando no existe esa homeostasis, el sistema provoca su propia destrucción, es por eso que la atención está centrada en los resultados que el sistema ofrece y ya no en los procesos o las actividades de la organización. El sistema se autorregula por medio de la retroalimentación que le permite evaluar su desempeño y, en su caso, emprender acciones correctivas; la información y la coordinación se convierten en el combustible que permite al sistema mantenerse en correcto funcionamiento.

2.3 Atributos de análisis y coordinación de los sistemas

Al comparar el funcionamiento de los sistemas nacionales que existen en México (Sistema Nacional de Salud, Sistema Educativo Nacional, Sistema Nacional de Seguridad Pública, Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica, Sistema de Coordinación Fiscal, Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología, Sistema Nacional de Investigadores, entre otros), se observan las siguientes características que han permitido su adecuado funcionamiento:

- La coordinación generalmente se da en un marco de respeto a las atribuciones de cada una de las organizaciones y de los actores que forman parte del sistema.
- Adoptan una visión de conjunto, respetando su ámbito de influencia (federal, estatal o municipal).
- Existe una instancia que funciona como órgano superior de coordinación, que se encuentra facultada para establecer y celebrar convenios de coordinación, colaboración y concertación, para el cumplimiento de los fines del sistema.
- Se encuentra integrado por subsistemas que, de manera conjunta, establecen los mecanismos de coordinación, que permiten formular y ejecutar las acciones, programas y políticas para el cumplimiento de sus funciones.
- Se da una profesionalización homologada que toma en cuenta a todos los actores del sistema.
- Los planes, programas de trabajo, calendarios, metas y objetivos son compartidos por todos los subsistemas, restringiéndose a su respectivo ámbito de competencia.
- Adoptan y aplican políticas y programas de cooperación internacional con organismos relacionados con la materia.

- La coordinación es la base para la construcción de mecanismos que permiten formular y ejecutar las acciones, programas y políticas para el cumplimiento de sus funciones, por lo que existe complementariedad y respeto a las atribuciones que la ley establece para cada quien.
- Establecen una red de información con mecanismos de comunicación y coordinación eficientes entre todos los elementos del sistema.
- Promueven la integración plena de los subsistemas, permitiendo su identidad propia y el sentido de pertenencia de los integrantes.
- No existe un coordinador único sino que cada elemento, subsistema o institución participante, tiene un área o personal destinado a promover la coordinación.
- Adoptan métodos y normas comunes para que los procedimientos y todo lo concerniente al funcionamiento del sistema estén homologados.
- El sistema opera con normas, métodos y procedimientos comunes.
- Entre los actores involucrados se da una coordinación permanente y se diseñan mecanismos para fortalecerla.

Una vez que se han descrito las características que le dan identidad a los sistemas, de manera general, y las características operacionales de los sistemas en México, de manera particular. A continuación se presentan los atributos que dan forma a los sistemas en el sector público de nuestro país. Los sistemas en México comparten diferentes atributos, dentro de los que se encuentran los siguientes:

- Operan bajo un esquema descentralizado.
- No comparten presupuesto.

- Tienen facultades y atribuciones bien delimitadas.
- Existe un órgano o consejo encargado de liderar y establecer dentro del sistema los procesos de coordinación, control y dirección, así como vincular a las áreas encargadas de cada subsistema.
- Comparten objetivos, normas, metas, procedimientos, mecanismos de coordinación y otros aspectos que permiten analizarlos y evaluarlos de manera integral.
- Las decisiones que se toman le dan al sistema y a sus elementos un carácter vinculatorio.
- Existen criterios de observancia general que los miembros del sistema comparten.
- Al interior de los sistemas, existen subsistemas de información y coordinación.

En la actualidad, toda organización y sobre todo los entes públicos deben ser considerados como sistemas abiertos pues existen múltiples intercambios entre ellos, ya sea con otras dependencias o con la sociedad y, en general, con el entorno en el cual existen. Las mismas organizaciones, se encargan de recibir diversos insumos y de transformarlos en diversos productos o programas. Para que esos insumos sean procesados al interior del sistema debe existir un intercambio permanente de comunicación, de lo contrario, el sistema y sus componentes operarían de forma aislada y los objetivos se establecerían de manera irregular, pues cada uno tendría una manera distinta de funcionamiento y, aunque se trate de un objetivo compartido, no siempre existe la certeza de que éste se cumpla al trabajar de manera aislada,.

Es importante establecer que en el intercambio de información deben quedar explícitas las atribuciones y también las limitaciones que impone el propio ambiente (interno y externo); de no ser así, se corre el riesgo de que el intercambio de información sea complicado y desigual entre las partes que conforman al sistema; de esa claridad y orden, depende el éxito de la

coordinación al interior del sistema. Cuando, viceversa, en éste existe una coordinación efectiva por medio de información oportuna, objetiva y adecuada, la información se convierte en uno de los insumos más importantes del sistema, puesto que en el interior es donde se procesa y se envían señales a las demás estructuras con el fin de eficientar el funcionamiento de cada una de las partes.

Considera Hicks (1982) que la administración efectiva de una organización requiere buenos sistemas de información; éstos deben ser oportunos y pertinentes, mientras mejor se cumpla con estos elementos, mejor será la decisión que se tome. Acudiendo nuevamente al análisis de sistemas, es necesario señalar que el sistema se autorregula y procesa la información que considera adecuada; asimismo, desecha la que considera inadecuada. Esa información del sistema es vital, pues cuando esta falla no desaparece, el mismo sistema está en riesgo. Si esa información es procesada y funciona como retroalimentación se da un flujo continuo y de comunicación con el exterior.

Para entender mejor el papel que juega el análisis de los sistemas cuando se aplica a las organizaciones, a continuación se presenta el tema de los sistemas en las organizaciones, en el cual se exponen los argumentos y el porqué la TGS puede a dar claridad y servir de referente teórico para desarrollar la coordinación para el SNF basado en diferentes atributos esenciales.

2.4 Sistemas en las organizaciones

En general, las organizaciones y dependencias gubernamentales tienen como fundamento un marco legal que les da identidad **jurídica.** Su función radica en dar atribuciones, facultades, funciones, para que operen dentro de los límites impuestos por la ley. Es por ello que para promover cambios estructurales resulta imprescindible modificar las normas jurídicas, es decir,

debe existir una reforma integral de fondo que fundamente, promueva y facilite la implantación y operación de los cambios y de los nuevos modelos administrativos (Velasco, 1987).

En la opinión de Bolaños (2010, p. 122) la Ciencia de la Administración ha adoptado el análisis de sistemas, ya que en muchos de sus procesos se presenta una interacción y vinculación con otros elementos y áreas "subsistemas". En el mismo sentido, los autores (Kendall y Kendall, 2002, p. 27) consideran que lo más conveniente es concebir a las organizaciones como sistemas diseñados para el cumplimiento de metas y objetivos mediante el empleo de diversos recursos (humanos, técnicos, materiales o financieros); además las organizaciones están integradas por pequeñas partes que se encuentran interrelacionadas (unidades, direcciones, áreas, departamentos, divisiones, comisiones, etc.), cada una de las cuales realiza funciones especializadas; mientras más pequeño es el subsistema, más especializadas se vuelven esas funciones.

Para realizar sus funciones de manera adecuada, la organización necesita sistemas de trabajo que articulen a todos los elementos para el logro de un objetivo común. Por otro lado, los elementos que constituyen al sistema están integrados y son interdependientes, su fin y atributos los hacen formar un todo unitario organizado a pesar de que cada parte cumple un propósito y realiza una función determinada (Gómez, 1997).

Las organizaciones son sistemas abiertos en cuyo interior se dan interacciones en distintos niveles, lo que indica que existe una estructura jerárquica articulada bien delimitada. Los mecanismos de coordinación y comunicación son fundamentales para cualquier sistema organizacional, la función de ambas radica en enlazar a los componentes internos, lo que permite que la organización reciba esos estímulos (internos y externos) y, a través del procesamiento de

la información, se produzcan resultados hacia el exterior (estos pueden ser programas, servicios, bienes públicos). La constante coordinación permite al sistema estar preparado y tener información sobre las variaciones del ambiente interno "para establecer correcciones" y del ambiente externo "para adaptar y regular su funcionamiento ante esos cambios". Otro aspecto importante es que al estar interconectados y sufrir un cambio o pérdida en alguno de los subsistemas, los sistemas en su totalidad deben adaptarse mediante la entropía, ya que ese cambio también lo afecta.

Una vez que se ha hecho el abordaje teórico sobre el análisis de los sistemas, se presenta el tema de la fiscalización, ya que éste es el insumo básico para la identificación de los atributos esenciales de coordinación para el SNF.

El SNF es un fenómeno complejo pues los diversos actores que lo integran traen consigo relaciones y vinculaciones particulares en las que el intercambio de información y trabajo conjunto puede ser una tarea difícil, debido a las rutinas institucionales y a las diferencias entre los distintos niveles de gobierno en la cual operan. Las características particulares del personal auditor pueden dificultar la homologación de las tareas y funciones por la disímil capacitación y herramientas técnicas que tradicionalmente las han caracterizado.

El SNF debe tener equifinalidad, ya que los integrantes van a partir de condiciones iniciales diferentes pero van a trabajar en conjunto para el logro de los objetivos comunes del sistema. Para establecer la equifinalidad, se requiere desarrollar los atributos esenciales con los que el SNF va a operar.

Las interacciones que se dan dentro del SNF deben fundamentarse en la comunicación y la información para que se dé una sinergia positiva. El marco normativo debe ser proclive al

fortalecimiento de las relaciones internas y externas de los involucrados para el logro de los objetivos comunes. Dentro del SNF deben mantenerse homogéneas las estructuras de las instituciones fiscalizadoras para facilitar su funcionamiento como un sistema compuesto por diferentes engranes con movimiento propio que, sin embargo, operan de manera coordinada para el funcionamiento de todo el sistema.

El SNF va a encontrar dificultades para su operación, pero para adaptarse a los desequilibrios internos y externos, el equilibrio radica en que tan bien se apeguen las instituciones que lo integran a los atributos esenciales para que se dé la coordinación. El SNF debe ser capaz de mantener una homeostasis con los ambientes interno y externo, por medio de la retroalimentación que seguramente va a recibir y, a partir de ello, hacer los ajustes correspondientes.

2.4.1 Principales avances en cuanto al diseño del SNF

En 2009, el titular de la UEC-CVASF, señaló que "se carece de una coordinación sistémica eficiente entre los órganos de fiscalización" (Michel, 2009, p. 48). Un año más tarde, durante la presentación del Informe del Resultado de la Cuenta Pública, Juan Manuel Portal Martínez, Auditor Superior de la Federación, enfatizó la necesidad de crear el SNF.

Desde el año 2010, el proyecto del SNF ha presentado avances importantes como resultado del trabajo conjunto de las instituciones y órganos internos y externos del sector público mexicano que realizan funciones y tareas vinculadas con la auditoría gubernamental, ellos son: la ASF, la SFP, las Entidades de Fiscalización Superior de las entidades federativas, miembros de la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, A.C. (ASOFIS) y las Secretarías de Contralorías estatales, integrantes de la

Comisión Permanente de Contralores Estados–Federación (CPCE-F). Entre sus principales resultados se encuentra la adopción de las Normas Profesionales de Auditoría del SNF y las Bases Operativas para el Funcionamiento del SNF. Tomando en cuenta esas consideraciones, es evidente que en esta etapa es necesario formalizarlo a través de la aprobación y promulgación de una Ley General del SNF basada en una armonización jurídica entre las leyes del ámbito federal, estatal y local.

El 23 de octubre de 2012, se firmaron las "Bases Generales de Coordinación para Promover el Desarrollo del Sistema Nacional de Fiscalización" (www.snf.org.mx/), en las cuales se reconoce que:

> La fiscalización superior y la auditoría interna requieren la colaboración de los servidores públicos que ejecutan tales funciones y que, con el desarrollo del SNF, se coadyuvaría sistemáticamente a la actualización de conocimientos; al intercambio de experiencias, y cuando proceda, a la homologación de los procesos, procedimientos, técnicas, criterios, estrategias, programas y normas profesionales de auditoría, así como a promover la mejora de las disposiciones de carácter administrativo, contable, financiero y jurídico, en el ámbito de sus respectivas competencias.

Como se observa, se tiene claridad sobre el rumbo y plan de trabajo que se debe seguir para materializar la operación del SNF, sin embargo, tal como lo ha señalado la Dra. Aimée Figueroa Neri: "en el SNF aún hacen falta diversas cuestiones relacionadas con su desarrollo". En relación a esta consideración, la ASF y los actores ya mencionados, se comprometieron en octubre de 2012 a lo siguiente:

- Propiciar la consecución de un sistema que permita ampliar la cobertura e impacto de la fiscalización de los recursos federales y locales, mediante la construcción de un modelo de coordinación, intercambio de información y trabajo conjunto entre sus partes.

- Difundir a las máximas autoridades federales y locales, los avances que se obtengan en el desarrollo del SNF para contar con su apoyo permanente.
- Promover, en el ámbito de sus respectivas facultades y atribuciones, la elaboración y, en su caso, la emisión de una Ley General del SNF, así como las reformas requeridas para optimizar el marco legal y operativo vinculado con la fiscalización.
- Homologar, cuando resulte procedente y en el ámbito de sus respectivas competencias, los procesos, procedimientos, técnicas, criterio, estrategias, programas y normas profesionales en materia de auditoría y fiscalización.
- Impulsar la creación de capacidades del personal auditor, para incrementar la calidad profesional del personal auditor y propiciar el mejoramiento de los resultados de la labor fiscalizadora.
- Promover la elaboración y adopción de un marco de referencia que contenga criterios generales para la prevención, detección, disuasión y sanción de actos de corrupción, e incorporar las mejores prácticas para fomentar la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión gubernamental.
- Fortalecer el papel de la fiscalización en la promoción, determinación y fincamiento de responsabilidades a servidores públicos.

En relación al Proyecto de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas Disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia del Sistema Nacional Anticorrupción, se presentó lo siguiente:

> El Sistema Nacional de Fiscalización, en términos del Proyecto, se inscribe como un subsistema consolidado y autónomo pero funcionando como eje central y pilar fundamental del Sistema Nacional Anticorrupción, de forma tal que las acciones emprendidas por el Estado para prevenir y sancionar la corrupción, no se llevarán a cabo en forma aislada o fragmentada, sino como un sistema integral articulado para

> prevenir y sancionar las responsabilidades administrativas y los hechos de corrupción, sea que éstas deriven del ejercicio indebido de los recursos públicos, o bien del incumplimiento de responsabilidades públicas que no se vinculan necesariamente con la hacienda pública.

Resulta notable que la ASF sea considerada el eje central y pilar fundamental del SNA, ya que de acuerdo con una investigación realizada por el CIDE y coordinada por Arellano Gault, la principal herramienta que tiene la ASF para realizar sus funciones, es decir, las auditorías "como un instrumento anticorrupción, están bastante limitadas", lo que se obtiene en todo caso son indicios, señales, sucesos que pueden hablar sobre posibles oportunidades de corrupción: "No se debe olvidar que en casos de corrupción sistémica, los actores involucrados frecuentemente han construido relaciones y procesos organizados para evadir la auditoría" (Kahn, citado en Arellano, 2012, p. 43); y continúa la argumentación de Arellano: "Atacar la corrupción sistémica implica un esfuerzo de inteligencia, de investigación que va mucho más allá de las posibilidades funcionales de las auditorías" (Arellano, 2012, p. 43).

Las auditorías no son precisamente el instrumento ideal de combate a la corrupción; es innegable su contribución para detectar ciertos indicios, pero como se ha visto la lógica funcional de las auditorías, está muy alejada de investigar y detectar el entramado complejo bajo el cual puede estar gestándose la dinámica de corrupción.

Mención aparte merecen las auditorías forenses, consideradas por Arellano como altamente costosas, tremendamente focalizadas y dependientes de contar con un diseño organizacional que evite abusos; nuevamente se evidencian limitaciones sobre sus potenciales alcances y resultados esperados. Si se carece de sanciones efectivas, seguimiento real a las recomendaciones, control efectivo de los conflictos de interés, una política seria sobre informantes internos, un servicio profesional de carrera basado en el mérito desde los más altos

niveles jerárquicos, hasta los servidores públicos operativos del municipio, así como del rediseño organizacional y presupuestal de las instituciones encargadas de realizar auditoría gubernamental, ya sea interna o externa y sobre todo sin una base estructural sólida basada en la ética, en la educación y en el respeto a la norma; difícilmente el liderazgo que se ha dado a la ASF podrá tener resultados mejores a los alcanzados.

Las auditorías, en efecto, deben coadyuvar a evaluar, consultar, revisar y constatar la información institucional sobre el cumplimiento de los objetivos estratégicos y el desempeño de los entes auditados. De no ser así, deben aportar diferentes recomendaciones, opiniones del análisis, propuestas de mejora, y una serie de sugerencias para optimizar el desempeño de las instituciones y de sus procesos para la correcta aplicación de los recursos públicos, con base en un conocimiento técnico y especializado, a través de diferentes criterios como son economía, equidad, transparencia, eficacia y eficiencia. Las auditorías al desempeño y la evaluación de políticas públicas juegan un papel crucial para lograrlo.

Una vez que se tiene una visión general sobre los avances efectuados por las instituciones fiscalizadoras que han tomado la dirección de los trabajos sobre el tema, resulta imprescindible conocer a las instituciones fiscalizadoras relacionadas con labores de auditoría gubernamental, lo que se desarrolla en el siguiente apartado.

2.4.2 Instituciones fiscalizadoras del modelo actual

Como ya se observó anteriormente, México cuenta con una larga tradición en materia de fiscalización. En la actualidad se dan dos tipos a nivel federal:

a) La externa, que es realizada por el poder Legislativo a través de la ASF

b) La interna, que es efectuada por el poder Ejecutivo por medio de la SFP a través de los Órganos Internos de Control (OIC) de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Tomando en cuenta ese diseño institucional, a continuación se presenta la tabla 3 referente al universo que conforman las instituciones fiscalizadoras de control en el Estado mexicano. Los que se toman en cuenta para la integración del SNF son: la ASF, la SFP, los Contralores de Órganos Autónomos, las Contralorías de los Estados y las Entidades de Fiscalización Superior Locales.

Es importante recordar que tanto la auditoría como la contraloría son instituciones encargadas de la fiscalización. En el caso de las entidades federativas, las secretarías de Contraloría (o su equivalente) locales son encargadas de la vigilancia, fiscalización y control preventivo de los recursos del ramo 33, y los que ejercen las dependencias y organismos auxiliares estatales son el equivalente de la SFP. Por su parte, para el proceso de fiscalización externa se encuentran las EFSL, que dependen del congreso estatal respectivo y son los encargados de vigilar la cuenta pública.

Tabla 3. Universo de Entes y Órganos de Fiscalización en México (Sistema de Control Gubernamental)

EL ESTADO MEXICANO					
	PODER EJECUTIVO (Sector Central y Paraestatal)	**PODER LEGISLATIVO**	**PODER JUDICIAL**	**ORGANISMOS CONSTITUCIONALES AUTÓNOMOS**	**ÓRGANOS DESCONCENTRADOS**
NIVEL FEDERAL	**Secretaría de la Función Pública (SFP)** Órganos de Vigilancia y Control (OIC-DC): AICM, API*, ASA, CEMAN, COFECOM, COFETEL, CPTM, ESSA, FIDENA, FIFOMI, FIT, FNML, FONAES, FONATUR, GACM, IMPI, PROFECO, PROMEXICO, SACM, SCT, SE, SECTUR, SENEAM, SEPOMEX, SGM, TELECOMM, TESSA, ASERCA, CDI, CNA, COLPOST, CONAFOR, CONAZA, CONEVAL, CORETT, DICONSA, FESSA, FIFONAFE, FIRCO, FONART, FONHAPO, IMTA, INAPAM, INCA RURAL, INIFAP, LICONSA, PRONABIVE, PRONASE, RAN, SAGARPA, SEDESOL, SEMARNAT, SENASICA, SRA, CAPFCE, CECUTT, CETI, CIAD, CIATEC, CIATEJ, CIATEQ, CIBNOR, CICESE, CICY, CIDE, CIDESI, CIMAT, CIMAV, IPN-CINVESTAV, CIO, IPN-COFAA, CIQA, COLBACH, COLEF, COLMICH, COMIMSA, CONACULTA, CONACYT, CONADE, PA, CONAFE, CONALEP, CONALITEG, ECHASA, ECOSUR, EDUCAL, FCE, FICINE, IEPSA, IMCINE, IMER, IMJ, INAH, INALI, INAOE, INBAL, INEA, INECOL, INEE, INFOTEC, IPN, MORA, POI, SEP, TVMETRO, UPN, CFE, CNSNS, COMESA, CRE, IIE, III SERVICIOS S.A de C.V., IMPININ, PEMEX, PEP, PGPB, PMI, PPQ, PRF, SENER, AGROASEMEX, BANJERCITO, BANOBRAS, BANRURAL, BANSEFI, BNCI, BORUCONSA, CMM, CNBV, CNSF, CONDUSEF, CONSAR, FIDELIQ, BANCOMEXT, FIRA, FOCIR, FOVI, FR, INCOBUSA, INEGI, IPAB, LOTENAL, NAFIN, PROCOSSA, PRONOSTICOS, SAE, SAT, SERANOR, SHCP, SHF, BIRMEX, CIJ, CONAMED, CONAMASI, CRAECHIS, DIF, DR. MANUEL GEA, FONACOT, FOVISSSTE, HGM, HIM, HJM, HRAE, IMSS, INCAN, INCARD, INCMNSZ, INER,	**Auditoría Superior de la Federación (ASF)** Contraloría Interna de la Cámara de Diputados Federal Contraloría Interna de la Cámara de Senadores	Contraloría de la Suprema Corte de Justicia de la Nación **Contraloría del Poder Judicial de la Federación (presidida por el Consejo de la Judicatura Federal)** Contraloría Interna del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación Contraloría Interna Tribunales Colegiados de Circuito	Contraloría del Banco de México Contraloría Interna del Instituto Nacional de Elecciones Contraloría de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos Contraloría del Instituto Federal de Telecomunicaciones Contraloría del Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos Contraloría Interna del Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación Contraloría Interna de la Comisión Federal de Competencia Económica Contraloría Interna del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social	Contraloría Interna del Servicio de Administración Tributaria Contraloría Interna de la Comisión Nacional de Sistemas de Ahorro para el Retiro Contraloría Interna de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores Contraloría Interna de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas

	INFONACOT, INMG, INNN, INP, INPI, INPSIQ, INR, INSP, ISSSTE, SITyF, SSA, STPS, CISEN, CJEF, CONAPRED, IFAI, INACIPE, INM, INMUJERES, ISSFAM, NOTIMEX, PFP, PGR, PR, PRS, SEDENA, SEGOB, SEMAR, SESNSP, SRE, SSP y TGM.	
NIVEL ESTATAL	Secretaría de Fiscalización y Rendición de Cuentas del Estado de Aguascalientes	Órgano Superior de Fiscalización del Estado de Aguascalientes
	Contraloría General Estado de Baja California	Órgano de Fiscalización Superior de Baja California
	Contraloría General del Estado de Baja California Sur	Órgano de Fiscalización Superior de Baja California Sur
	Secretaría de la Contraloría del Gobierno del Estado de Campeche	Auditoría Superior del Estado de Campeche
	Secretaría de Fiscalización y Rendición de Cuentas de Coahuila	Auditoría Superior del Estado de Coahuila
	Contraloría General del Gobierno del Estado de Colima	Órgano Superior de Auditoría y Fiscalización Gubernamental del Estado de Colima
	Secretaría de la Función Pública del Gobierno del Estado de Chiapas	Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Chiapas
	Contraloría del Estado de Chihuahua	Auditoría Superior del Estado de Chihuahua
	Contraloría General del Distrito Federal	Auditoría Superior del Distrito Federal
	Contraloría del Estado de Durango	Entidad de Auditoría Superior del Estado de Durango
	Contraloría del Gobierno del Estado de México	Órgano Superior de Fiscalización del Estado de México
	Secretaría de la Transparencia y Rendición de Cuentas del Estado de Guanajuato	Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Guanajuato
	Contraloría General del Estado de Guerrero	Auditoría General del Estado de Guerrero
	Secretaría de la Contraloría y Transparencia Gubernamental del Estado de Hidalgo	Auditoría Superior del Estado de Hidalgo
	Contraloría del Estado de Jalisco	Auditoría Superior del Estado de Jalisco

NIVEL ESTATAL	Contraloría del Poder Ejecutivo del Gobierno del Estado de Michoacán	Auditoría Superior de Michoacán
	Contraloría del Gobierno del Estado de Morelos	Auditoría Superior de Fiscalización del Estado de Morelos
	Contraloría del Gobierno del Estado de Nayarit	Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Nayarit
	Contraloría y Transparencia Gubernamental del Estado de Nuevo León	Auditoría Superior del Estado de Nuevo León
	Secretaría de la Contraloría y Transparencia Gubernamental del Estado de Oaxaca	Auditoría Superior del Estado de Oaxaca
	Contraloría del Estado de Puebla	Auditoría Superior del Estado de Puebla
	Secretaría de la Contraloría del Estado de Querétaro	Entidad Superior de Fiscalización del Estado de Querétaro
	Contraloría del Estado de Quintana Roo	Auditoría Superior del Estado de Quintana Roo
	Contraloría General del Estado de San Luis Potosí	Auditoría Superior del Estado de San Luis Potosí
	Unidad de Transparencia y Rendición de Cuentas del Estado de Sinaloa	Auditoría Superior del Estado de Sinaloa
	Secretaría de la Contraloría General del Estado de Sonora	Instituto Superior de Auditoría y Fiscalización del Estado de Sonora
	Secretaría de Contraloría del Estado de Tabasco	Órgano Superior de Fiscalización del Estado de Tabasco
	Contraloría Gubernamental del Estado de Tamaulipas	Auditoría Superior del Estado de Tamaulipas
	Contraloría del Ejecutivo del Estado de Tlaxcala	Órgano de Fiscalización Superior Tlaxcala
	Contraloría del Estado de Veracruz	Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz
	Contraloría General del Estado de Yucatán	Auditoría Superior del Estado de Yucatán
	Secretaría de la Función Pública de Zacatecas	Auditoría Superior del Estado de Zacatecas
NIVEL MUNICIPAL	Ayuntamientos (síndicos y procuradores)	

Fuente: elaboración propia.

2.4.3 Modelos de Fiscalización en el ámbito Internacional

En la actualidad, independientemente del sistema de gobierno y del nivel de desarrollo de una nación, casi todos los países de Europa, América y Asia, cuentan con un Ente de Fiscalización Superior encargado de establecer un esquema de control y vigilancia de la función y uso de los fondos públicos. Con la detección de irregularidades, el EFS desincentiva los actos de corrupción e incrementa la confianza ciudadana en su gobierno, pues los servidores públicos saben que su quehacer y acciones están sujetos a la normatividad establecida por la ley, y su incumplimiento deriva en una responsabilidad o sanción que disminuye la impunidad y la corrupción.

De acuerdo con la UEC-CVASF (UEC, 2005a, p. 20) el EFS cuenta con facultades de investigación, promoción de sanciones y emisión de recomendaciones a las entidades revisadas. En un nivel importante, los órganos de control superior son autónomos del poder Ejecutivo, puesto que dependen directamente del Legislativo; esto debería garantizar la autonomía plena del órgano de fiscalización, con independencia de los entes a los que audita, así como imparcialidad, alta capacidad técnica de su personal y estabilidad laboral, debido a no estar sujeto a presiones políticas.

Existen casos en los que las entidades de fiscalización superior dependen del poder Ejecutivo (Bangladesh o Finlandia) y, sin embargo, gozan de una alta credibilidad nacional e internacional por su buen desempeño; también hay otras naciones en las que existe una total independencia de los poderes (Chile, Perú, Colombia y Filipinas), donde al parecer no existe una relación directa entre la efectividad del ente de fiscalización superior y el poder al que se encuentra vinculado, pues existen otros factores que condicionan esa efectividad.

En relación con lo anterior, se observa que depender de uno u otro poder no tiene como consecuencia directa la buena o mala labor del EFS; más bien, su trabajo y efectividad dependen de muchos otros factores, pero existen elementos y características básicas (como quedó señalado en el capítulo previo) que se deben garantizar para blindar las funciones y actividades del EFS.

Actualmente, en todo el mundo se reconoce la importancia de la auditoría gubernamental. Este avance va acompañado de una conciencia cada vez mayor acerca del significativo papel que desempeñan las entidades fiscalizadoras. Si partimos de la idea de que la fiscalización es el proceso mediante el cual se lleva a cabo la revisión, inspección y evaluación exhaustiva de la gestión pública, entonces esta actividad es de vital importancia para comprobar si las entidades públicas o privadas, que reciben recursos públicos los administran, manejan y asignan conforme a lo establecido en las leyes, planes y programas vigentes.

De acuerdo con Ackerman (2006, p. 25), los organismos de fiscalización superior incluyen dos tipos diferentes de mando: por un lado se encuentran los organismos unipersonales (Auditores Generales o Contralores Generales) que dependen del Congreso y se convierten meramente en organismos técnicos, brindando solo recomendaciones. Por otro lado se encuentran los organismos colegiados (Tribunales de Cuentas o Consejos de Auditoría), quienes son independientes de los tres poderes y sí cuentan con capacidad sancionatoria. No obstante, en otros documentos (Department for International Development, 2004) se identifican tres o más variantes que en general comparten las características de los tres modelos básicos de auditoría externa de las entidades de fiscalización, que a continuación se describen:

- Modelo *Westminster*, también conocido como modelo anglosajón, parlamentario y de Auditorías Generales o Contralorías. Se aplica en el Reino Unido y la mayoría de los países de la Commonwealth, muchos de ellos en el África subsahariana; unos cuantos de Europa como Irlanda y Dinamarca, y otros más en América Latina como Perú y Chile.
- Modelo judicial o napoleónico, también conocido como Tribunales o Cortes de Cuentas (modelo europeo-latino), establecido en algunos países europeos como Turquía, y algunos países latinoamericanos como Brasil y Colombia.
- Modelo de junta o modelo colegiado, también conocido como Consejos de Auditoría (modelo asiático), establecido en: Alemania, Países Bajos, Argentina, Indonesia, Japón y República de Corea.

Para el desarrollo de los siguientes apartados se desarrolla el tema de los modelos básicos de auditoría con base en los planteamientos de (Figueroa y Kloster, 2007; Department for International Development, 2004; World Bank, 2002 y OECD, 1996).

Como preámbulo, debemos considerar que las EFS son agencias nacionales responsables de practicar auditoría a los gobiernos y al presupuesto que reciben y gastan. Su marco legal, relaciones con otros poderes y efectividad de auditoría, varían dependiendo del sistema de gobierno y las políticas gubernamentales que caracterizan a cada país. A pesar de que las EFS toman características y elementos particulares de acuerdo con la normatividad, modelo y contexto en el que funcionan, existen condiciones mínimas que deben existir para el éxito de las EFS, entre las que se encuentran: a) un entorno de ayuda, b) atribuciones y competencias claras c) independencia y d) financiamiento adecuado.

1) Auditorías Generales o Contralorías

Este modelo se basa en la integración de auditorías o contralorías generales, y no de tribunales como el caso europeo. Enmarca a la mayoría de los países de la *Commonwealth* anglosajones, como Australia, Canadá, Estados Unidos o Inglaterra y la gran mayoría de los países de América Latina, entre los que se encuentra México.

Las auditorías generales o contralorías generalmente actúan como órganos técnicos del poder Legislativo y son coordinadas por éste; poseen autonomía técnica y de gestión, y son independientes de los entes auditados, aunque un aspecto relevante es que el Legislativo es el responsable de la asignación presupuestal. Una de las diferencias más significativas con respecto al modelo napoleónico es que los auditores profesionales y expertos técnicos suministran reportes de los estados financieros y las operaciones de las entidades del gobierno, pero con una menor dependencia del poder judicial y aunque no tiene facultades ni funciones judiciales, pueden solicitar la intervención del poder judicial para que ejerza sus funciones. Los elementos básicos de tales sistemas son:

- Autorización del gasto por el poder legislativo.
- Elaboración de cuentas anuales por parte de todos los departamentos gubernamentales y otras entidades públicas.
- La auditoría es realizada por las EFS.
- Se presentan informes de auditoría al poder Legislativo para su revisión por parte de un comité (conocido normalmente como Comité de Cuentas Públicas).
- Se da una emisión de informes o recomendaciones por parte de ese comité auditor que depende del poder Legislativo.

- Los países que poseen este modelo suelen tener una Oficina Nacional de Auditoría, que para el caso mexicano es conocida como Auditoría Superior de la Federación, con un solo jefe comúnmente llamado Auditor General.
- La figura del Auditor General tiene independencia y existen mecanismos para salvaguardar su actividad; generalmente tiene la capacidad de seleccionar a su propio personal y reporta los resultados directamente al poder Legislativo.
- El personal que trabaja en la EFS está conformado principalmente por contadores públicos y auditores (pero como sucede en la GAO de Estados Unidos, se puede conjuntar un equipo multidisciplinario para enriquecer las auditorías).
- De acuerdo con el Department for International Development, (2004) para que el modelo *Westminster* funcione de manera correcta, se requiere de una participación eficiente y activa del poder legislativo, principalmente en el seguimiento a los informes y dictámenes del Auditor General. Igualmente se debe dar publicidad a los resultados de la EFS, y en su caso, el seguimiento correspondiente derivado de las conclusiones y las recomendaciones, las cuales deben ser accesibles y con un lenguaje sencillo.

Normalmente hacen públicos sus principales resultados y hallazgos mediante informes y, en algunos casos, operan de manera coordinada con el conjunto de órganos de fiscalización internos y externos de los ámbitos federal y local. Además, se identifican algunas contralorías con autonomía constitucional, situación que les brinda una alta independencia de los tres poderes de la Nación, aunque sus reportes básicamente van dirigidos al Poder Legislativo. En Latinoamérica, existen los casos de Chile, Colombia y Perú, que ejemplifican esta situación.

2) Tribunales o Cortes de Cuentas

En este modelo, los órganos de fiscalización se encuentran ligados a una autoridad judicial y administrativa e independiente del Poder Legislativo. Se encargan de vigilar que los fondos públicos sean gastados conforme a la ley y regulación estipulada en su marco normativo. Las cortes de cuentas auditan a toda la estructura gubernamental (incluyendo ministerios, departamentos, agencias, entidades comerciales e industriales). Es utilizado principalmente en países como Francia, Italia, España, Portugal, Turquía y en países francófonos de África.

Este modelo se basa en tribunales o cortes de cuentas que además de actuar de manera colegiada, con magistrados inamovibles, son a la vez órganos que dependen en su mayoría del poder Judicial. En muchos casos, las EFS tienen una limitada relación con el poder Legislativo, mientras que el ministerio de Hacienda es el responsable de la elaboración de los estados financieros.

Las EFS auditan las cuentas anuales formuladas por los contadores públicos, además pueden revisar y comprobar varios años de cuentas al mismo tiempo, con lo que se adopta un enfoque cíclico en su trabajo. La EFS tiene la atribución de sancionar en donde encuentre transacciones u operaciones ilegales al final del ejercicio presupuestario. Entre las características clave de un tribunal de cuentas se encuentra que:

- La EFS es un tribunal y sus miembros son jueces que pueden imponer sanciones o correcciones en los funcionarios auditados.

- Existen fuertes garantías legales por parte de los miembros de la corte, ya que su periodo en el cargo no depende de un lapso de tiempo establecido, sino de una edad de jubilación.
- La corte elige a su presidente de entre sus miembros, sin embargo, esto no significa una subordinación ni que se vea mermada su independencia.
- El objetivo principal del trabajo de auditoría consiste en verificar la legalidad de las transacciones que se han llevado a cabo.
- El perfil profesional de los miembros de la EFS tiende a ser jurídico, en vez de contaduría o auditoría.
- Otro aspecto interesante es que la EFS tiene funciones de control *ex ante* y *ex post*, y a diferencia del modelo *Westminster* implica, generalmente, niveles más detallados de control.

Una de las limitaciones de este modelo es que los sistemas judiciales centran su atención en supervisar el cumplimiento de las normas y regulaciones para asegurar que el dinero se ha gastado de manera adecuada, sin embargo, en la revisión exhaustiva para el cumplimiento de este principio, en ciertas ocasiones se descuidan aspectos financieros (principios de economía, eficacia, eficiencia), aunque esto puede resolverse solicitando apoyo técnico en otras instancias y a personal especializado.

Otra de las principales limitaciones es la escasa participación del poder Legislativo en el debate y en la revisión de los recursos públicos, por lo que abrir el sistema al mayor escrutinio público, depende en gran medida de la apertura de los miembros del poder Judicial, aunque esa es una atribución discrecional.

La ventaja que tiene el Poder Legislativo es que puede generar nuevas leyes y disposiciones para que su papel y función no sea tan limitados, incluso acudiendo a tribunales internacionales para exponer su punto de vista en la materia. Ante la gran concentración de poder con el que puede contar un Tribunal, puede desvirtuarse el modelo y ponerse en grave riesgo el sistema de rendición de cuentas. En el caso de Francia opera como un verdadero tribunal, ejerciendo funciones jurisdiccionales. Sus miembros gozan de garantías efectivas de independencia lo cual les permite asegurar su libre funcionamiento.

En Italia, por su parte, la corte es un órgano auxiliar que según su Constitución, tiene asignada la función de control preventivo de la legalidad de los actos del gobierno y, posteriormente, la fiscalización de la gestión y desembolso del presupuesto. Asimismo, tiene asegurada constitucionalmente su independencia respecto al gobierno y los demás poderes del Estado.

En España funciona el Tribunal de Cuentas, que aunque depende de las Cortes Generales, esto es del Parlamento, es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y la gestión económica y financiera del sector público. Al igual que los dos países mencionados con anterioridad ejerce la jurisdicción contable; además, se encarga de la fiscalización del dinero de los partidos políticos y de las campañas electorales. El Tribunal funciona de forma independiente, puesto que la dependencia frente al parlamento tiene que ver exclusivamente con la forma en que son nombrados sus miembros, quienes gozan de la autonomía e inamovilidaden su cargo.

3) Modelo de Junta o Modelo Colegiado

En el sistema colegiado, las EFS tienen un representante que forma parte de una junta de gobierno y toma las decisiones de manera conjunta. La estructura básica del modelo colegiado es más parecido al modelo *Westminster*, aunque difiere en la estructura interna de la entidad fiscalizadora. Prevalece en Asia, en países como Japón, Indonesia, República de Corea, entre otros. Entre las principales características del modelo colegiado se encuentran:

- La EFS se integra por un consejo de administración, compuesto por los miembros de la junta de gobierno y dirigida por un presidente.
- Existe una serie de colegios o subcomités y cada uno puede decidir sobre los asuntos de auditoría de su competencia.
- Los miembros tienen libertad en cuanto al uso de metodologías que van a utilizar y cada colegio le da un enfoque de auditoría propio.

La EFS toma decisiones mediante una base consensual. Una de las ventajas más importantes es que el sistema colegiado proporciona límites al posible abuso del titular de la EFS, un sistema eficaz de pesos y contrapesos, aunque en este mismo aspecto, el proceso de toma de decisiones puede ser lento.

Un aspecto que puede limitar la función del EFS es que un partido político, al tener una posición dominante en el poder Legislativo, puede ejercer una influencia excesiva en el nombramiento y elección de los miembros del Consejo y reducir la independencia y objetividad de la EFS. Además, ante una situación de permanente cambio de los miembros, se puede dar un trabajo limitado por el período de adaptación de los nuevos miembros.

Los modelos que hasta aquí se han presentado constituye el principal insumo para el posterior diseño del modelo de coordinación para el SNF. La teoría esboza un marco de trabajo que contribuye a establecer los límites dentro de los cuales debe ser desarrollada la propuesta de esta tesis. Los postulados son la base para el análisis que se efectúa en el capítulo cuatro. A continuación se establece el marco metodológico de la investigación que servirá para describir cómo se va a lograr el objetivo propuesto de la investigación.

Teniendo en cuenta estos antecedentes, es pertinente precisar que la **identificación de los atributos esenciales** para el diseño del modelo de coordinación para el sistema de fiscalización debe basarse en el uso de metodologías de investigación adecuadas; éstas deben radicar principalmente en el estudio comparado de casos y en la opinión con base en expertos. En esta investigación, el análisis comparado es pertinente puesto que el universo de estudio es restringido, ya que son cuatro países los que se han seleccionado para su análisis, y si bien es cierto, que el modelo de sistema de coordinación en materia de fiscalización tiene un alcance nacional, se requiere revisar a profundidad los modelos de fiscalización que existen en países con un gobierno federal (no exceptuando algún otro) y que tengan reconocimiento internacional en la materia.

Analizar los modelos de fiscalización con un sistema de gobierno federal estructurado similar al mexicano, posibilita la adopción de buenas prácticas y características utilizadas con mayor certidumbre de su posible éxito para el contexto local. Derivado de este sistema de gobierno, los sistemas de fiscalización en estos cuatro países se encuentran estructurados, aspecto característico que les permite tener un funcionamiento vinculatorio; adicionalmente, comparten una serie de criterios de observancia general, pues

forman parte de la INTOSAI, situación que les ha permitido tener un esquema de trabajo con ciertas similitudes, debido a los criterios y buenas prácticas que adoptan y comparten.

Además, estos países han destacado en el ámbito internacional por tener instituciones de fiscalización sólidas. Alemania cuenta con un modelo colegiado cuya alta calidad de auditorías se reconoce en Europa, así como por la buena capacitación de su personal, y por un proceso bien establecido de cooperación e intercambio de información entre el Tribunal Federal de Cuentas y los tribunales de cada *Länd*.

El siguiente modelo seleccionado es Brasil que representa al Tribunal o Corte de Cuentas. Este caso es adecuado pues permite ser evaluado no solo por pares, sino que tiene mecanismos fuertes de difusión de sus resultados y una política de información abierta en la que se reportan de manera cotidiana sus hallazgos. La comunicación es un aspecto clave en el modelo brasileño.

Los modelos que forman parte de las Contralorías o Auditorías Generales y que complementan a los países de estudio son Australia y Estados Unidos. La Oficina Nacional de Auditoría Australiana se ha seleccionado porque tiene procedimientos de trabajo efectivos que le han permitido ser reconocida no sólo como un ente de fiscalización importante, sino como un órgano de consulta para el gobierno, además de que valora la eficiencia y eficacia del gasto público, brindando asistencia a los órganos auditados para mejorar su actividad. Es reconocida por compartir y difundir las mejores prácticas como parte de su labor de fiscalización; ese intercambio de información y experiencia le ha permitido establecer un control de calidad que se ve reflejado en sus auditorías las cuales

cuentan con estándares de calidad. En Oceanía, la Oficina Nacional de Auditoría Australiana es la encargada de diseñar y estructurar las mejores prácticas de auditoría.

La Oficina General de Auditoría (GAO) de Estados Unidos es un referente no sólo regional, sino mundial, pues además de contar con los elementos que ya se han descrito en los Entes de Fiscalización Superior de los tres países previos, el trabajo de la GAO está fortalecido por instrumentos normativos sólidos y de alta tecnología, lo que le permite resultados más sofisticados. Cuenta con un personal especializado y multidisciplinario, y tiene un plan de trabajo en el corto, mediano y largo plazo.

Estos son los modelos de fiscalización que servirán de referentes para identificar los atributos esenciales para el posterior diseño del modelo de coordinación para el SNF. La experiencia demuestra que los casos de éxito deben replicarse tomando en cuenta el contexto organizacional y normativo del país en donde se pretenden implementar. A partir de este estudio comparado de casos se pretende conocer la forma en que se da el intercambio de información, los convenios de colaboración que tienen, aspectos relevantes como quién es el ente u órgano encargado de liderar el proceso de coordinación, el funcionamiento y atribuciones que cada elemento del sistema posee y los aspectos ya descritos, pues a través de ellos, se plantea desarrollar una estructura de incentivos que permita articular el trabajo de los entes e instituciones de fiscalización en México (éstos serán los insumos necesarios para el establecimiento de las propuestas en la parte final del documento).

Por otra parte, el estudio que aquí se desarrolla busca dar respuesta a la cuestión concerniente a identificar los atributos esenciales del modelo de coordinación para el SNF,

para lograrlo se considera fundamental el establecimiento y propuesta de diversos elementos de desempeño, que establezcan nuevos esquemas en los niveles federal, estatal y sobre todo en el municipal. Para que esto se pueda materializar es conveniente que la propuesta de coordinación en los sistemas permita la creación de convenios con un mayor alcance a los que actualmente se realizan, pues éstos son pocos y con limitaciones significativas. Además la figura de órganos colegiados debe proponerse dentro del modelo de sistema de fiscalización.

La opinión de los expertos se debe consultar ya que derivado de su labor, experiencia o quehacer profesional, tienen un conjunto de conocimientos que en ocasiones no ha sido reportado en la literatura o no se ha sistematizado de manera apropiada, lo que resulta en una aparente escasez o desinterés en un determinado fenómeno de estudio. Contar con información de primera mano permitirá sistematizar ese conocimiento y orientarlo para proponer cambios que den forma al modelo de coordinación, basado en la identificación de los atributos esenciales que deben integrarlo. Como se ha podido notar, este estudio busca identificar los atributos esenciales para el posterior diseño del SNF.

CAPÍTULO 3

PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN

La elaboración del capítulo 3 es trascendental, ya que incluye la metodología y su elaboración, la cual tiene relevancia esencial en el desarrollo de una investigación. En opinión de Suárez (2014, p. 507): “La manera en que usted visualice el problema de investigación, determina los métodos epistemológicos y metodológicos para la consecución de los resultados”. Sirva esta idea para presentar lo siguiente:

3.1 Justificación del Tema

En esta sección, es conveniente señalar las razones de relevancia y oportunidad científica y profesional del tema de investigación elegido.

3.1.1 Aportación práctica

Este trabajo realiza un análisis de los modelos de fiscalización existentes en el contexto internacional, tomando cuatro países como referencia, identificando las características metodológicas que los definen, las fortalezas y debilidades de cada uno, las particularidades del contexto en el que funcionan y la forma en que han contribuido a mejorar la rendición de cuentas y la coordinación de las distintas instituciones fiscalizadoras que los integran. Además, el presente estudio analiza un tema de vanguardia, ya que esta investigación atiende la falta de conocimiento respecto de los atributos esenciales que deben integrar al SNF, cuestión primigenia y necesaria.

3.1.2 Valor metodológico

El valor metodológico del estudio consiste en hacer una revisión de los principales modelos de fiscalización existentes en el plano internacional: Australia, Alemania, Brasil y Estados Unidos; estos países han sido seleccionados porque son reconocidos en la materia y cumplen diversos criterios como son: las buenas prácticas que desarrollan, las actividades de coordinación que han consolidado, los mecanismos de evaluación y de control de calidad con los que funcionan, entre otros. Esta propuesta de identificación de los principales atributos con los que debe contar un modelo de coordinación se va a enriquecer con base en la opinión de expertos en la materia.

3.1.3 Viabilidad de la investigación

Otro aspecto fundamental es la viabilidad del estudio, pues se debe considerar la disponibilidad de recursos financieros, humanos y materiales que determinarán los alcances de la investigación (Rojas, 2002). Para Hernández-Sampieri (2005) responder dos preguntas es básico: a) ¿es posible llevar a cabo esta investigación? y b) ¿cuánto tiempo tomará realizarla? En cuanto a la primera pregunta, se plantea que la investigación es factible debido a que existe información que se puede consultar en línea y en distintas bases de datos oficiales; además existen condiciones favorables para entrevistar directamente y conocer la opinión de actores clave y de expertos en el tema. El estudio está diseñado para realizarse en dos años. A continuación, se presenta la matriz de congruencia del tema, en donde se observa la congruencia entre los principales elementos que contiene la investigación.

Tabla 4. Matriz de congruencia.

Título	Objetivo General	Objetivos Específicos	Preguntas de Investigación
Propuesta de atributos esenciales para la coordinación del Sistema Nacional de Fiscalización.	Investigar los **atributos esenciales con que debe contar el Sistema Nacional de Fiscalización para la coordinación de sus integrantes,** basado en principios de colaboración, que permitan desarrollar una propuesta adecuada para el caso de México, fundamentado en un análisis sistemático, metodológicamente riguroso, sobre las condiciones y las experiencias nacional e internacional.	▪ Estudiar el estado actual de la fiscalización superior e identificar los atributos esenciales para la coordinación del SNF. ▪ Investigar de qué manera puede servir la experiencia internacional para la identificación de los atributos para la coordinación del SNF. ▪ Investigar los atributos esenciales que debe tener el SNF para lograr la coordinación con base en la opinión de los expertos. ▪ Analizar y determinar las características que deben tener las entidades y órganos de fiscalización para que se puedan coordinar de acuerdo con los atributos identificados.	▪ ¿Cuál es el estado actual de la fiscalización superior y qué atributos son necesarios para la coordinación del SNF? ▪ ¿Las experiencias internacionales pueden servir de referente para la identificación de los atributos para la coordinación del SNF? ▪ ¿Cuáles son los atributos esenciales que debe tener el SNF para lograr la coordinación con base en la opinión de los expertos? ▪ ¿Qué características deben tener las entidades y órganos de fiscalización para que se puedan coordinar de acuerdo con los atributos identificados?

Fuente: elaboración propia.

3.2 Objetivos

A continuación, se plantean los siguientes objetivos:

3.2.1 Objetivo General

- Investigar los **atributos esenciales con que debe contar el Sistema Nacional de Fiscalización para lograr la coordinación de sus integrantes,** basado en principios de colaboración, que permitan desarrollar una propuesta adecuada para el caso de México, fundamentado en un análisis sistemático, metodológicamente riguroso, sobre las condiciones y experiencia nacional e internacional.

3.2.2 Objetivos Específicos

- Estudiar el estado actual de la fiscalización superior e identificar los atributos esenciales para la coordinación del SNF.
- Investigar de qué manera puede servir la experiencia internacional para la identificación de los atributos para la coordinación del SNF.
- Investigar los atributos esenciales que debe tener el SNF para lograr la coordinación con base en la opinión de los expertos.
- Analizar y determinar las características que deben tener las entidades y órganos de fiscalización para que se puedan coordinar de acuerdo con los atributos identificados.

3.3 Preguntas de Investigación

Derivado de la problemática antes descrita, se desprenden las preguntas de investigación que se plantean a continuación.

3.3.1 Pregunta Principal

- ¿Cuáles son los atributos esenciales que debe tener el SNF para que se puedan integrar de manera efectiva sus integrantes?

3.3.2 Preguntas Específicas

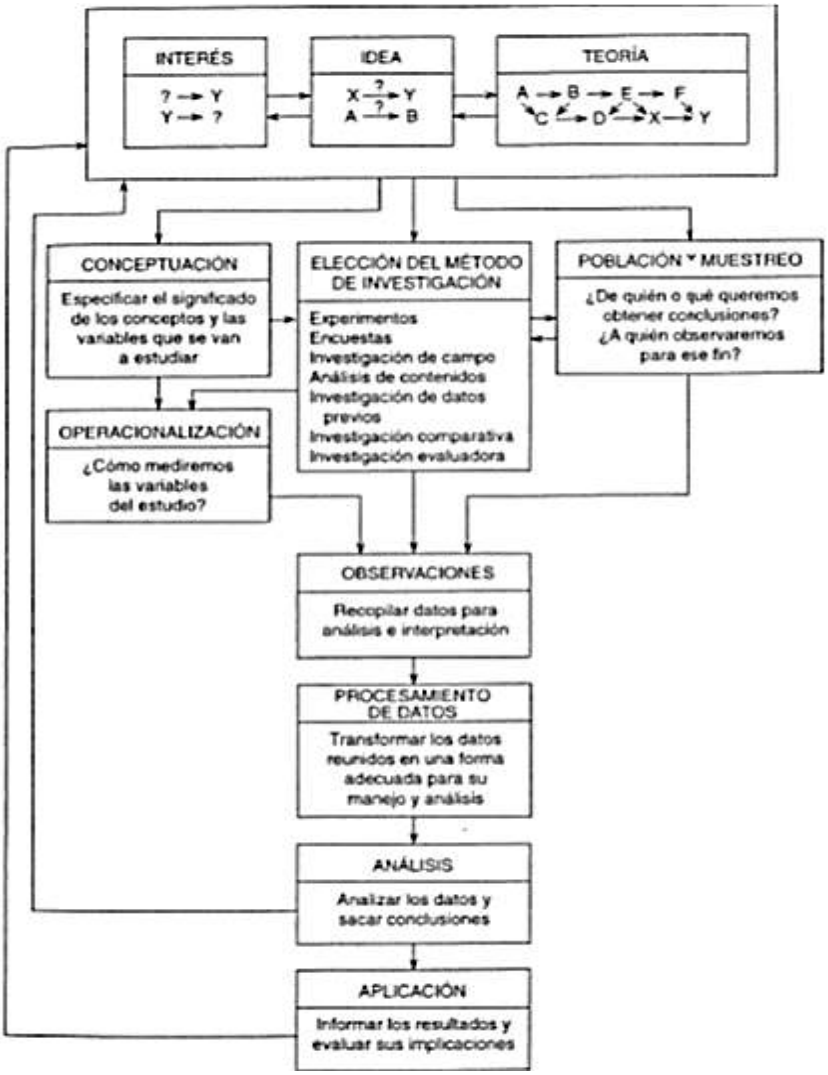
- ¿Cuál es el estado actual de la fiscalización superior y qué atributos son necesarios para la coordinación del SNF?
- ¿Las experiencias internacionales pueden servir de referente para la identificación de los atributos para la coordinación del SNF?
- ¿Cuáles son los atributos esenciales que debe tener el SNF para lograr la coordinación con base en la opinión de los expertos?
- ¿Qué características deben tener las entidades y órganos de fiscalización para que se puedan coordinar de acuerdo con los atributos identificados?

3.4 Diseño de la Investigación

Esta es una investigación elaborada en relación a una meta-análisis de información; como resultado del análisis se identifican los atributos esenciales con los que debe conformarse el diseño de un modelo federal de coordinación para la fiscalización que debe estar estructurado en un sistema nacional. El desarrollo de esta investigación tiene como eje el proceso general que fue propuesto por Babbie y Martínez (2000) quien inició con el interés en el tema (fiscalización) derivado de la experiencia laboral y que dio paso a una idea sobre la necesidad de buscar una solución a la falta de coordinación en las

instituciones de fiscalización de México, revisando, analizando y sistematizando la información para conceptualizar, lo que después permitió operacionalizar las variables de estudio. Se eligieron dos técnicas: estudio comparado de caso y análisis con base en opinión de los expertos. Se recopiló información a través de entrevistas semiestructuradas que fueron procesadas para su adecuado manejo y análisis arribar a diversas conclusiones e informar sobre sus implicaciones. A continuación se presenta el diagrama aplicable a la investigación social que fue utilizado:

Diagrama 2. El proceso de investigación.



Fuente: Babbie, E., y Martínez, J. F. (2000).

A continuación se define el uso específico de las técnicas de análisis de datos:

- **Estudio comparado de casos**. Análisis de los modelos de fiscalización y de la coordinación que existe en diversos países. Casos seleccionados con base en características institucionales pertinentes: **gobiernos federales con sistemas de fiscalización estructurados** (Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos).
- **Análisis con base en expertos** a través de:
  - **Entrevistas semiestructuradas**. Pertinente para el estudio de temas complejos y novedosos donde existen múltiples variables (con diversas dimensiones) y diversas posiciones relevantes.

La estrategia metodológica propuesta para el diseño del modelo considera, tres elementos clave:

a. **Métodos cualitativos**: con éstos se buscó conocer a profundidad el tema de estudio, ya que permitieron contextualizar el fenómeno, la diversidad interpretativa y la profundidad en el significado.

b. Transeccional, porque va a ser un corte en el tiempo de 2014 a 2016.

c. **Estudio de caso:** permitió tener una perspectiva integral e información sobre los países referentes en la temática abordada, con experiencias que pueden ser replicadas o desestimadas, en relación al contexto y entorno del país en donde se quieren implementar.

Análisis de la literatura especializada: se identificaron aquellos autores considerados referentes en el tema. Adicionalmente, se recopiló y analizó la información

documental; también una búsqueda exhaustiva de información en bases de datos especializadas, dando prioridad a documentos localizados en revistas nacionales e internacionales, *journals*, preferentemente con alto factor de impacto y localizando autores de frontera con una alta citación, además de la consulta de información en informes y reportes de diversas instituciones (ASF, ASOFIS, SFP), todo esto con el fin de adquirir información relevante que sirva para realizar un análisis comparativo de los modelos existentes. De manera complementaria, se realizaron entrevistas semiestructuradas a diferentes expertos en el tema, para conocer su opinión con respecto a diversos tópicos referentes a ventajas, limitantes y consideraciones generales sobre el modelo.

a. Encontrar modelos que pueden servir de referente en los países seleccionados.

b. Adecuar la definición conceptual para determinar la que nos va a servir para operacionalizar las variables.

c. Identificar las variables generales, dimensiones e indicadores, considerando las publicaciones y los autores de frontera.

d. Para la evaluación se presenta lo siguiente:

- Definir los objetivos de la entrevista a los expertos.
- Diseñar la guía temática y el cuestionario.
- Aplicar el cuestionario diseñado previamente.
- Recabar la información con los expertos en el tema.
- Establecer las categorías de análisis e interpretar los datos.

De manera complementaria se eligieron modelos afines y relevantes en el ámbito internacional, tomando en cuenta las características del entorno local, ya que debe funcionar tomando en cuenta a las entidades e instituciones de fiscalización ya existentes.

3.4.1 Instrumentos

Las técnicas a utilizar para la recopilación de la información son el estudio comparado de casos y la entrevista con base en expertos.

3.5 Variables, Dimensiones e Indicadores (modelo VDI)

En opinión de Abreu (2012, p. 125) diversos autores han señalado que generalmente cuando se presentan variables de estudio complejas, deviene necesario o adecuado especificar dimensiones de estudio, las cuales son definidas como los aspectos o facetas de una variable compleja.

De acuerdo con Hernández-Sampieri (2005) "una variable es una propiedad que puede variar, y cuya variación es susceptible de medirse, la variable se aplica a un grupo de personas u objetos, los que adquieren diversos valores respecto a la variable". Según Cazau (2006) las variables se refieren a atributos, propiedades o características de las unidades de estudio, que pueden adoptar distintos valores o categorías. En una definición similar Briones, (1996) considera que las variables son propiedades, características o atributos que se dan en grados o modalidades diferentes en las unidades de análisis. Para Betacur (2012) la variable es una característica que se presenta en ciertos objetos o fenómenos de estudio con mayor o menor nivel en los mismos y con potencialidades de medición; cuando esas variables se interrelacionan con otras, se pueden formular teorías e hipótesis. Tradicionalmente se debe dar la definición conceptual y la operacional de cada variable,

aunque algunas no necesitan una definición conceptual ya que ésta es relativamente aceptada y conocida (aunque son pocas las que pueden ser obviadas, por ejemplo, el ingreso, la edad, entre otras). Además se presenta otro problema: en ocasiones es complicado representar el concepto teórico en la realidad, sobre todo con variables que pueden tener diversos significados o con las que forman parte de un constructo teórico complejo (como la cohesión, el poder o la cultura). Entonces la operacionalización resulta difícil, por lo que muchos investigadores la consideran como la parte *"fina"* de la investigación. En otros términos la definición conceptual consiste en enumerar las dimensiones que componen al fenómeno de estudio y se encuentra estrechamente ligada al cuerpo teórico en cuestión; mientras que la definición operacional es básicamente la selección de los indicadores, la referencia empírica.

Para Baena y Montero (2013, p. 30) las variables son instrumentos de análisis que conforman las categorías a nivel manifiesto de la realidad; algunas son dependientes (es decir que se pueden controlar) y otras son independientes (aquellas que están fuera de nuestro control); por su parte los indicadores son los medios que operacionalizan las variables. El número de variables a utilizar depende de las características propias del estudio y del fenómeno, por lo que no existe un número máximo ni mínimo de variables que se pueden utilizar.

Por su parte, los indicadores permiten identificar las características o propiedades de las variables con respecto a un punto de referencia, así como medir las variables. Para Mora y Araujo (citados en Cazau, 2006), un indicador es una propiedad manifiesta u observable que se supone está ligada a una propiedad (observable o no) que nos interesa o en una

definición más sencilla, un indicador de una variable, es otra variable que traduce la primera al plano empírico Korn (citado en Cazau, 2006).

3.6 Estudio Comparado de Caso

Tabla 5. Conceptualización de los indicadores para el estudio comparado de caso.

Dimensión	Definición Conceptual	Indicadores
Comunicación	La comunicación es una realidad emergente, un estado de cosas *sui generis*. A la comunicación se llega mediante una síntesis de tres diferentes selecciones, a saber: a) la selección de la *información*, b) la selección del *acto de comunicar* y c) la selección que se realiza en el acto de entender (o no entender) la información y el acto de comunicar (Luhmann, 2002, p. 306).	**a.1** ¿Al concluir la labor de auditoría, se discuten de manera oral y escrita las conclusiones y hallazgos con el ente auditado? **a.2** ¿Hay intercambio de información permanente con el Congreso? **a.3** ¿Existe intercambio de información permanente con otras instituciones fiscalizadoras nacionales y locales? **a.4** ¿La comunicación permite a las instituciones fiscalizadoras efectuar auditorías de manera simultánea? **a.5** ¿Edita alguna revista o periódico donde se divulgue algún asunto de interés sobre la fiscalización?
Autonomía	Los sistemas sólo pueden construir estructuras compatibles con el entorno, sin que el entorno pueda determinar la operación con la que se construyen dichas estructuras. El concepto presupone que todo sistema autopoiético opera como sistema determinado por la estructura; es decir, como un sistema que puede determinar las propias operaciones sólo mediante las estructuras propias (Luhmann, 2002, p. 280).	**b.1** ¿El ente de fiscalización cuenta con autonomía técnica y decide libremente lo que va auditar? **b.2** ¿Establece estándares y reglas de contabilidad propios? **b.3** ¿Es totalmente independiente del Parlamento, gobierno u otros organismos? **b.4** ¿Cuál es el origen de su presupuesto? **b.5** ¿El organismo cuenta con independencia técnica y administrativa en el ejercicio de sus funciones?
Evaluación/ Desempeño	La evaluación se ocupa de la consecución o no de los objetivos más amplios, aquéllos de carácter estratégico (resultados) (SHCP, 2014).	**c.1** ¿Además de la fiscalización contable, de la evaluación de programas y de asuntos sectoriales, realiza análisis de riesgos y de eficiencia presupuestaria? **c.2** ¿Además de evaluar el cumplimiento de los objetivos de los programas del gobierno, verifica si éstos proporcionan un buen servicio al público? **c.3** ¿El Ente de Fiscalización fija estándares y reglas de contabilidad para el sector público?

		c.4 ¿Además de las auditorías e inspecciones, el EFS prevé otros instrumentos de fiscalización: acompañamiento, monitoreo, examen? **c.5** ¿Se fiscaliza la gestión económica-financiera de los grupos parlamentarios? **c.6** ¿Revisa si los gastos que realiza la Federación se han efectuado de forma debida, legal y económica, y con base en ello fija estándares y reglas de contabilidad para el sector público?
Control de Calidad/ Seguimiento	El seguimiento enfoca su atención a los aspectos más operativos (actividades, recursos, plazos, costos, y los resultados más inmediatos en forma de productos o servicios) (SHCP, 2014).	**d.1** ¿Con cuánto tiempo de antelación se presentan los planes de trabajo y auditoría ? **d.2** ¿Se da un acompañamiento y supervisión técnica para observar si las recomendaciones se tomaron en cuenta y los órganos auditados mejoraron su actividad? **d.3** ¿La fiscalización se da a través de auditorías que siguen criterios que garantizan su calidad como la eficacia, la efectividad y la economía? **d.4** ¿Las instituciones fiscalizadoras establecen metodologías de auditoría similares? **d.5** ¿El control de calidad está asociado a las mejores prácticas internacionales en la materia? **d.6** ¿El seguimiento contempla audiencias posteriores en relación al resultado de los informes fiscalizadores?
Buenas prácticas	En general el concepto de "buenas prácticas" se refiere a toda experiencia que se guía por principios, objetivos y procedimientos apropiados o pautas aconsejables que se adecuan a una determinada perspectiva normativa o a un parámetro consensuado, así como toda experiencia que ha arrojado resultados positivos, demostrando su eficacia y utilidad en un contexto concreto (Consejo de Transparencia-Banco Mundial, 2012).	**e.1** ¿El personal de la institución fiscalizadora presenta un perfil multidisciplinario y más del 90% presenta un alto nivel académico (especialidad, maestría o doctorado)? **e.2** ¿La capacitación dada al personal de las instituciones integrante del sistema es similar, lo que le da uniformidad a los enfoques y métodos de fiscalización? **e.3** ¿El programa de auditoría toma en cuenta la opinión de los propios sujetos de fiscalización, otros grupos de interés y de la sociedad civil? **e.4** ¿Es integrante de organismos internacionales de fiscalización? **e.5** ¿Emite acciones y recomendaciones dirigidas en la mejora de la administración pública? **e.6** ¿Realiza foros y seminarios sobre las tendencias de fiscalización en otros países y sus posibles efectos? **e.7** ¿Funciona como consejero de la sociedad civil en temas relacionados a sus funciones y naturaleza?

Procedimientos	Los procedimientos se refieren a describir detalladamente cada una de las actividades a seguir en un proceso laboral, éste es un proceso continuo que permite disminuir el error (Melinkoff, 1990).	**f.1** ¿Se han establecido convenios de colaboración que han permitido estandarizar los procesos y procedimientos de auditoría? **f.2** ¿Los criterios y métodos de auditoría se encuentran vinculados con los de INTOSAI? **f.3** ¿Existe un uso intensivo de la tecnología de la información en sus mecanismos y procedimientos? **f.4** ¿Mantiene una política de transparencia y fácil acceso a los resultados obtenidos? **f.5** ¿Se pueden consultar en su plataforma electrónica informes con cierta periodicidad? **f.6** ¿Existe un plan estratégico del Ente de Fiscalización Superior? **f.7** ¿Es referente en la mejora de las técnicas de auditoría a nivel internacional?
Normatividad	**Norma *lato sensu*:** regla de comportamiento, obligatoria o no. **Norma *stricto sensu*:** regla que impone deberes o confiere derechos (García-Maynez, 2000).	**g.1** ¿El proceso de fiscalización se encuentra regulado por la misma ley o son distintas leyes las que regulan a cada institución fiscalizadora? **g.2** ¿El ente de fiscalización superior cuenta con poder disciplinario? **g.3** ¿Por ley, la fiscalización puede darse de manera conjunta entre el ente de fiscalización superior y otras instituciones fiscalizadoras? **g.4** ¿Por ley, está obligado a responder y asesorar a cualquier comisión legislativa? **g.5** ¿El EFS se encuentra investido jurídicamente para fiscalizar todas las operaciones, instituciones y acceso a la información para revisar el uso de los recursos públicos? **g.6** ¿El EFS se encuentra protegido legalmente de presiones políticas?
Integración/ Coordinación	La Coordinación es un parámetro relevante en el diseño de las estructuras de las organizaciones (Mintzberg, 1991).	**h.1** ¿Las instituciones fiscalizadoras se encuentran subordinadas al ente de fiscalización superior o son independientes? **h.2** ¿Se celebran convenios entre las instituciones fiscalizadoras para compartir los principales hallazgos derivados de las revisiones? **h.3** ¿Existe un calendario de trabajo, planeación y entrega de resultados compartido?

		h.4 ¿Están bien establecidos los límites de actuación y competencia para cada institución fiscalizadora que integra el sistema? **h.5** ¿Tiene signados convenios de colaboración con otros organismos nacionales e internacionales? **h.6** ¿Existe un órgano rector y cada institución fiscalizadora tiene un área encargada para mantener la coordinación de forma permanente? **h.7** ¿Funciona como órgano de consulta y ordenador del sistema de control interno de cualquier agencia del gobierno?
Vinculación estratégica de los Entes de Fiscalización	La vinculación se define como el conjunto comprensivo de procesos y prácticas planeados, sistematizados y continuamente evaluados, […] con el propósito de desarrollar y realizar acciones y proyectos de beneficio mutuo. (Gould, 1997).	**i.1** ¿Las instituciones fiscalizadoras del nivel estatal o local presentan un fundamento constitucional armonizado con el del Ente de Fiscalización Superior (EFS)? **i.2** ¿Las instituciones fiscalizadoras del nivel estatal o local presentan atributos que garantizan su independencia de criterio y gestión operacional? **i.3** ¿Las instituciones fiscalizadoras del nivel estatal o local presentan mecanismos coyunturales de apoyo con otros organismos fiscalizadores o existe una política institucional de cooperación y trabajo? **i.4** ¿La relación de coordinación y cooperación con otras instituciones y organismos ha provocado un menoscabo de su actuación y atribuciones? **i.5** ¿Presentan una participación activa en el consejo o son considerados como actores clave del Sistema de Fiscalización? **i.6** ¿El trabajo realizado por las instituciones fiscalizadoras está orientado con base en objetivos estratégicos compartidos?

Fuente: elaboración propia.

El estudio comparado de caso de acuerdo con Lijphart (1971) es un instrumento de análisis adecuado en situaciones en las que el número de casos bajo estudio es pequeño. Este método sirve no sólo para describir, sino para explicar los fenómenos de estudio; aquí surgen dos supuestos sobre los que se debe tener cuidado: el primero es la comparación en casos similares, mientras que el segundo es la comparación en casos diferentes. La elección

de alguno de los dos depende del diseño y características propias de la investigación. En un estudio comparado de casos, de acuerdo con el autor, otro aspecto que debe ser valorado es la “población”, definida como el universo de unidades de análisis que constituyen el foco de estudio. Una variante en un estudio comparado de casos es el llamado método de similitud, el cual es de gran ayuda cuando los casos seleccionados son en términos generales distintos, lo que ayuda a eliminar explicaciones alternativas una vez que se han detectado las coincidencias fundamentales.

Considerar la comparación como un método implica el uso de parámetros y de categorías de análisis que sean derivadas de un esquema conceptual o de una teoría general. El método comparativo parte del cuestionamiento acerca de qué es comparable y con relación a qué características o propiedades es posible efectuar la comparación, de este modo se busca identificar aquello que es bastante parecido, o lo que es demasiado diferente.

Los métodos comparativos son muy importantes en las ciencias sociales, si bien su utilización exige ciertas precauciones. El principal riesgo consiste en la realización de comparaciones artificiales, basándose en una deformación de los objetos. Sin embargo, la comparación es un procedimiento útil para el proceso de investigación, ya que sólo a partir de ésta, podemos encontrar semejanzas y diferencias entre los fenómenos. Las características principales son:

- Se intentan establecer las causas o factores de riesgos de determinados problemas.
- Esto se hace comparando dos o más grupos, algunos de los cuales experimentan o están a punto de experimentar el problema y otros a los que no les afecta.

- Los tres tipos de estudios comparativos más comunes son: encuestas comparativas representativas, estudios de caso, controles y estudios de cohorte.

En lo que toca a la forma de abordar el fenómeno, los estudios comparativos se dividen en:

- De causa a efecto. Se investigan dos o más grupos de unidades de estudio que se diferencian en varias modalidades de un factor causal y se estudia el desarrollo de éstas para evaluar, conocer y analizar el efecto y la frecuencia de aparición de aquél dentro de cada grupo.
- De efecto a causa. Se parte de dos o más grupos de unidades de estudio que presentan cierto fenómeno considerado como efecto en varias modalidades y se retrocede al pasado para determinar o conocer el factor causal y la proporción que éste presentó en los diferentes grupos.

¿Cómo se evalúa? El investigador compara un grupo en el que está presente el problema, con otro grupo en el que no se presenta el problema para descubrir los factores que contribuyen a la presencia de éste. El último grupo se denomina "de control" o "de comparación".

3.6.1 Valoración del *score* para interpretar dimensiones e indicadores utilizados en el estudio comparado de caso

Se determinaron diez dimensiones y se asignaron puntuaciones para tener una escala de: a) 0 a 100, b) 0 a 120 y de c) 0 a 140, derivadas de la complejidad y características particulares de cada una de las dimensiones. La calificación para cada uno de los indicadores no se fracciona; se da por cumplido satisfactoriamente en su totalidad, o no, en cuyo caso el valor va de 0 a 20.

Tabla 6. *Score* de las dimensiones

	Dimensión	Valor
1.	Comunicación	**100**
2.	Autonomía	**100**
3.	Evaluación/Desempeño	**120**
4.	Control de Calidad/Seguimiento	**120**
5.	Buenas prácticas	**140**
6.	Procedimientos	**140**
7.	Normatividad	**120**
8.	Integración-Coordinación	**140**
9.	Vinculación-Estratégica	**120**
	Score Total: **1100**	

Fuente: elaboración propia.

La construcción de las dimensiones y de los indicadores parte de las características básicas que debe tener un SNF, conforme a las tendencias contemporáneas sobre la materia, las experiencias y las buenas prácticas internacionales y, en especial, desde la perspectiva de un sistema con elementos interconectados que se coordinan y funcionan de manera eficiente.

El otro gran referente para delimitar los indicadores son las mejores prácticas identificadas en el ámbito subnacional de los países analizados. La puntuación ideal es de 1100 puntos, sin embargo, ninguno de los cuatro países analizados cumple efectivamente con todos los indicadores. Para la interpretación más detallada debe revisarse cada uno de los indicadores haciendo el cruce con el país respectivo de análisis.

3.7 Entrevista a expertos

Tabla 7. Matriz de indicadores para el cuestionario a los expertos.

Dimensión	Definición Conceptual	Indicadores
Comunicación	La comunicación es una realidad emergente, un estado de cosas *sui generis*. A la comunicación se llega mediante una síntesis de tres diferentes selecciones, a saber: a) la selección de la *información*, b) la selección del *acto de comunicar* y c) la selección que se realiza en el acto de entender (o no entender) la información y el acto de comunicar (Luhmann, 2002, p. 306).	**a.1** ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información relevante, suficiente y oportuna entre los actores involucrados?
Autonomía	Los sistemas sólo pueden construir estructuras que son compatibles con el entorno, sin que el entorno pueda determinar la operación con la que construyen dichas estructuras. El concepto presupone que todo sistema autopoiético opera como sistema determinado por la estructura; es decir, como un sistema que puede determinar las propias operaciones sólo mediante las estructuras propias (Luhmann, 2002, p. 280).	**b.1** ¿Cómo se deben fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente los actores involucrados en el SNF para aminorar la vulnerabilidad a factores negativos?
Evaluación/ Desempeño	La evaluación se ocupa de la consecución o no de los objetivos más amplios, aquéllos de carácter estratégico (resultados) (SHCP, 2014).	**c.1** ¿Cómo se debe medir el desempeño de las instituciones que integran al SNF? **c.2.** ¿Cuáles son los objetivos estratégicos a los que debe responder el SNF y cómo se deben evaluar?
Control de Calidad/ Seguimiento	El seguimiento enfoca su atención a los aspectos más operativos (actividades, recursos, plazos, costos, y los resultados más inmediatos en forma de productos o servicios) (SHCP, 2014).	**d.1** ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?
Buenas prácticas	En general el concepto de "buenas prácticas" se refiere a toda experiencia que se guía por principios, objetivos y procedimientos apropiados o pautas aconsejables que se adecuan a una determinada perspectiva normativa o a un parámetro consensuado, así como también toda experiencia que ha arrojado resultados positivos, demostrando su eficacia y utilidad en un	**e.1** ¿Qué precedentes o buenas prácticas del ámbito internacional se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

	contexto concreto (Consejo de Transparencia-Banco Mundial, 2012).	
Procedimientos	Los procedimientos se refieren a describir detalladamente cada una de las actividades a seguir en un proceso laboral, éste es un proceso continuo lo que permite disminuir el error (Melinkoff, 1990).	**f.1** ¿Cuáles son las actividades principales que deben realizar de manera conjunta las instituciones que forman parte del SNF?
Normatividad	**Norma *lato sensu*:** regla de comportamiento, obligatoria o no. **Norma *stricto sensu*:** regla que impone deberes o confiere derechos (García-Maynez, 2000).	**g.1** ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal? **g.2** ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?
Integración/ Coordinación	La Coordinación es un parámetro relevante en el diseño de las estructuras de las organizaciones (Mintzberg, 1991).	**h.1** ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del Sistema? **h.2** ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?
Vinculación estratégica de los Entes de Fiscalización	La vinculación se define como el conjunto comprensivo de procesos y prácticas planeados, sistematizados y continuamente evaluados, […] con el propósito de desarrollar y realizar acciones y proyectos de beneficio mutuo. (Gould, 1997).	**i.1** ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

Fuente: elaboración propia.

La entrevista consiste en la obtención de información (por vía oral-escrita) en la que los dos elementos (entrevistador y entrevistado) se encuentran frente a frente, por lo que la información que se obtiene (Arias, 2007) es de primera mano y no surge en un solo sentido, puesto que el entrevistador es quien dirige las preguntas y se convierte en un actor proactivo y no sólo receptivo de la información que obtiene.

Para el caso particular de este estudio, se utiliza la entrevista semiestructurada, la cual se define, según Hernández-Sampieri y Fermández (2005), "funcionan adecuadamente en aquellas investigaciones que se interesan por interrogar a administradores, burócratas,

miembros de élite de alguna comunidad", debido a que son personas con poco tiempo y están acostumbradas a usarlo eficientemente.

Debido a que los expertos en el tema que se consulta en este estudio (académicos, servidores públicos y otros involucrados en el tema de la fiscalización) generalmente tienen una agenda ocupada, no es recomendable emplear entrevistas totalmente abiertas, que sin duda pueden reportar información valiosa, pero demandan mucho tiempo y cuando no existe una estructura lógica en la entrevista, se puede desaprovechar la información. Para evitar esas limitantes, en la entrevista semiestructurada el entrevistador selecciona previamente el tema de interés y los subtemas adyacentes que le sirven de guía al formular sus cuestionamientos sin que se impongan restricciones a la opinión de los entrevistados; no obstante que el entrevistador plantea los temas, el entrevistado se encuentra en libertad de desarrollar su opinión al respecto sin que por ello sea interrumpido. Al elaborar preguntas preestablecidas, el entrevistado se da cuenta que está interactuando con una persona que tiene un conocimiento previo sobre el tema y sabe qué es lo que quiere y pretende con esas preguntas que le son formuladas; en suma, aunque el entrevistador delimita la temática y dirige los cuestionamientos, el entrevistado tiene el espacio suficiente y la amplitud para expresar sus ideas de manera libre.

Al diseñar las preguntas de la entrevista, es importante tener en cuenta que se debe seguir el proceso establecido por (Hernández-Sampieri y Fernández, 2005):

- Preguntas claras y comprensibles
- Preguntas que no incomoden al respondiente
- Que se refieran preferentemente a un solo aspecto lógico

- No inducir las respuestas
- Lenguaje adaptado a las características del respondiente
- Con instrucciones claras y entendibles

¿Cómo se evalúa?

Están relacionados con la operacionalización de las variables/categorías/dimensiones; es decir, las instancias para llevar a cabo la recolección de datos en el estudio.

3.7.1 Selección de los expertos en el tema (investigadores, académicos y servidores públicos)

Un aspecto central en este estudio, es lo concerniente a la entrevista a los *"expertos en el tema"*, puesto que son quienes conocen con profundidad la temática y una fuente de información de primera mano; debido al desempeño de sus funciones y actividades relacionadas con la función de fiscalización superior, cuentan con un saber acumulado derivado de su trayectoria, experiencia y quehacer profesional en la academia.

En este apartado se presentan los criterios utilizados para seleccionar a los entrevistados. Se menciona la guía temática que establece la dirección de la entrevista, entre ellos se va a consultar a servidores públicos de la ASF, auditores superiores de los estados, académicos e integrantes de las instituciones fiscalizadoras del Gobierno Federal, a quienes se les preguntan cuestiones relacionadas con cada una de las problemáticas analizadas, poniendo énfasis en la identificación de los atributos esenciales para el diseño

del modelo de coordinación para el SNF, las facultades, competencias y los mecanismos de coordinación necesarios, particularmente en las perspectivas de las EFS en México.

El proceso de selección de los expertos prioriza la diversidad para contar con un enfoque plural y representativo que logre conjuntar diversas ópticas y opiniones, siempre y cuando tengan una relación directa con el tema. Los roles definidos son los siguientes: directivos en activo y exintegrantes de la ASF y de las Entidades de Fiscalización Superior de los estados, así como académicos investigadores provenientes de instituciones universitarias con reconocimiento nacional.

En la siguiente tabla se presentan la relación de expertos a entrevistar, identificando a la institución que representan:

Tabla 8. Actores clave entrevistados.

Entidad	Nombre del Entrevistado	Cargo
Auditoría Superior de la Federación	Mtro. Benjamín Fuentes Castro	Secretario Técnico del Auditor Superior de la Federación
Auditoría Superior de la Federación	Dra. Aimée Figueroa Neri	Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior-ASF
Auditoría Superior de la Federación	Lic. Víctor Manuel Andrade Martínez	Titular de la Unidad de Asuntos Jurídicos ASF
Auditoría Superior del Estado de Coahuila	C.P. José Armando Plata Sandoval	Auditor Superior del Estado de Coahuila
Auditoría Superior del Estado de Puebla	Dr. David Villanueva Lomelí	Auditor Superior del Estado de Puebla
Instituto Politécnico Nacional	Dr. Luis Arturo Rivas Tovar	Académico e investigador
Universidad Nacional Autónoma de México	Dr. Roberto Moreno Espinosa	Académico e investigador
Universidad Iberoamericana	Dr. Roberto Ehrman Fiorio	Académico

Instituto Nacional de Administración Pública	Dra. Adriana Plasencia Díaz	Académica e investigadora
Unidad de Evaluación y Control de la CV-ASF	Mtro. Francisco Mora Briseño	Comisión de Vigilancia y especialista en Riesgos

Fuente: elaboración propia.

De forma complementaria, a continuación se presentan los puntos esenciales de la guía temática sobre la que se desarrolla la entrevista:

- Comprensión y entendimiento de lo que es un SNF.
- Componentes y características que debe tener un sistema.
- Integrantes del SNF.
- Cambios esperados respecto a la situación actual.
- Mecanismos que deben ser implementados para promover el intercambio de información.
- Fortalecimiento técnico, operacional y presupuestal de los actores que van a integrar al SNF.
- Respecto al tipo de órgano y forma de gobierno que debe tener el SNF.
- Evaluación del desempeño del SNF.
- Cambios para que los actores del SNF mejoren su calidad.
- Experiencias internacionales para ser replicadas en el ámbito nacional.
- Procedimientos y sus competencias específicas para cada integrante.

- Problemáticas normativas actuales de las instituciones fiscalizadoras.
- Cambios jurídicos necesarios para la correcta operación del SNF.
- Integración y coordinación entre los integrantes del SNF.
- Aspectos que se requieren homologar dentro del SNF.
- Vinculación efectiva entre los actores que integran el SNF.

3.7.2 Categorías de análisis y guía para la estructuración de la entrevista a los expertos

Para la realización de la entrevista a profundidad con los expertos seleccionados se utiliza como referencia una guía para conocer su percepción acerca del actual funcionamiento de las instituciones fiscalizadoras que existen en México, su percepción sobre la problemática y operación actual, los resultados alcanzados contra los resultados esperados, percepción de los entrevistados sobre la efectividad de fiscalización a nivel general y particular con respecto al impacto y efectos derivados de su trabajo en cuanto al manejo eficiente de los recursos públicos, los principales retos a los que se van a enfrentar las distintas entidades de fiscalización y cuáles deben ser los mecanismos que fortalezcan las debilidades que actualmente presentan y, finalmente, las propuestas de mejora en el funcionamiento de dichas instituciones.

A continuación se presente el cuestionario empleado para las entrevistas:

INSTITUTO NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, A.C.

Cuestionario de Investigación: Sistema Nacional de Fiscalización.

El presente cuestionario forma parte de una tesis doctoral que se está desarrollando en el Instituto Nacional de Administración Pública (INAP A.C.), titulada "Propuesta de atributos esenciales para el diseño de un modelo de coordinación del Sistema Nacional de Fiscalización".

Con la intención de profundizar en el objeto de estudio, solicito atentamente su colaboración, teniendo en cuenta que sus opiniones serán de gran valor para validar o rectificar la propuesta, garantizando en todo el proceso la confidencialidad de sus respuestas, utilizando los datos únicamente con intención académica. No hay respuestas correctas o incorrectas, todas son consideradas para el análisis.

Es pertinente señalar que derivado de un estudio comparado de países y del estado del arte revisado, se han considerado nueve dimensiones esenciales para el Sistema Nacional de Fiscalización, éstas son: **a)** comunicación **b)** autonomía **c)** evaluación/desempeño **d)** control de calidad/seguimiento **e)** buenas prácticas **f)** procedimientos **g)** normatividad **h)** integración-coordinación **i)** vinculación estratégica de los entes de fiscalización. Para cada una de ellas se ha diseñado una serie de preguntas que se dividen en dos segmentos: el "A" corresponde a las preguntas 1 a 4 que son cuestiones generales sobre el Sistema Nacional de Fiscalización y su operación, mientras que el "B" que va de la pregunta cinco en adelante, está relacionado con cada una de las dimensiones que ya han sido señaladas.

Muchas gracias.

Segmento A

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este sistema?

3. ¿En su opinión, qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, u otros) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

Segmento B

Dimensión	Pregunta/Ítem
Comunicación	5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?
Autonomía	6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos? 7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto, subordinación entre los integrantes)?
Evaluación/ Desempeño	8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y el de las instituciones que lo integran?
Control de Calidad/ Seguimiento	9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?
Buenas Prácticas	10. ¿Existen precedentes o buenas prácticas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México?, ¿cuáles pueden considerarse?
Procedimientos	11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

Normatividad	12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal? 13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?
Integración/ Coordinación	14. ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del SNF? 15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?
Vinculación Estratégica de los Entes de Fiscalización	16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

Fuente: elaboración propia.

Es importante señalar que esta guía no es un instrumento agotado o restringido pues como ya se señaló, es la guía básica para desarrollar la entrevista y las preguntas que dirigen la opinión de los expertos, así que otros elementos pudieron considerarse conforme se desarrolló cada entrevista.

3.7.3 Valoración del *score* para interpretar dimensiones e indicadores utilizados en la entrevista con base en expertos

En la elaboración de este trabajo se ha utilizado metodología cualitativa. La investigación se ha desarrollado a través de la técnica de entrevista individual semiestructurada. Se han establecido unos objetivos específicos previos a la realización de las entrevistas, por lo que el enfoque seguido ha sido deductivo. Se han usado categorías analíticas para describir y explicar las materias objeto de estudio.

Con el fin de obtener una variabilidad suficiente y proporcionar mayor riqueza al análisis del discurso, se tomó en cuenta la inclusión tanto del medio académico, como de actores relevantes que tienen una experiencia consolidada en el servicio público.

Respecto al lugar del encuentro (preferentemente en el propio lugar de trabajo del entrevistado) se procuró garantizar la privacidad suficiente, así como evitar las posibles interrupciones durante el desarrollo de la entrevista. Durante el inicio de la misma se agradeció al entrevistado su participación y se solicitó su autorización para grabar la conversación. La duración de las entrevistas se previó en un lapso de entre 60 a 90 minutos y se desarrolló según la guía de entrevista planteada *a priori.*

El análisis de la información se efectuó del siguiente modo: durante la recopilación de los datos se inició el proceso de análisis. A medida que la información se fue generando, se llevó a cabo un estudio secuencial. Esta metodología de análisis permitió la adaptación del método de recogida a los objetivos de la investigación de una manera continua. Es decir, de este modo se identificaron y abordaron aspectos que permitieron un tratamiento más extenso. También permite desarrollar hipótesis a medida que se van realizando las

entrevistas, así como reformular, eliminar e incluir preguntas y temas en la estructura de entrevista planteada inicialmente. La actitud del entrevistador fue proactiva y en algunos casos participativa para enriquecer la información obtenida del experto.

Finalmente, se analizó la información recuperada con un enfoque hermenéutico. El análisis fue exploratorio, interpretativo, descriptivo y confirmatorio.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS COMPARADO DE PAÍSES EN RELACIÓN A SU MODELO DE FISCALIZACIÓN

4.1 Datos básicos de (Alemania, Australia, Brasil, Estados Unidos)

El análisis de los modelos de fiscalización de Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos, con base en el estudio comparado de casos, permitió conocer la manera en que otros países, con reconocimiento internacional, han logrado establecer mecanismos de coordinación, el proceso de intercambio de información entre los actores involucrados, las condiciones y contexto en el que desarrollan sus funciones y la forma en que ejercen las buenas prácticas que los han convertido en un referente importante en cuanto a la fiscalización superior.

En este estudio, las unidades de análisis son los distintos modelos de fiscalización de los cuatro países seleccionados. Aquéllos funcionan en países con sistemas federales y sistemas de fiscalización estructurados. El estudio comparado de casos se puede utilizar a partir por lo menos de dos casos, pero lo importante es seleccionar los más relevantes de acuerdo con lo que se está investigando. Otra de las preguntas clave y que se adapta mejor a nuestro estudio es la siguiente: ¿existen características comunes en los cuatro países que permitan explicar su éxito en materia de fiscalización, intercambio de información y de coordinación? Esta pregunta aún no puede ser respondida del todo, pero para entender los distintos modelos de fiscalización, es necesario adquirir información general sobre cada uno de ellos (información presentada en la tabla 9).

Tabla 9. Datos básicos de los países consultados.

	Estados Unidos	**Australia**	**Brasil**	**Alemania**
Forma de Gobierno	República Federal Constitucional	Monarquía Constitucional Federal Parlamentaria	República Federal	República Federal Constitucional
Población	316 017 000 hab.	21 507 717 hab.	201 032 714 hab.	80 219 697 hab.
Ente de Fiscalización	Government Accountability Office – Oficina de Auditoría Gubernamental	Australian National Audit Office - Oficina Nacional de Auditoría	Tribunais de Contas do Brasil – Tribunal de Cuentas de Brasil	*Bundesrechnungshof* – Tribunal Federal del Cuentas Alemán
Índice de percepción de la corrupción (ranking)*[4]	17	11	69	12

Fuente: elaboración propia.

4.2 Modelo de Junta o Modelo Colegiado

4.2.1 Alemania

La República Federal de Alemania es un Estado conformado por la Federación (*Bund*) y 16 estados (*Länder*). La ley señala que existe un Tribunal Federal de Cuentas Alemán (TFCA) que es el Órgano Supremo de Fiscalización. De acuerdo con la Ley Fundamental para la República Federal de Alemania (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) el TFCA tiene que realizar el control del Gobierno Federal y de los organismos subordinados, en cuanto a su gestión financiera y por otro lado tiene que brindar apoyo y asesoría al *Bundestag* (Parlamento Federal Alemán) en su tarea de contralor del Gobierno Federal.

[4] Con base en el índice de la percepción de la corrupción, (2014). información en línea: http://www.datosmacro.com/estado/indice-percepcion-corrupcion

Una característica importante del sistema alemán es que no solo la Federación posee carácter estatal, sino también cada uno de estos estados. Cada estado miembro decide por sí mismo sobre su constitución, además la Federación y los estados son autónomos e independientes entre sí en cuanto a la gestión presupuestaria.

Un aspecto relevante del TFCA es que jurídicamente no existe una definición explicita del Tribunal Federal de Cuentas Alemán en la Ley Fundamental, sin embargo, en su artículo 114, párrafo 2, se señala que los miembros del TFCA poseen independencia judicial, revisan la cuenta pública, así como su ejecución, regularidad y cumplimiento de la gestión financiera del gobierno (Figueroa y Kloster, 2007, p. 58).

El proceso de fiscalización en Alemania está regulado por la Ley Fundamental sobre los principios presupuestarios y por los respectivos reglamentos presupuestarios regionales (sólo en cuanto a sus características básicas); el resto queda en manos de los tribunales de cuentas regionales quienes en sus reglamentos establecen la normativa de manera más pormenorizada (normas y códigos de auditoría).

Desde su creación, quedó establecido que el TFCA es una institución de auditoría independiente, no es parte del poder ejecutivo ni una agencia legislativa, en consecuencia, ni el Gobierno ni el Parlamento pueden señalarle directamente lo que tiene que auditar, aunque generalmente el TFCA atiende a las peticiones del Parlamento, no obstante, es el TFCA el que decide qué áreas audita y el tipo de auditoría que va a llevar a cabo.

El TFCA capacita constantemente a su personal para garantizar la calidad de sus auditorías, estandarizar los procesos y procedimientos de auditoría, aumentar las auditorías de gestión y elevar la calidad de las auditorías financieras y de su cumplimiento. Antes de

realizarse una auditoría, el ente a auditar, recibe una notificación sobre lo que se va a efectuar, se aclaran los objetivos de la auditoría en una reunión introductoria; al finalizar la auditoría, el ente auditado puede presentar diversos argumentos y su opinión respecto a la revisión que se le hizo y, en su defecto, hacer las aclaraciones pertinentes para que, finalmente, el tribunal pueda presentar los resultados de la evaluación efectuada.

El proceso de fiscalización es fundamentalmente un proceso interno entre el tribunal de cuentas y la entidad fiscalizada. Básicamente, los tribunales de cuentas se componen de un órgano colegiado de decisión, ese órgano colegiado de decisión se denomina *"Consejo"* o *"Senado"* dependiendo del *Länd*, el tamaño de cada órgano oscila entre cuatro y dieciséis miembros.

Una vez que se termina la labor de la auditoría y se han discutido de manera oral y escrita (las conclusiones y hallazgos) con el ente auditado, la UEC, (2005a, p. 113) señala que el TFCA prepara un informe por escrito al Parlamento y también al Gobierno, el cual les permite valorar algunas cuestiones, exponer irregularidades sobre gastos, consumos innecesarios, ahorros potenciales no realizados, así como el valor de los montos y a partir de ello se toman decisiones.

El objetivo central del TFCA es fiscalizar (tomando en cuenta los criterios de economía, eficiencia y efectividad) y revisar si los ingresos que obtiene la Federación, se recaudaron a tiempo y en su totalidad y si los gastos se han efectuado de forma debida, legal y económica. Para realizar este control, el TFCA tiene amplias facultades para obtener y analizar la información respectiva que considere pertinente, lo que se encuentra

establecido en la ley; por lo tanto tiene un acceso total a la información y documentación que considere pertinente y necesaria para realizar su labor de fiscalización.

Al igual que el TFCA, los tribunales de cuentas de los *Länder* tienen derecho para acceder a todos los documentos que consideren necesarios para la realización de sus tareas, la información debe entregarse a los tribunales y a sus representantes, prácticamente el acceso a la información es absoluto por lo que nadie puede negarse a ser inspeccionado con base en esa información.

De acuerdo con los autores Figueroa y Kloster (2007, p. 61) el TFCA tiene cuatro funciones básicas:

a) Fiscalizar la cuenta pública anual y revisión *ex ante*.

El procedimiento es: selección del tema a estudiar, elaboración de conceptos o directivas que contienen información explícita sobre la auditoría planeada y su desarrollo; y notificación escrita a la entidad que se va auditar.

b) Informar.

A los 2 años, se publica un informe de seguimiento de su informe anual correspondiente a un ejercicio presupuestario para comprobar si sus recomendaciones fueron tomadas en cuenta.

c) Asesorar.

Puede asesorar al gobierno, los ministerios u oficinas gubernamentales.

d) Acompañar el proceso presupuestario anual del gobierno.

Las decisiones políticas son un aspecto que el TFCA debe abstenerse de evaluar. De acuerdo con el documento de la (UEC, 2005, p. 112) el TFCA examina las finanzas públicas, los fondos de la Federación, las empresas federales, las entidades gestoras de la seguridad social y la actividad de la Federación en empresas privadas en las que tenga alguna participación, es decir, todas aquellas operaciones e instituciones que hagan un manejo de los recursos públicos federales.

Para que el TFCA pueda realizar esas actividades, la ley fundamental le garantiza dos facultades: 1) el Tribunal Federal sólo podrá eliminarse por enmienda constitucional, lo que da certeza e independencia institucional, y 2) los miembros tienen independencia judicial, por ejemplo, ni el Parlamento, ni el Gobierno Federal, ni otros organismos federales pueden mandatar al TFCA para que analice determinadas áreas (característica ya descrita en líneas previas).

La independencia es un aspecto central en el proceso de coordinación y cooperación (entre el TFCA y los Tribunales de Cuentas de cada Länder) para garantizar un control fiscal eficaz.

Entre los principales aspectos que merecen resaltarse en la experiencia alemana de acuerdo con Guajardo, se encuentran:

1) El énfasis de la fiscalización en aspectos de eficiencia y economía.
2) No existe ningún tipo de área exenta de control.
3) Los tribunales regionales de cuentas establecen en sus propios reglamentos las normas de operación, procedimientos de auditoría y código de ética.

4) Ni el Parlamento ni el Gobierno pueden dar al tribunal instrucciones sobre las revisiones.
5) Los tribunales de cuentas tienen derecho a conocer todos los documentos que consideren necesarios para la consecución de sus tareas.
6) Los planes de trabajo y auditoría se presentan con un año de antelación.

En síntesis, la responsabilidad principal del TFCA es la fiscalización de la gestión económico-financiera de la Federación, mientras que los tribunales de cuentas de los estados se ocupan de esta labor en el ámbito regional. El TFCA no puede imponer sanciones, tampoco iniciar procedimientos por daños y perjuicios o indemnizaciones, carece de un poder disciplinario.

De acuerdo con Teschner (2001, p. 58) al Tribunal Federal de Cuentas le compete fiscalizar los ingresos y gastos de la Federación, y cada uno de los Tribunales de Cuentas de los *Länder* está facultado para fiscalizar los ingresos y gastos del estado (*Länd*) correspondiente; a pesar del principio de la independencia recíproca de los regímenes presupuestarios de la Federación. Aunque la ley también señala que el Tribunal Federal de Cuentas debe tener la posibilidad de inspeccionar los autos que obran en el poder de las autoridades tributarias de los *Länder*.

Los regímenes de derecho presupuestario de la Federación y de los *Länder* se caracterizan por un alto grado de similitud entre ellos. Con el consentimiento del *Bundesrat* (Cámara de Representación de los *Länder* dentro del Poder Legislativo Federal), el *Bundestag* (Asamblea Federal) ha aprobado la Ley de Principios Presupuestarios para la Federación y los Länder, cuya parte II contiene normas que son de aplicación uniforme y

directa tanto a la Federación como a los *Länder*. Una de esas normas dice textualmente: "Si la fiscalización o las comprobaciones *in situ* competen a varios Tribunales de Cuentas, éstos se informarán recíprocamente sobre la planificación y los resultados de su trabajo fiscalizador" (Teschner, 2001, p. 61). Otra ley que complementa a ésta, menciona que: "cuando la fiscalización compete tanto al Tribunal Federal de Cuentas como al Tribunal de Cuentas de alguno de los *Länder*, debe efectuarse conjuntamente".

Los tribunales regionales no dependen de ninguno de los tres poderes del Estado federado, pero se encuentran entre el Parlamento y el Gobierno, cuyas funciones apoyan en igual medida, sin llegar a ser "órganos subsidiarios" (EUROSAI). Los tribunales de cuentas tienen la competencia institucional de fiscalizar la contabilidad de ingresos y gastos y el balance del activo y pasivo que el Ministro de Finanzas del *Länd* debe presentar en el marco del procedimiento de aprobación de la gestión del Gobierno regional. Su misión incluye la fiscalización de la economía, eficacia y eficiencia, así como la regularidad de la gestión económica-financiera del Estado federado, incluyendo sus patrimonios especiales y sus empresas públicas. Un aspecto central de los tribunales de cuentas regionales, es que tienen la facultad en su respectivo ámbito de decidir qué auditorías se van a efectuar, cuándo y con qué recursos humanos, el tipo de auditoría, los recursos materiales que se van a utilizar y si será parte de una muestra o es una auditoría en la totalidad del ente auditado.

Además, los tribunales de cuentas de los *Länd* ejercen su actividad fiscalizadora (EUROSAI) tomando en cuenta los siguientes aspectos:

- En entidades ajenas de la Administración, por ejemplo, cuando han recibido subvenciones del Estado federado, sólo se comprueban los gastos con los criterios de economía, eficacia y eficiencia, destinados al fin para el cual se dieron.

- Sobre las actividades del Estado federado en empresas privadas en las que participa de modo directo o indirecto.
- Sobre la gestión económica-financiera de las personas jurídicas de derecho público que están sometidas a la supervisión del Estado federado.
- Sobre la gestión económico-financiera de los grupos parlamentarios en los parlamentos regionales.

Como se observa, existen numerosos puntos de coincidencia entre el Tribunal de Cuentas Federal y los Tribunales de Cuentas de un Estado (regionales): Si el TFCA y el tribunal de cuentas regional son competentes para realizar una auditoría conjunta, pueden realizarla sin ningún obstáculo.

- Un tribunal de cuentas puede, mediante acuerdo, asumir tareas fiscalizadoras de otro tribunal o transferir las propias a otro tribunal, con el objetivo de evitar la doble auditoría.
- Los Presidentes de los Tribunales de Cuentas Federal y regionales se reúnen dos veces al año, fomentando la coordinación entre los tribunales con el objetivo de establecer una red de comunicación y apoyo recíprocos en el control de las finanzas públicas tanto en la Federación como entre los *Länd*.
- La principal función de los presidentes del TFC y regionales es fomentar el debate de cuestiones de interés común y el intercambio de experiencias en materia de la auditoría, a la hora de seleccionar a su personal, a la gestión de la calidad y a los costes de actuación de los tribunales de cuentas.
- Para el intercambio de opiniones y experiencias, existen comités de trabajo referentes a cada una de las distintas materias.

- La legislación en los órdenes federal y estatal es casi idéntica; la Ley de Principios de Presupuesto de la Federación y de los Estados, como su propio nombre indica, aplica a los dos ámbitos y permite tener estructuras similares para el ejercicio presupuestario y en consecuencia para una armonización de la fiscalización a escala federal y estatal.
- Las entidades fiscalizadoras se informan recíprocamente de sus programas de trabajo en materia de fiscalización y se ponen de acuerdo sobre auditorías que pueden ser efectuadas simultáneamente.
- Se comunican con anticipación las fechas planeadas para el comienzo de las comprobaciones *in situ*.
- Se comunican recíprocamente los hallazgos esenciales desarrollados mediante sus fiscalizaciones.
- El TFCA y los tribunales de cada *Länder* coordinan las actividades de capacitación profesional de sus trabajadores, con la finalidad de uniformar los enfoques y métodos de fiscalización y encontrar soluciones coordinadas.
- Los criterios y métodos de auditoría del TFCA y los tribunales de cada *Länd* se encuentran vinculados con los de la INTOSAI.
- Desde 1976, el TFCA y los tribunales de cuentas de cada *Länd*, se suscribieron a la Declaración de *Reichenhall*, en la cual establecieron su voluntad de apoyarse recíprocamente, de intercambiar sugerencias y resultados de auditoría.

Menciona Teschner (2001, p. 62) que existe gran número de avenencias bilaterales entre el TFCA y los Tribunales de Cuentas de cada *Länder*. La intención es evitar la duplicación de auditorías y la ausencia de vacíos en el control, lo que importa en última

instancia es que la fiscalización se efectúe con un intercambio permanente de información y se fomente la cooperación.

4.3 Tribunales o Cortes de Cuentas

4.3.1 Brasil

En 1808, se creó el Consejo de la Hacienda que tuvo como función principal fiscalizar el gasto público. Posteriormente, con la independencia de Brasil se consolidó el Estado y se dio por vez primera un esquema normativo presupuestario en el que la fiscalización de cuentas del Gobierno ocupó una relevancia mayúscula, creándose en 1890 por decreto del Ministro de Hacienda, el Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) bajo los principios de autonomía, eficiencia, juicio y vigilancia.

El Tribunal de Cuentas de la Unión pertenece al poder Legislativo, y en la actualidad, encuentra su marco fundamental en la Constitución Federal de Brasil de 1988, específicamente en la Sección IX, denominada: "De la Fiscalización Contable, Financiera y Presupuestaria", inserta en el "Capítulo I. El poder Legislativo". Se encuentra encabezado por nueve ministros, realiza un control externo y ejerce jurisdicción en todo el territorio nacional brasileño.

El TCU está investido de jurisdicción propia y privativa para juzgar las cuentas de los administradores y demás responsables de dinero, bienes y valores públicos de las unidades de los poderes de la Unión y de las entidades de la administración indirecta; incluso las fundaciones y las sociedades instituidas y mantenidas por el poder Público

Federal y las cuentas de aquellos que fueren responsables de la pérdida, del extravío u otra irregularidad de la cual resulte daño al erario.

El ente goza de autonomía técnica y de gestión (característica que comparten los tribunales de cuentas de Estados y municipios), por lo que, en general, se encuentra ajeno a influencias políticas. Su misión es responder por el cumplimiento del ordenamiento jurídico brasileño, la salvaguarda y debido uso de la Hacienda Pública del país, la consolidación del Estado democrático de derecho mediante la rendición de cuentas y el fortalecimiento de la probidad administrativa, así como la fidelidad y transparencia de la información financiera.

El TCU está integrado por nueve ministros nombrados por el Presidente de la República, seis de los cuales son escogidos por el Congreso Nacional, dos son oriundos del propio Tribunal (uno de éstos del cuadro de auditores) y otro del Ministerio Público. Los miembros de este Tribunal tienen las mismas prerrogativas que los magistrados del Supremo Tribunal Federal de la República, entre las que destaca la inamovilidad en el cargo. Rita, Teixeira, Moraes (2009) han considerado que 1988 fue un año crucial para la democratización de las instituciones brasileñas dentro del contexto de la construcción de nuevas instituciones democráticas, en particular de los cambios en los tribunales de cuentas de Brasil; su estudio toma en cuenta un análisis de documentos oficiales (Constitución Federal, las constituciones estatales y las leyes orgánicas municipales) resaltando la autonomía que los ha caracterizado siempre (incluso en periodos autoritarios).

Entre las principales atribuciones y obligaciones del TCU, expresadas en la Constitución Federal de 1988 y que aún subsisten en la *Constituição da República Federativa do Brasil* (2012), se encuentran las siguientes:

- El control externo está a cargo del Congreso pero con la asistencia de los Tribunales de Cuentas de la Unión.
- Examinar las cuentas anuales presentadas por el Presidente de la República (en un plazo de 60 días a partir de su recepción)
- Evaluar las cuentas de los administradores y de los demás responsables por el dinero y los bienes públicos.
- Fiscalizar las cuentas nacionales de empresas supranacionales donde el Gobierno tenga injerencia.
- Fiscalizar la aplicación de los recursos de la Unión transferidos a los estados, ya sea por pacto, acuerdo, convenio o instrumento similar a los municipios y al Distrito Federal.
- Presentar informaciones al Congreso Nacional sobre fiscalizaciones realizadas.
- Emitir un pronunciamiento conclusivo, por solicitud de la Comisión Mixta Permanente de Senadores y Diputados, sobre las fiscalizaciones realizadas.
- Dar conducción a las denuncias ciudadanas, partidos políticos, asociaciones civiles o sindicales, sobre irregularidades o ilegalidades en la aplicación de recursos federales.
- Fiscalizar los fondos de participación de los estados, el Distrito Federal y los municipios, sobre la entrega, administración y salvaguarda de los recursos públicos de la Federación.

En la actualidad la *Constituição da República Federativa do Brasil* (2012) establece en su artículo 31 que:

> *O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver*.

El control externo del municipio se ejercerá con la asistencia de los tribunales de cuentas de los Estados, con los tribunales de los municipios y se establece el principio de máxima publicidad para que, en un plazo de 60 días, las cuentas de los municipios queden a disposición para su análisis y consideración y con base en ello cuestionar su legitimidad.

El TCU, como actor clave del sistema de fiscalización y de rendición de cuentas brasileño, ha tenido que apuntalar y modificar su desempeño; actualmente realiza auditorías financieras, de inspección, de regularidad y técnicas. Con apoyo de personal especializado, comprueba la veracidad y fidelidad de las cuentas, la autenticidad de la documentación respectiva y la exactitud de las operaciones aritméticas y de contabilidad. Para Jayme (2002) el Tribunal de Cuentas de Brasil hace uso del derecho comparado para conocer las experiencias de otros países y los medios técnicos para resolver los vacíos e imperfecciones propios, lo que se constituye como el uso cotidiano de las buenas prácticas y le ha hecho contar con disposiciones legales y constitucionales vanguardistas e incluso calificadas como las mejores si se comparan con Tribunales de Cuentas que son referentes a nivel internacional (Francia, Bélgica e Italia).

Otro aspecto fundamental es que el TCU está dotado de autonomía y protección de sus integrantes para que puedan contar con imparcialidad en su quehacer profesional y la relación que tienen con el poder legislativo es un vínculo funcional meramente institucional y no de subordinación con este poder. En opinión de Speck (2000) el Tribunal de Cuentas de la Unión mantiene una permanente exploración de nuevos horizontes para incrementar su actuación en los procesos de auditoría y en su impacto, lo que significa que en Brasil se

constituye como la institución fiscalizadora más importante que va fijando los elementos guía para las otras instituciones del país que están relacionadas con la misma actividad.

La legislación interna del TCU prevé diferentes instrumentos de fiscalización: examen, acompañamiento y monitoreo, inspecciones y auditorías. El examen tiene por objeto conocer la organización, funcionamiento y forma de operatividad de las agencias de la administración pública, así como de los programas y proyectos gubernamentales. Por medio del acompañamiento, el Tribunal evalúa el desempeño en aspectos de economía, eficacia y eficiencia de las entidades sujetas a fiscalización. Por último, mediante el monitoreo se verifica el cumplimiento de las observaciones y recomendaciones efectuadas a los órganos fiscalizados.

Las auditorías son una herramienta complementaria y no la clave para afrontar casos de corrupción, dice Kanh (2006, p. 4) "Mientras trabajan en grandes organizaciones gubernamentales, los auditores "huelen" la corrupción, pero pueden sentirse desarmados para lidiar con ella", resaltando las limitaciones que tienen las auditorías y los auditores para combatir la corrupción.

Para el periodo 2003-2007, el Tribunal instauró un Plan Estratégico basado en ampliar el uso de la tecnología de la información, perfeccionar la normatividad en el ejercicio de control externo, fortalecer las acciones y recomendaciones dirigidas a la mejora de la administración pública y perfeccionar los procesos de trabajo y asegurar un nivel adecuado de satisfacción del personal del Tribunal. En el contexto internacional, el TCU forma parte de importantes organismos multilaterales de fiscalización, entre ellos la

INTOSAI y la OLACEFS, donde analiza en seminarios y foros las tendencias de fiscalización en otros países y sus probables efectos.

Además de rendir los respectivos informes enviados al Congreso, el Tribunal tiene una política de transparencia y fácil acceso a los resultados obtenidos de su función, usando para esto diversos instrumentos como la página de Internet, donde se dispone de información institucional, informes trimestrales y anuales. También edita una revista trimestral y un periódico semanal donde divulga la jurisprudencia del Tribunal y asuntos de interés sobre fiscalización y administración pública.

Es pertinente señalar que el Tribunal de Cuentas de la Unión es considerado como una de las mejores instituciones para trabajar en el sector público de Brasil; según Bugarin, (2013) esto se explica principalmente por contar con un cuerpo técnico calificado y motivado. De esta información se desprende que la capacitación es esencial para el adecuado desarrollo profesional y del buen desempeño mostrado por los auditores, situación que debería ser replicada para las instituciones fiscalizadoras subnacionales.

Refiere Luiz-Abrucio (2005) que en la Federación brasileña predomina el principio de la soberanía compartida, aspecto que está referido a garantizar la autonomía de todos los miembros de la Federación (estados, provincias, cantones y municipios) sin perder la interdependencia entre ellos con base en principios de cooperación y asociación. Particularmente desde el período presidencial de Fernando Henrique Cardoso, ha existido la preocupación formal por mejorar la coordinación federal, esta situación también ha contemplado a los tribunales de cuentas del país.

El autor, Oliveira da Silva (2005) señala que la importancia del sistema de control externo a nivel nacional, el cual tiene como elemento nodal la creación de una ley orgánica nacional de tribunales de cuentas que involucra a todas las instituciones brasileñas de control externo. En una revisión histórica el jurista brasileño expone que desde 1893 se dio la creación y despliegue de los tribunales de cuentas por todo el territorio brasileño, desde Minas Gerais, pasando por Ceará y también en Santa Catarina, iniciando también en otros estados como Maranhão, Mato Grosso, Pernambuco y finalizando con Tocantins, Romaira y Amapá en 1991 (un periodo de aproximadamente 100 años entre la creación del primer tribunal estatal y el último).

La falta de estandarización en sus procedimientos era entonces una consecuencia natural, debido a esta diferencia cronológica en el que algunos tribunales de cuentas estaban en desventaja en cuanto a la operación y funcionamiento de sus estructuras internas. A su vez la desventaja era más notoria cuando se hacía la comparación con el Tribunal de Cuentas de la Unión, ya que el tiempo lo favorece en el establecimiento de rutinas y procedimientos eficaces de su tarea. Oliveira da Silva (2005) destaca la importancia que ha tenido la visión del legislador brasileño en cuanto a que las instituciones fiscalizadoras (Tribunales de Cuentas de los estados, del Distrito Federal y de los municipios) presenten simetría y tengan como eje articulador a las normas constitucionales establecidas para el Tribunal de Cuentas de Brasil (TCB) que ha tenido como consecuencia la estandarización de los procedimientos y el fortalecimiento en la capacidad técnica de los tribunales de cuentas.

Castro (2003) ha planteado que los tribunales de cuentas de Brasil han sido investidos de facultades jurídicas amplias lo que ha derivado en el natural fortalecimiento

de su acción institucional. Dicho autor resalta la importancia que tiene la simetría de funciones de los auditores que trabajan en las auditorías federal, estatal y local, lo que puede traducirse en una capacitación homogénea en el desarrollo de dichas labores de auditoría.

Los autores Rita, Teixeira y Moraes (2009) señalan que la estructura del control externo en Brasil se encuentra conformada por 27 tribunales de cuentas estatales, el tribunal de cuentas de la unión (federal), dos tribunales de condados (Sâo Paulo y Río de Janeiro) y cuatro que examinan las cuentas municipales de todos los municipios de sus respectivos estados, ellos son: Goiás, la Bahía, Ceará y el Pará. En estos tribunales mencionados se entrelazan operaciones de coordinación técnica. Los tribunales de cuentas de los estados brasileños y de sus municipios son claves para el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos Mazzon y Nogueira (2002) ya que acatan lo establecido por la *Lei de Responsabilidade Fiscal*, que revisa a 27 estados y a más de 5500 municipios.

La ley de responsabilidad fiscal brasileña (*Lei de Responsabilidade Fiscal*, 2005) ha contribuido a establecer líneas de coordinación (directas e indirectas), por ejemplo cuando fija plazos para el trabajo de los tribunales como se observa a continuación:

> ***Art. 57.*** *Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgánicas municipais.*

Todos los tribunales de cuentas de Brasil tienen la obligación de emitir una opinión concluyente previa en un plazo de 60 días a partir de la recepción; en caso de que no se encuentre establecido en las constituciones estatales o en las leyes orgánicas municipales, el criterio respeta la autonomía pero establece márgenes de actuación.

La integración como parte de un sistema es revelado cuando analizamos a detalle la legislación de la "*lei de responsabilidade fiscal"*, lo cual podemos observar en el artículo siguiente de esta ley:

> ***Art. 59.*** *O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar.*

Todos los tribunales de cuentas y los sistemas de control interno de cada poder y del ministerio público auxiliarán directamente al poder Legislativo a fiscalizar y a que los entes públicos cumplan las normas establecidas en la ley.

En opinión de Araújo, Martins y Ckagnazaroff (2014) cada uno de los tribunales actúa de forma autónoma pero integran un órgano central que emite reglas para todos los tribunales de cuentas; a partir de 1992 se adoptó una medida para corregir y combatir los problemas derivados de una falta de coordinación y de cooperación; así surgió el Programa de Modernización del Sistema de Control Externo de los Estados, el Distrito Federal y los municipios (PROMOEX) que encontró lo siguiente:

- Una falta de planeación y control.
- Falta de integración y homogenización de sus procedimientos.
- Bajo nivel de difusión de las mejores prácticas entre los tribunales.
- Esfuerzo individual en detrimento del colectivo, que llevaba al desarrollo paralelo de soluciones (dispersión de esfuerzos) en problemas comunes.

Los cambios en los tribunales de cuentas de Brasil fueron desarrollados por diversos grupos de trabajo: de rendición de cuentas, de planificación de la organización, uno dedicado a la educación corporativa, otro referido a la comunicación institucional y a la

tecnología de la información, otro dedicado a los procedimientos contables, la estandarización en la presentación de los informes y, finalmente, un grupo dedicado a la sistematización de la información contable.

El mayor logro radica en el hecho de que los tribunales de cuentas pudieron conjuntar esfuerzos para problemáticas comunes con base en una cultura de cooperación entre instituciones públicas, lo que se constituye como un gran precedente para alcanzar la excelencia, la prestación de servicios con calidad, con una eficacia y una eficiencia óptimas.

El tema considerado por los autores como innovador para lograr la coordinación entre todos los tribunales de cuentas de Brasil fue el de "actuación de las organizaciones en redes"; de acuerdo con Castells (citado en de Araújo, Martins y Ckagnazaroff, 2014), una forma alternativa para dar solución a los problemas del país es el Estado-red, la cual es más apropiada para procesar la complejidad de las relaciones entre los diferentes niveles (global, nacional y local). Los tribunales poseen autonomía administrativa, un colegio toma las decisiones y tienen un poder coercitivo para imponer sanciones.

Oliveira da Silva (2005) considera que fueron tres los elementos explícitos críticos para el éxito del sistema de fiscalización brasileño, estos son: **normas y procedimientos comunes, la comunicación** y aunque no lo define como un elemento clave, señala que la **calidad y certificación** que han buscado los tribunales (que para nuestro estudio hemos denominado **control de calidad/seguimiento**) han impactado favorablemente en la eficacia y la eficiencia de sus procedimientos; es el caso de tribunales de cuentas estatales como

Paraíba, Río de Janeiro y Río Grande do Soul, así como el tribunal de cuentas de São Paulo.

Cicco (2007) es otro de los autores que reflexiona profundamente sobre los Tribunales de Cuentas y su independencia frente a los poderes del Estado y menciona que la protección jurídica con la que cuentan ha hecho que sean independientes del Ejecutivo y del Legislativo, evitando la subordinación a estos poderes.

Pese a los avances que se han dado en los tribunales de cuentas de los estados, aún subsisten limitaciones cuando se les compara con el nivel alcanzado por el Tribunal de Cuentas de la Unión; si lo analizamos en un tribunal de cuentas estatal específico (Pernambuco), quizá se puedan inferir algunas cuestiones que están pasando en otros tribunales estatales; dicho tribunal de cuentas surgió en un contexto de degradación gubernamental y de corrupción, despilfarro y diversos escándalos señalados por la prensa; comparte al igual que los tribunales estatal y el TCU, el desarrollo profesional basado en criterios de antigüedad y mérito; asimismo, refiere un uso intensivo de la tecnología como herramienta de control.

Otro aspecto que se puede subrayar de la experiencia brasileña es la planificación que refleja las acciones que llevarán a cabo en los dos años siguientes; pese a estos aciertos, de Abreu, Moreira y Vieira (2003) han expuesto de manera preocupante diferentes cuestiones y retos pendientes que tienen los tribunales de cuentas estatales; en síntesis pueden señalarse algunas de ellas:

- El contenido de las decisiones en ocasiones va en contra de los criterios técnicos.
- Presentan una limitada divulgación de los resultados de auditoría.

- El modelo de tribunales de cuentas es parte de uno de los modelos más avanzados de control y es importante seguir fortaleciéndolo, teniendo como modelo al Tribunal de Cuentas de la Unión.

Organizar y fortalecer la cooperación sistémica de las instituciones de fiscalización ha sido una preocupación importante de los brasileños. Kronbauer, Krüger, Ott y Nascimento (2011, p. 61) han señalado que "debe haber una interacción entre los controles externos, internos y la sociedad […] y el éxito de sus acciones, muchas veces depende de algunas actividades conjuntas y complementarias". Mientras tanto, Rita, Teixeira y Moraes (2009) han señalado la importancia que ha tenido en los tribunales la estabilidad laboral y el reconocimiento a la antigüedad cuando se eligen entre sus miembros a los cargos directivos. Otro aspecto interesante es el proceso de modernización y reestructuración tecnológica por el que han pasado los tribunales de cuentas; se le encargó esa tarea al Ministerio de Planeación, Organización y Gestión (a través de su departamento de gestión) el cual tuvo la complicada labor de diagnosticar las necesidades en los tribunales estatales y municipales y, a partir de ello, integrar sistemas de información para estandarizar los procedimientos y recibir y procesar la información (esto ha derivado en la estandarización de los procesos, en la mejora de la eficiencia y de los procedimientos técnicos y relación con la ciudadanía que tiene información abierta para su consulta); pero no basta con la información en línea para su consulta: existe contacto con la sociedad vía módulos de atención ciudadana, formularios en línea, correo electrónico y líneas directas de telefonía.

Para Mazzon y Nogueira (2002) la aplicación intensiva de la tecnología ha sido un elemento clave para el uso intensivo de las TIC para eficientar los procedimientos, efectuando una revisión en tiempo real.

En el mismo sentido, Arantes y Teixeira (2014) realizaron una investigación tomando en cuenta a los 33 tribunales de cuentas subnacionales para modernizar el control externo en los gobiernos estatales y municipal e incrementar la eficiencia, transparencia y la rendición de cuentas interna, basada en la imagen construida por la percepción que tienen de ellas diversos actores estratégicos. Entre los principales resultados se encontró que el 38% de los entrevistados tienen un nivel de conocimiento "alto o muy alto". De las actividades que realizan los tribunales de cuentas, se utiliza de manera amplia la información producida por los tribunales de cuentas para el proceso de toma de decisiones, sin la pretensión de un estudio centrado en las operaciones y evaluación del desempeño de los tribunales, es claro que cuentan con un reconocimiento importante y buenas prácticas que reflejan en distintos actores clave y en la ciudadanía un buen resultado por su trabajo.

Algunos de los puntos más importantes de la experiencia brasileña son:

- Existe un intercambio permanente de experiencias entre las instituciones fiscalizadoras de Brasil.
- Predomina la meritocracia como estímulo para los servidores públicos de carrera.
- La ley de fiscalización es un elemento clave en el funcionamiento de los tribunales.
- El intercambio de información es permanente y todos los tribunales hacen un uso intensivo de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- Desde 1982 existe una voluntad de cooperación técnica y de homologación de procedimientos equiparable a una política de Estado.

4.4 Auditoría General o Contralorías (Australia y Estados Unidos)

4.4.1Australia

De acuerdo con Moon y Sharman (2013) Australia se encuentra dividida en seis estados y varios territorios continentales; se denomina formalmente *Commonwealth*, cada estado y territorio tiene su propia legislatura. El gobierno del *Commonwealth* australiano (es decir, el federal) se ha descrito como *The Washminster System* en referencia a su combinación de principios derivados del modelo de gobierno parlamentario responsable británico de *Westminster* y de los principios inspirados en el federalismo de Estados Unidos, con una constitución escrita y una legislatura bicameral, con poderes sustanciales en cada cámara (Delmer, 2011).

La rendición de cuentas en Australia es realizada por la Oficina Nacional de Auditoría Australiana (ANAO), la cual tiene su origen en la Oficina de Auditoría General, constituida en 1901; aunque fue hasta 1998 cuando se convirtió en la ANAO mediante el decreto de el "Acto Auditor-General 1997". Dentro de las instituciones fundamentales que le dieron forma al gobierno nacional en Australia, se encuentra la ANAO, la cual fue creada en 1901 a través de una ley, la Ley de Auditoría (*The Audit Act*), la cual constituyó la cuarta ley aprobada por el parlamento en su incipiente funcionamiento (JCPAA, 2010).

La Ley de Auditoría proporcionó una base legislativa para la gestión financiera de las finanzas de la *Commonwealth* y la auditoría de cuentas, también proporcionó una base jurídica para el nombramiento de un Auditor General (ANAO, 2011- 2012). Dicha ley tuvo vigencia de 1901 hasta 1997, año en el que el Parlamento aprobó una nueva ley en la materia, la ley de la Auditoría General (*Auditor General Act*), la cual dotó de una mayor

independencia al auditor otorgándole mayores facultades para realizar su trabajo de fiscalización y designándolo como servidor público del Parlamento (*Officer of the Parliament*). Al igual que las demás entidades públicas, la actuación de la ANAO se basa en los principios y valores definidos en la Ley del Servicio Público (*Australian Public Service Act*) promulgada en 1999.

El Auditor General es responsable, en virtud de la Ley del Auditor General de 1997, de la prestación de servicios de auditoría para el Parlamento y entidades del sector público. La Oficina Nacional de Auditoría de Australia (ANAO) apoya al Auditor General, que es un funcionario independiente del Parlamento.

El objetivo principal de la ANAO es proporcionar al parlamento una evaluación independiente de las áreas seleccionadas de la administración pública y la garantía sobre la presentación de informes del sector público no financiero, administración y rendición de cuentas, esto mediante la realización de auditorías de gestión, auditorías de estados financieros y de exámenes de garantía. La ANAO no ejerce funciones de gestión ni tiene función ejecutiva (esto es responsabilidad de la administración de la entidad fiscalizada).

La Oficina Nacional de Auditoría de Australia (ANAO) es el órgano responsable de la auditoría del sector público australiano. Para ello, realiza anualmente medio centenar de auditorías, tanto financieras como de desempeño. Dentro de estas últimas debe mencionarse un grupo de trabajos destinados a conocer y evaluar los sistemas de control interno del sector público australiano. Entre las principales responsabilidades de la ANAO, está la de revisar los estados financieros anuales del Gobierno y sus distintos ministerios, analizando si los fondos usados son acordes a las disposiciones del Parlamento (de quien depende) en

el presupuesto de egresos de Australia. Su principal objetivo es alcanzar las metas anuales y asistir como órgano consejero al Parlamento, al Gobierno y a la sociedad civil, con base en un trabajo objetivo, eficaz y eficiente.

En su estructura interna, de acuerdo con UEC (2005a, pp. 35-39) la ANAO cuenta con un auditor General que es nombrado por el Gobernador General por un periodo de 10 años. El Auditor General es un oficial independiente del Parlamento y es el responsable de encabezar las revisiones de las actividades de todos los organismos del sector público.

Entre las tareas relevantes de la ANAO destaca el desarrollo de auditorías, revisión de los estados financieros de las agencias y empresas propiedad del Estado, observando que sean verídicas y que reflejen en sus operaciones su situación financiera; así como valorar la eficacia y eficiencia del gasto público. La ANAO está facultada para solicitar información en cualquier momento que considere fundamental en el ejercicio de su encomienda a entidades públicas, personas físicas y, en general, a todo aquél que posea información relevante de las finanzas públicas. La ANAO realiza su encomienda sobre alrededor de 300 agencias, autoridades y compañías subsidiarias.

La ANAO sugiere que los departamentos de auditoría interna, para ser eficaces, deben operar bajo los siguientes cuatro principios:

- Disfrutar del pleno apoyo de la Alta Dirección.
- Satisfacer las necesidades de sus usuarios/clientes.
- Los recursos destinados a las actividades de la auditoría interna logran un equilibrio adecuado de experiencia y conocimientos de auditoría.
- Trabajar con una cultura de mejora continua.

De acuerdo con Arias (2000), estos principios giran alrededor de las relaciones de auditoría interna, su acercamiento a la planificación, las características de su personal y su actitud hacia la mejora del propio trabajo, dirección y procesos administrativos.

Los principales tipos de auditoría que efectúa la ANAO son: de funcionamiento, financieras, a objetivos compartidos, de tecnologías de la información y de riesgos. Adicionalmente, la ANAO verifica las condiciones de riesgo en las operaciones fiscales, en particular si éstas son eficaces y consistentes con los objetivos planteados en la legislación y normatividad correspondiente. Desde 2003, la ANAO aplica Auditorías de Riesgo acompañadas de recomendaciones para establecer estándares de funcionamiento en el manejo de los recursos públicos.

De acuerdo con Guajardo (2013, p. 124), la Oficina Nacional de Auditoría está estructurada en dos grandes divisiones: la de auditoría financiera y la de evaluación del desempeño. La primera se enfoca en verificar la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros generados por las diferentes entidades y dependencias gubernamentales. Por su parte, la segunda se centra en revisar y evaluar el impacto de las diferentes políticas y programas públicos implementados por las entidades gubernamentales.

Arias (2000, p. 25) ha hecho énfasis en que la auditoría interna está cambiando desde *watchdog* vigilando a la dirección para asegurar el cumplimiento, al de un *colaborador* de la dirección. Si antes las pruebas tenían alcance cíclico, se basaban en inspección y supervisión de las transacciones, ahora el trabajo surge de una planificación basada en riesgos y tras la discusión y observación de los procesos para revisarlos y aconsejar a la dirección.

De acuerdo con la UEC (2005a, p. 37) se considera que la ANAO también es responsable de fijar estándares y reglas de contabilidad para el sector público, para lo cual se apoya en dos órganos privados de fiscalización: la Sociedad Australiana de la Contabilidad y el Instituto Contable.

La ANAO asume un mayor papel en la identificación, valoración y minimización (a niveles aceptables) de riesgos. Abarca todos los riesgos para el adecuado logro de los objetivos no sólo el financiero y contable, que es el enfoque tradicional de actividad de la auditoría interna, sino además los siguientes:

- Amenaza a la seguridad física.
- Perturbación de la seguridad.
- Fraude y mala administración.
- Fallos de equipos o sistemas informáticos.
- Infracción de la responsabilidad legal o contractual.
- Deficiencias en los controles financieros e informes.

El resultado de esta labor es comunicada por la ANAO por medio de informes periódicos y comparecencias a la Comisión de Cuentas del Parlamento. Asimismo, proporciona informes sobre asuntos de fiscalización específicos a diversas comisiones parlamentarias, así como de su desempeño, y brinda asistencia a los órganos auditados para mejorar su actividad.

Los papeles y responsabilidades de auditores internos y externos son diferentes y deben complementarse. Como ha declarado el Instituto de Auditores Internos en el SAS 500 (Dirección del Departamento de Auditoría Interna) algunos de los medios para lograr

sus objetivos respectivos suelen ser similares, y tiene la ventaja de que la auditoría interna será útil e incluso determinará la naturaleza, alcance, calendario y magnitud de procedimientos de los auditores externos (vinculación coordinada entre la fiscalización interna y externa).

El contacto con el parlamento es establecido a través de la Comisión Conjunta de Auditoría y Rendición de Cuentas (*Joint Commission of Parliament of Auditing and Accountability, JCPAA*). Los instrumentos principales de evaluación se centran en aspectos de auditoría financiera y de evaluación de resultados de los programas públicos. En adición a su actividad eminentemente revisora, la ANAO despliega una importante función de capacitación al difundir las mejores prácticas identificadas como parte de su labor de revisión en las diferentes entidades gubernamentales. Al igual que entidades similares de otros países, la Oficina Nacional de Auditoría de Australia tiene plenas facultades para acceder a cualquier información que considere importante en su labor de fiscalización.

De acuerdo con Sánchez (2005, p. 47) la acción más efectiva en relación al seguimiento es la audiencia trimestral de las agencias públicas, que realiza el Comité Conjunto de Cuentas y Auditoría Públicas (JCPAA), tanto de los informes de la ANAO preseleccionados como de cualquier cuestión previa planteada por el propio JCPAA en resultado de los informes fiscalizadores.

En esta comparecencia, las agencias son cuestionadas sobre las acciones intentadas y las efectivamente llevadas a cabo en relación a las recomendaciones. Como ejemplo de los resultados conseguidos a través de la instauración de este procedimiento cabe señalar que en 1999, el Ministro de Finanzas y Administración solicitaba por escrito al resto de

titulares de los departamentos ministeriales la necesidad de un examen a fondo de las acciones llevadas a cabo por las agencias dependientes de cada uno de ellos, en respuesta a las recomendaciones formuladas por la citada Oficina, debiendo remitir información puntual tanto a ésta como al mencionado Comité.

Para la realización de su labor, la ANAO cuenta con un personal permanente de 280 personas. Mantiene una política continua de capacitación especializada a su *staff* que ha redundado en la ampliación de su cobertura de acción y eficiencia de su labor. La calidad en su capacitación, busca alcanzar revisiones con estándares de calidad e intercambiar experiencias de auditorías con otros organismos de control.

En el ámbito de cooperación nacional, el Auditor General de la ANAO preside en el nivel local al Consorcio Internacional en la gerencia financiera gubernamental, organización voluntaria, que se encarga de analizar la contabilidad, el presupuesto, la informática, la administración de deuda y la gerencia económica; todo lo anterior para mejorar el desempeño de la Oficina.

En el ámbito internacional, la ANAO participa activamente en la INTOSAI desde 1998. También participa en la Organización Asiática de Instituciones de Fiscalización Superior (ASOSAI), en donde intercambia ideas, experiencias y capacitación con los países miembros. En años recientes, la Oficina de Auditoría Nacional Australiana (ANAO) ha revisado los proyectos del sector público, yendo desde la implementación de sistemas de gran importancia en tecnología de la información (TI), la adquisición de capacidad de defensa, hasta la venta de activos (INTOSAI, 2008, p. 10). Dicha diversificación está

basada en un conocimiento profundo de los distintos sectores y de personal bien capacitado para auditar estos temas complejos.

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (SAI) a nivel federal cumplen un rol clave en la identificación de brechas en la calidad y confiabilidad de las cuentas públicas y la información financiera elaborada por los gobiernos. La auditoría externa que lleva a cabo una SAI proporciona un medio clave a través del cual la legislatura, en representación del contribuyente, analiza la forma en que el Gobierno utiliza el dinero que se le confió mediante el voto. Aunque la mayoría de las SAI tienen la responsabilidad principal por la auditoría de la información divulgada en las declaraciones financieras del Gobierno, algunas de ellas han tomado medidas para mejorar la comprensión y la supervisión de las exposiciones financieras más amplias de aquél. Por ejemplo, recientemente la Oficina de Auditoría Nacional Australiana efectuó revisiones de las garantías, indemnizaciones y cartas de reconocimiento del Gobierno para evaluar la dimensión de su exposición, la suficiencia de los arreglos dispuestos por éste en cuanto a seguimiento, gestión y presentación de informes; y para identificar áreas de mejora de la supervisión y la divulgación de estos pasivos contingentes.

Para Cattarelli (2012) los parlamentos como representantes de los constituyentes tienen, en casi todos los países, el derecho y la obligación constitucional de responsabilizar al gobierno por el uso del dinero de los votantes. Para realizar esta tarea, tradicionalmente han recibido el apoyo de las entidades fiscalizadoras superiores (SAI) y de las oficinas nacionales de estadística. Más recientemente, la proliferación de normas fiscales y de leyes de responsabilidad ha estado acompañada por el surgimiento de oficinas fiscales independientes a cargo de proporcionar una perspectiva externa acerca de las previsiones

fiscales, las políticas y el desempeño del Gobierno. Finalmente, los organismos profesionales nacionales, como institutos colegiados de auditores y contadores públicos, también han sido una importante fuente de presión para introducir mejoras en las prácticas informativas del sector gubernamental.

La ANAO lleva a cabo las auditorías de los estados financieros de todas las entidades del gobierno controlado y busca proporcionar una evaluación objetiva de las áreas donde se pueden hacer mejoras en la administración pública y la prestación de servicios. Su objetivo es hacer esto de una manera constructiva y consultiva. Esto incluye trabajar cooperativamente con los que tienen responsabilidades clave en entidades, incluyendo los comités de auditoría. Como parte de su papel, la ANAO busca identificar y divulgar en beneficio del sector público en general los mensajes y lecciones identificadas a través de sus actividades de auditoría. Por ejemplo, en el documento "Guías de mejores prácticas", la ANAO difunde lecciones sobre aspectos específicos de la administración. Además, en su boletín de noticias *Audit Focus* capta algunas experiencias que puedan ser de interés general para los gerentes del sector público.

La ANAO tiene amplios poderes de acceso a los documentos y la información de la *Commonwealth*, su labor se rige por sus normas de auditoría que adoptan las normas aplicadas por la profesión de auditoría en Australia. De acuerdo con éstas, los informes de auditoría de gestión, auditoría de los estados financieros y la revisión del aseguramiento están diseñados para proporcionar un nivel razonable de seguridad. El nivel real de seguridad logrado se ve influido por factores como: la materia objeto de la auditoría, las limitaciones inherentes del control interno, el uso de pruebas y consideraciones de costos.

La ANAO adopta un enfoque consultivo hacia adelante, que tenga en cuenta las prioridades del Parlamento, según lo aconsejado por el Comité Conjunto de Cuentas Públicas y Auditoría y los puntos de vista de las entidades y otras partes interesadas (ANAO, 2015). El programa tiene como objetivo proporcionar una amplia cobertura de las áreas de la administración pública y se sustenta en una metodología basada en riesgo. El programa de auditoría final se determina por el Auditor General. La ANAO juega un papel importante al contribuir, tanto a nivel nacional como internacional, para el desarrollo de las normas de auditoría, las prácticas profesionales y el intercambio de experiencias a través de la participación en varios pares y las organizaciones profesionales.

Actualmente, la ANAO conduce el Proyecto de Desarrollo de la ASOSAI para el diseño y estructuración de mejores prácticas de auditoría. Guajardo (2013, pp. 125-126) destaca de la experiencia australiana las siguientes características:

1. En adición a su actividad revisora, despliega una importante función de capacitación al difundir las mejores prácticas identificadas como parte de su labor de revisión en las diferentes entidades gubernamentales.

2. El programa de auditoría se desarrolla a partir de las prioridades establecidas por el Parlamento y de las opiniones de los propios sujetos de fiscalización y de otros grupos de interés, entre los que se encuentran organizaciones no gubernamentales y la propia sociedad civil.

3. El Auditor General se encarga de desarrollar un plan estratégico de la oficina con un horizonte de planeación a tres años.

4. Se enfoca tanto en revisiones financieras como en la evaluación del desempeño.

5. Emite normas de auditoría para el sector público.

4.4.2 Estados Unidos

Desde su fundación en 1776, EUA tiene un régimen presidencial y federalista. Actualmente se compone de 50 estados independientes en su régimen interno y un distrito federal (lugar en donde se asientan los poderes de la Federación). El gobierno de Estados Unidos se encuentra dividido en tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

De acuerdo con la UEC (2005a) los Estados Unidos de América son el prototipo por excelencia del modelo anglosajón de fiscalización superior. La entidad encargada de ejercer el control gubernamental, la *Government Accountability Office* de Estados Unidos (GAO), es un organismo con independencia técnica y administrativa, que reporta al congreso estadounidense; a menudo es llamado el "perro guardián del Congreso". La GAO investiga cómo el Gobierno Federal gasta el dinero de los contribuyentes lo que permite mejorar algunas funciones de éste, por ejemplo, la toma de decisiones por medio de información exacta y oportuna que permita determinar el grado de cumplimiento en la labor de las agencias gubernamentales.

Desde su fundación en 1921, Guajardo (2013, p. 137) indica que la GAO ha evolucionado de una fiscalización con un énfasis contable, a una evaluación de programas públicos en 1970, hasta llegar al análisis de riesgos y al análisis de eficiencia presupuestaria en 1980 (esto se detalla mejor en las siguientes líneas).

De 1921 hasta finales de la segunda guerra mundial, las actividades de la GAO fueron esencialmente contables, puesto que el objetivo era la verificación individual, *ex*

ante y *ex post*, de los recibos y las transacciones financieras del Gobierno Federal (Fuentes, 2013a). Durante los años cincuenta y sesenta, la GAO puso en marcha un ambicioso programa de profesionalización de su personal para cumplir con las demandas que imponían el crecimiento del Gobierno y las acciones de la Guerra Fría. En los años 70, la GAO extendió su esfera de acción y asumió la evaluación de programas de gobierno. Durante las décadas de los ochenta y noventa, inició actividades relacionadas con la identificación de áreas de riesgo del Gobierno Federal, el análisis para la eficiencia presupuestaria y el desarrollo de estrategias para mejorar la administración financiera de las oficinas federales (*History of the GAO*, citado en Ríos, 2007, p. 145).

Con base en la autoridad constitucional que le ha reconocido la Suprema Corte, el Congreso Federal de EUA ha emitido diversos decretos legislativos y estatutos que delimitan el área de acción de la GAO: especifican sus facultades y autoridad con respecto a otras entidades de la administración pública, así como los criterios de acción y el tipo de servicios y asesorías que espera recibir de la institución.

La GAO se encuentra dirigida por un Contralor General, quien es elegido por el Senado a través de una terna que propone el Presidente de los Estados Unidos. El contralor general dura en su cargo un periodo único de 15 años, aunque existen restricciones y causales para cesarlo, entre ellas: incompetencia física, delitos graves o conducta inmoral. En su estructura interna, la GAO se compone por una oficina de consejeros, una de operaciones dividida en 13 departamentos, otra administrativa y 11 oficinas filiales repartidas por toda la Unión americana. Resalta el alto nivel académico de los integrantes de la GAO pues de los empleados que en ella laboran, alrededor del 90% tienen algún

grado de estudios de posgrado (especialidad, maestría o doctorado) y un perfil multidisciplinario.

El trabajo de la GAO está orientado básicamente a dos funciones: comprobar si los programas de gobierno están cumpliendo sus objetivos y verificar si proporcionan un buen servicio al público. La eficacia y eficiencia en el control del gasto público son dos principios rectores, que se fortalecen con los instrumentos normativos y de alta tecnología informática, logrando una fiscalización en los productos más versátiles y sofisticados. Los principales tipos de auditorías de la GAO son en materia financiera, al desempeño, de desarrollo, ambientales y de regularidad.

La GAO tiene la misión de apoyar al Congreso en el cumplimiento de sus responsabilidades constitucionales, así como ayudar a mejorar el rendimiento y a garantizar la rendición de cuentas del Gobierno Federal en beneficio del pueblo estadounidense. Proporciona al Congreso información oportuna, objetiva, basada en hechos, no partidista ni ideológica, imparcial y equilibrada. La GAO posee un carácter único entre los organismos de apoyo al poder Legislativo, ya que sus informes exponen a menudo datos originales y análisis profesionales extraídos de un amplio trabajo de campo.

La GAO tiene como principios rectores para el manejo de su trabajo: la integridad, la confiabilidad y la responsabilidad, de acuerdo con la UEC (2005a, p. 76), dentro de sus principales obligaciones se encuentran las siguientes:

- Auditar todas las actividades, políticas y programas que el Gobierno acredite en calidad de acreedor o deudor.
- Investigar cualquier presunto acto ilegal que afecte al país.

- Realizar revisiones que permitan prevenir irregularidades en la administración pública y fungir como órgano de consulta y ordenador del sistema de control interno de cualquier agencia del Gobierno.
- Otro aspecto relevante es que puede solicitar a cualquier agencia o persona (física o moral), la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones.

La GAO ayuda al Congreso a realizar una supervisión de los programas federales, una visión sobre las formas de mejorar el gobierno y una previsión sobre las tendencias a largo plazo (GAO, 2010). Aunque gran parte de su trabajo está dedicado a revisar la eficacia de las actividades gubernamentales cotidianas, la GAO también se muestra atenta a los problemas emergentes que exigen la atención de los legisladores; por ejemplo, ha analizado los desafíos planteados por las nuevas amenazas derivadas de la inseguridad y la Globalización, y ha afrontado las preocupaciones acerca del creciente desequilibrio fiscal de la nación, además de los problemas que afectan a los sistemas de salud y de jubilación. La GAO ha publicado el informe *"21st Century Challenges: Reexamining the Base of the Federal Government"* ("Desafíos del siglo XXI: reexaminando la base de la Administración Federal"), para ayudar a los encargados de elaborar políticas y al público en general a que piensen de un modo más estratégico acerca de la misión del Ejecutivo, cómo trabajan los organismos de éste y cómo deben financiarse estas actividades. Si las investigaciones o evaluaciones que realice la GAO concluyen con alguna recomendación, la oficina involucrada debe enviar a ésta (y a las comisiones de supervisión) un documento en que describa las acciones para dar seguimiento a la recomendación.

El trabajo de la GAO se realiza a petición de los comités del Congreso o subcomités, es decir, es ordenado por las leyes públicas o informes de las comisiones.

También se compromete a investigar bajo la autoridad de la Contraloría General y apoya la supervisión del Congreso por operaciones de la agencia de auditoría para determinar si los fondos federales se gastan de manera eficiente y eficaz; investiga las denuncias de actividades ilegales e impropias, informa el grado en que los programas y las políticas del Gobierno están cumpliendo sus objetivos, analiza las políticas, esboza opciones para su consideración en el Congreso, emite resoluciones, informes y dictámenes jurídicos. También asesora al Congreso y a los jefes de las agencias ejecutivas sobre cómo lograr un Gobierno más eficiente, eficaz, ético, equitativo y sensible. Su trabajo permite crear leyes y actos que mejoran las operaciones del gobierno, además del ahorro de miles de millones de dólares, en favor de los contribuyentes.

En suma, la GAO examina el uso de los fondos públicos, evalúa los programas y actividades federales, provee análisis, alternativas y otros apoyos para ayudar al Congreso en la toma de decisiones de política pública, financiamiento y vigilancia más efectivas (GAO, 2004-2009). En este contexto, la GAO trabaja para mejorar continuamente la economía, la eficiencia y efectividad del Gobierno Federal por conducto de una variedad de actividades relacionadas con la vigilancia, el control interno y la previsión. La labor de la GAO incluye: auditorias financieras, programa de revisiones y evaluaciones, análisis de políticas, opiniones legales e investigaciones. Sus actividades están diseñadas para asegurar en términos constitucionales la rendición de cuentas del poder Ejecutivo ante el Congreso y la sociedad.

Ley de Contabilidad y Presupuesto de 1921, decretada por el Congreso, creó la GAO otorgándole un amplio papel para investigar: “Todos los asuntos relacionados con la recepción, el gasto y aplicación de los fondos públicos”, y para “hacer recomendaciones

que persigan una economía más fuerte y una mejor eficiencia en el gasto público". Desde la Segunda Guerra Mundial, el Congreso ha clarificado y expandido sus atribuciones originales:

- La Ley de Control de la Corporación Gubernamental de 1945 provee a la GAO de la atribución para auditar las transacciones financieras de las corporaciones gubernamentales.
- La Ley de Procedimientos de Contabilidad y Presupuesto de 1950 asigna a la GAO responsabilidades para establecer los estándares y normas de contabilidad para el Gobierno Federal y la ejecución de auditorías de control interno y de administración financiera.
- La Ley de Reorganización Legislativa de 1970 autoriza a la GAO para dirigir programas de evaluación y análisis de un amplio rango de actividades federales.
- La Ley de los Funcionarios Públicos Titulares de Finanzas de 1990 y la Ley de Reforma de la Administración Gubernamental de 1994 autorizan a la GAO para auditar los estados financieros de las agencias gubernamentales, así como anualmente los estados financieros consolidados de los Estados Unidos.
- Otras numerosas leyes complementan las auditorias básicas de la GAO y las atribuciones para evaluar, incluyendo el presupuesto del Congreso y la Ley de Control de Confiscación de 1974, que le otorga la facultad de revisar las confiscaciones reportadas y no reportadas.
- La Ley General del Inspector de 1978 provee a la GAO de normas de auditoría de los programas y actividades federales; mientras que la Ley de Competencia y

Contratación de 1984 dota a la GAO de atribuciones para revisar las objeciones de inconformidad de las acciones de contratación federal.

La GAO cuenta con la Oficina de Investigaciones Especiales (OIE) que se encarga de indagar las peticiones legislativas que implican denuncias de fraude, malversación de recursos o denuncias de acciones que puedan concluir en violaciones de carácter penal.

La GAO tiene autonomía respecto de los poderes Legislativo y Ejecutivo **para decidir sobre su organización interna**, aunque está obligada a responder y asesorar a cualquier comisión legislativa. Se coordina con la Oficina del Inspector General (OIG) para cumplir con la auditoría anual de los Estados Financieros del Gobierno y minimizar duplicidad de actividades (Guajardo, 2013, p. 135).

La GAO efectúa evaluaciones de desempeño de los programas federales y de los gobiernos estatales o locales cuando son financiados con fondos federales. Igualmente, colabora con contralores estatales y locales para evaluar asuntos que van más allá de la jurisdicción estatal, como es el tema de la seguridad nacional.

Otro elemento interesante de la GAO es la planeación que realiza a corto, mediano y largo plazo, y aunque su Plan Estratégico se fórmula para seis años, cada tres sufre actualizaciones. Éste se basa en cuatro objetivos:

- Proporcionar servicios oportunos y de calidad al Congreso y al Gobierno Federal.
- Proporcionar servicios al Congreso y al Gobierno Federal en materia de seguridad.
- Ayudar a transformar el manejo financiero y analizar la situación financiera del gobierno.

- Maximizar el papel de la GAO como entidad fiscalizadora de clase mundial, con la mejora de las técnicas de auditoría a nivel internacional.

Otro aspecto relevante es que en su sitio *web*, la GAO recibe visitas a su portal por parte de congresistas, público en general y prensa, lo que significa que tiene un gran compromiso con la transparencia, puesto que mucha información puede ser descargada con el fin de dotar de mayor transparencia su trabajo.

Los productos más conocidos de la GAO incluyen informes, testimonios, correspondencia y las decisiones legales y opiniones que están disponibles para la prensa y el público. También editan diversas publicaciones especiales para ayudar al Congreso y a las agencias del poder ejecutivo basadas en recomendaciones y correcciones a problemas en los programas de gobierno y en sus operaciones, la identificación de tendencias a largo plazo y el aumento de las preocupaciones sobre el desequilibrio fiscal de la nación. Ésta es una lista de sus publicaciones periódicas:

- Informes y testimonios.
- Acerca de los informes de la GAO.
- Serie y números de la revista de fiscalización.
- Decisiones judiciales, opinión y recursos.
- Presentaciones de Contraloría Generales.
- Serie de Alto Riesgo.
- Panorama fiscal de nuestra nación: presupuesto a largo plazo y desequilibrio del Gobierno Federal.

La GAO mantiene activo un programa de capacitación y desarrollo que cubre la formación profesional y de liderazgo. La academia de capacitación para el liderazgo de la GAO realiza su programa mediante un conjunto de cursos formales, autoestudio y capacitación en el trabajo. Los funcionarios con un alto potencial de liderazgo son becados para estudios en el exterior, mediante el Programa de Becas de Auditor Internacional en la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de Estados Unidos.

La GAO está representada en una diversidad de organismos y comités profesionales, entre los que se incluye al Comité de Normas de Auditoría y Garantía del Instituto de Contadores Públicos Certificados de Singapur (ICPAS) y el Comité Asesor sobre normas de contabilidad para las Juntas Legales.

La GAO logra la meta de difusión a través de su página web y de publicaciones, así como de instrucciones / seminarios a los funcionarios públicos; además, aporta a la educación ya que capacita y ofrece cursos para funcionarios del sector público.

En informes y publicaciones tomados su página oficial, la GAO reporta que a nivel federal el Gobierno necesita trabajar más estrechamente con otros gobiernos, con organizaciones no gubernamentales y con el sector privado, tanto a nivel nacional como en el internacional para realizar sus fines. En la reevaluación de su misión y de sus estrategias, el Gobierno Federal debe examinar la completa combinación de los instrumentos de política disponibles para el manejo de los objetivos nacionales.

Debido a las expectativas del público de resultados tangibles por parte del Gobierno Federal, sus gobernantes necesitan incrementar la planeación estratégica, administrar los retos y los temas de alto riesgo, usando enfoques integrales, mejorando la orientación hacia los resultados de sus agencias y asegurando la rendición de cuentas.

El examen de los programas y operaciones existentes para determinar potenciales ahorros de costos, puede crear la flexibilidad fiscal requerida para el manejo de necesidades emergentes. Además, la administración de las prioridades actuales debe estar balanceada contra las presiones fiscales y financieras de largo plazo derivadas de los programas y operaciones de gobierno existentes. Esta tercera meta estratégica guía a la GAO en sus esfuerzos para ayudar a transformar el papel del Gobierno Federal y su actuación para satisfacer los desafíos del siglo XXI.

El acompañamiento de los objetivos estratégicos enfocados en la reevaluación comprensiva es necesario para posicionar al gobierno a fin de que tome ventaja de las oportunidades emergentes y satisfaga los desafíos estratégicos. En síntesis, la GAO se enfoca, en referencia al papel del Gobierno, en el cumplimiento de los objetivos nacionales en un entorno crecientemente interrelacionado y en su capacidad de ofrecer bienes y servicios para elevar el desempeño.

Para asegurar que ayude a transformar el papel del Gobierno y su conducta para cumplir con los retos del siglo XXI, se han establecido objetivos estratégicos (GAO, 2015), a saber:

- Reexaminar el papel del Gobierno Federal en el cumplimiento de los objetivos nacionales y su evolución.
- Apoyar la transformación a un gobierno con elevado desempeño orientado a resultados.

- Apoyar la supervisión del Congreso respecto a los retos administrativos claves y de los programas de riesgos, con el objetivo de mejorar las operaciones federales y asegurar la rendición de cuentas.
- Analizar la posición fiscal del Gobierno y fortalecer los enfoques para manejar las brechas fiscales actuales y las basadas en distintas proyecciones.

4.4.3 Matriz base para el estudio comparado de países

Las características descritas para cada país bajo estudio, en relación a la forma en que han establecido distintas formas de coordinación entre las instituciones de fiscalización, han servido de referencia para que con base en información adicional se complemente la matriz para el estudio comparado de países (presentada en el capítulo 3) y que está estructurada según dimensiones e *ítems* que a continuación se presentan.

Tabla 10. Dimensión "Comunicación".

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
			Resp.	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**
La comunicación es una realidad emergente, un estado de cosas *sui generis*. A la comunicación se llega mediante una síntesis de tres diferentes selecciones, a saber: a) la selección de la *información*, b) la selección del *acto de comunicar* y c) la selección que se realiza en el acto de entender (o no entender) la información y el acto de comunicar (Luhmann, 2002, 306).	La comunicación es importante ya que a través de ella se establece una red interna y externa entre los componentes y sujetos con los que interactúa el Ente de Fiscalización Superior entendido como un sistema.	**a.1** ¿Al concluir la labor de auditoría, se discuten de manera oral y escrita las conclusiones y hallazgos con el ente auditado?	×	**0**	√	**20**	×	**0**	√	**20**
		a.2 ¿El intercambio de información es permanente con el Congreso?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		a.3 ¿El intercambio de información es permanente con otras instituciones fiscalizadoras nacionales y locales?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		a.4 ¿La comunicación permite a las instituciones fiscalizadoras efectuar auditorías de manera simultánea?	√	**20**	×	**0**	√	**20**	√	**20**
		a.5 ¿Edita alguna revista o periódico donde se divulgue algún asunto de interés sobre la fiscalización?	√	**20**	×	**0**	√	**20**	√	**20**
		Score Total:	**80**		**60**		**80**		**100**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Sí. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Si. 0 = No.**

Tabla 11. Dimensión "Autonomía"

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
			Resp.	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**
Los sistemas sólo pueden construir estructuras que son compatibles con el entorno, sin que el entorno pueda determinar la operación con la que construyen dichas estructuras. El concepto presupone que todo sistema autopoiético opera como sistema determinado por la estructura; es decir, como un sistema que puede determinar las propias operaciones sólo mediante las estructuras propias (Luhmann, 2002, p. 280).	La autonomía del Ente de Fiscalización Superior es uno de los elementos esenciales de la fiscalización, ya que si existe una intromisión en su labor, no se puede hablar de un trabajo independiente y real con lo que su operación y funciones pierden efectividad	**b.1** ¿El ente de fiscalización cuenta con autonomía técnica y decide libremente lo que va auditar?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		b.2 ¿Establece estándares y reglas de contabilidad propios?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		b.3 ¿Es totalmente independiente del Parlamento, Gobierno u otros organismos?	×	**0**	×	**0**	×	**0**	×	**0**
		b.4 ¿Cuál es el origen de su presupuesto?	**Legislativo**	**20**	**Legislativo**	**20**	**Legislativo**	**20**	**Legislativo**	**20**
		b.5 ¿El organismo cuenta con independencia técnica y administrativa en el ejercicio de sus funciones?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		Score Total:	**80**		**80**		**80**		**80**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Sí. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Sí. 0 = No.**

Tabla 12. Dimensión "Evaluación/Desempeño"

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
			Resp.	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**
La evaluación se ocupa de la consecución o no de los objetivos más amplios, aquéllos de carácter estratégico (resultados) (SHCP, 2014).	Con una evaluación continua, el Ente de Fiscalización Superior puede conocer a detalle los alcances y limitaciones en su operación, proponiendo correcciones y cambios, permitiendo efectividad y consistencia en el logro de los resultados.	**c.1** ¿Además de la fiscalización contable, de la evaluación de programas y de asuntos sectoriales, realiza análisis de riesgos y el análisis de eficiencia presupuestaria?	×	**0**	×	**0**	√	**20**	√	**20**
		c.2 ¿Además de evaluar el cumplimiento de los objetivos de los programas del Gobierno, verifica si éstos proporcionan un buen servicio al público?	×	**0**	√	**20**	×	**0**	√	**20**
		c.3 ¿El Ente de Fiscalización fija estándares y reglas de contabilidad para el sector público?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		c.4 ¿Además de las auditorías e inspecciones, el EFS prevé otros instrumentos de fiscalización: acompañamiento, monitoreo o examen?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		c.5 ¿Se fiscaliza la gestión económica-financiera de los grupos parlamentarios?	√	**20**	×	**0**	√	**20**	√	**20**
		c.6 ¿Revisa si los gastos que realiza la Federación se han efectuado de forma debida, legal y económica y con base en ello fija estándares y reglas de contabilidad para el sector público?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		Score Total:	**80**		**80**		**100**		**120**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Sí. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Sí. 0 = No.**

Tabla 13. Dimensión "Control de Calidad/Seguimiento"

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
El seguimiento enfoca su atención a los aspectos más operativos (actividades, recursos, plazos, costos, y los resultados más inmediatos en forma de productos o servicios) (SHCP, 2014).	El seguimiento y el control de calidad son dos procesos inherentes a la actividad fiscalizadora. De nada sirve auditar si no se efectúan acciones y propuestas de mejora; la fiscalización debe establecer criterios que permitan que la labor del auditor sea reconocida en el nivel local y en el plano internacional.		**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**
		d.1 ¿Los planes de trabajo y auditoría se presentan con cuanto tiempo de antelación?	1 año.	**0**	1 año.	**0**	1 año.	**0**	2-3 años.	**20**
		d.2 ¿Se da un acompañamiento y supervisión técnica para observar si las recomendaciones se tomaron en cuenta y los órganos auditados mejoraron su actividad?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		d.3 ¿La fiscalización se da a través de auditorías que siguen criterios que garantizan su calidad como son la eficacia, la efectividad y la economía?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		d.4 ¿Las instituciones fiscalizadoras establecen metodologías de auditoría similares?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		d.5 ¿El control de calidad está asociado a las mejores prácticas internacionales en la materia?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		d.6 ¿El seguimiento contempla audiencias posteriores en relación al resultado de los informes fiscalizadores?	×	**0**	√	**20**	×	**0**	√	**20**
		Score Total:	**80**		**100**		**80**		**120**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Sí. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Sí. 0 = No.**

Tabla 14. Dimensión "Buenas prácticas"

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
			Resp.	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**
En general el concepto de "buenas prácticas" se refiere a toda experiencia que se guía por principios, objetivos y procedimientos apropiados o pautas aconsejables que se adecuan a una determinada perspectiva normativa o a un parámetro consensuado, así como toda experiencia que ha arrojado resultados positivos, demostrando su eficacia y utilidad en un contexto concreto (Consejo de Transparencia-Banco Mundial, 2012).	Las buenas prácticas del Ente de Fiscalización Superior no deben servir únicamente para el país en el que realizan su labor; también deben permear todas las operaciones y actividades de la fiscalización, además de la adopción de las de los organismos internacionales y las de países referentes en la materia.	**e.1** ¿El personal de la institución fiscalizadora presenta un perfil multidisciplinario y más del 90% presenta un alto nivel académico (especialidad, maestría o doctorado)?	×	**0**	×	**0**	×	**0**	√	**20**
		e.2 ¿La capacitación dada al personal de las instituciones integrantes del sistema es similar, lo que le da uniformidad a los enfoques y métodos de fiscalización?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		e.3 ¿El programa de auditoría toma en cuenta la opinión de los propios sujetos de fiscalización, otros grupos de interés y de la sociedad civil?	×	**0**	√	**20**	×	**0**	×	**0**
		e.4 ¿Es integrante de organismos internacionales de fiscalización?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		e.5 ¿Emite acciones y recomendaciones dirigidas en la mejora de la administración pública?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		e.6 ¿Realiza foros y seminarios sobre las tendencias de fiscalización en otros países y sus posibles efectos?	√	**20**	×	**0**	×	**0**	√	**20**
		e.7 ¿Funciona como consejero de la sociedad civil en temas relacionados a sus funciones y naturaleza?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		Score Total:	**100**		**100**		**80**		**120**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Sí. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Sí. 0 = No.**

Tabla 15. Dimensión "Procedimientos"

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
			Resp.	Score	Resp.	Score	Resp.	Score	Resp.	Score
Los procedimientos se refieren a describir detalladamente cada una de las actividades a seguir en un proceso laboral; éste es un proceso continuo lo que permite disminuir el error (Melinkoff, 1990).	La importancia de los procedimientos radica en el hecho de que a través de ellos se establece, de manera detallada, cada una de las actividades que se realizan y la manera de hacerlas; por lo que deben existir elementos comunes como la coordinación uniforme, la vinculación y, sobre todo, la funcionalidad.	**f.1** ¿Se han establecido convenios de colaboración que han permitido estandarizar los procesos y procedimientos de auditoría?	√	20	√	20	√	20	√	20
		f.2 ¿Los criterios y métodos de auditoría se encuentran vinculados con los de INTOSAI?	√	20	√	20	√	20	√	20
		f.3 ¿Existe un uso intensivo de la tecnología de la información en sus mecanismos y procedimientos?	√	20	×	0	×	0	√	20
		f.4 ¿Mantiene una política de transparencia y fácil acceso a los resultados obtenidos?	√	20	√	20	√	20	√	20
		f.5 ¿Se pueden consultar en su plataforma electrónica informes con cierta periodicidad?	√	20	√	20	√	20	√	20
		f.6 ¿Existe un plan estratégico del Ente de Fiscalización Superior?	√	20	√	20	√	20	√	20
		f.7 ¿Es referente en la mejora de las técnicas de auditoría a nivel internacional?	√	20	√	20	√	20	√	20
		Score Total:	**140**		**120**		**120**		**140**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Si. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Si. 0 = No.**

Tabla 16. Dimensión "Normatividad"

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
			Resp.	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**
Norma *lato sensu*: regla de comportamiento, obligatoria o no. **Norma *stricto sensu*:** regla que impone deberes o confiere derechos (García-Maynez, 2000).	El marco normativo es el que dota de certeza jurídica al actuar del Ente de Fiscalización Superior. Las atribuciones y facultadas establecidas en la ley, son las que fortalecen el proceso de fiscalización y lo protegen ante la incertidumbre y vulnerabilidad del que pudiese ser objeto, debido a sus funciones y actividades.	**g.1** ¿El proceso de fiscalización se encuentra regulado por la misma ley o son distintas leyes las que regulan a cada institución fiscalizadora?	**Leyes distin-tas.**	**0**	**Misma Ley**	**20**	**Leyes distin-tas.**	**0**	**Misma Ley**	**20**
		g.2 ¿El ente de fiscalización superior cuenta con poder disciplinario?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	×	**0**
		g.3 ¿Por ley la fiscalización puede darse de manera conjunta entre el ente de fiscalización superior y otras instituciones fiscalizadoras?	√	**20**	×	**0**	×	**0**	√	**20**
		g.4 ¿Por ley está obligado a responder y asesorar a cualquier comisión legislativa?	×	**0**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		g.5 ¿El EFS se encuentra investido jurídicamente para fiscalizar todas las operaciones, instituciones y acceso a la información para revisar el uso de los recursos públicos?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		g.6 ¿El EFS se encuentra protegido por las leyes de presiones políticas?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		Score Total:	**80**		**100**		**80**		**100**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Sí. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Sí. 0 = No.**

Tabla 17. Dimensión "Integración-Coordinación"

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
			Resp.	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**	**Resp.**	**Score**
La Coordinación es un parámetro relevante en el diseño de las estructuras de las organizaciones (Mintzberg, 1991).	La "integración-coordinación" es otro de los elementos esenciales para el funcionamiento de un sistema; por medio de ella se debe lograr la homogeneidad entre los actores involucrados, promoviendo la estandarización en sus funciones y procesos para que se pueda lograr una efectiva integración, favoreciendo el logro de las metas y objetivos.	**h.1** ¿Las instituciones fiscalizadoras se encuentran subordinadas al ente de fiscalización superior o son independientes?	**Indepe ndien- te**	**20**	**Indepe ndien- te**	**20**	**Subor- dinada**	**0**	**Indepe ndien- te**	**20**
		h.2 ¿Se celebran convenios entre las instituciones fiscalizadoras para compartir los principales hallazgos derivados de las revisiones?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		h.3 ¿Existe un calendario de trabajo, planeación y de entrega de resultados compartida?	×	**0**	×	**0**	×	**0**	×	**0**
		h.4 ¿Están bien establecidos los límites de actuación y competencia para cada institución fiscalizadora que integra el sistema?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		h.5 ¿Tiene signados convenios de colaboración con otros organismos nacionales e internacionales?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		h.6 ¿Existe un órgano rector y cada institución fiscalizadora tiene un área encargada para mantener la coordinación de forma permanente?	√	**20**	×	**0**	×	**0**	×	**0**
		h.7 ¿Funciona como órgano de consulta y ordenador del sistema de control interno de cualquier agencia del gobierno?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		Score Total:	**120**		**100**		**80**		**100**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Sí. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Sí. 0 = No.**

Tabla 18. Dimensión "Vinculación Estratégica de los Entes de Fiscalización"

Definición Conceptual	Importancia	Indicadores	Alemania		Australia		Brasil		Estados Unidos	
			Resp.	Score	Resp.	Score	Resp.	Score	Resp.	Score
La vinculación se define como el conjunto comprensivo de procesos y prácticas planeados, sistematizados y continuamente evaluados […] con el propósito de desarrollar y realizar acciones y proyectos de beneficio mutuo (Gould, 1997).	La importancia de la vinculación estratégica radica en el hecho de las relaciones y éxito operacional del Sistema Nacional de Fiscalización, en las conexiones y vinculaciones que los actores que van a participar en él, para que se establezcan, tomando en cuenta que los subsistemas del nivel estatal y local deben homologar criterios y metodologías a los del nivel federal en caso de que así lo requieran.	**i.1** ¿Las instituciones fiscalizadoras del nivel estatal o local presentan un fundamento constitucional armonizado con el del Ente de Fiscalización Superior (EFS)?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		i.2 ¿Las instituciones fiscalizadoras del nivel estatal o local presentan atributos que garantizan su independencia de criterio y gestión operacional?	√	**20**	×	**0**	×	**0**	√	**20**
		i.3 ¿Las instituciones fiscalizadoras del nivel estatal o local presentan mecanismos coyunturales de apoyo con otros organismos fiscalizadores o existe una política institucional de cooperación y trabajo permanente?	√	**20**	×	**0**	√	**20**	√	**20**
		i.4 ¿La relación de coordinación y cooperación con otras instituciones y organismos ha fortalecido su actuación y atribuciones?	×	**0**	×	**0**	×	**0**	√	**20**
		i.5 ¿Las instituciones fiscalizadoras locales tienen una participación activa en el consejo o son considerados como actores clave en el Sistema de Fiscalización de su país?	√	**20**	√	**20**	√	**20**	√	**20**
		i.6 ¿El trabajo realizado por las instituciones fiscalizadoras se orienta con base en objetivos estratégicos compartidos?	√	**20**	×	**0**	√	**20**	√	**20**
		Score Total:	**100**		**40**		**80**		**120**	

Fuente: elaboración propia.

Nota[1]: √ = Sí. × = No.

Nota[2]: Score **20 = Sí. 0 = No.**

4.5 Análisis de los resultados de las dimensiones y modelo ideal

De acuerdo con el análisis de las dimensiones, la puntuación máxima del modelo ideal es de 1100 en el que se cumple el supuesto del "modelo perfecto", en el cual a cada uno de los indicadores se califica con el valor más alto "20", ya que su ponderación y medición es la idónea. En este modelo se identifican los atributos esenciales para el diseño de un modelo de coordinación que sirva de base para la creación del SNF.

Pese a que los cuatro países seleccionados son referentes a nivel internacional en cuanto a las buenas prácticas y efectividad de sus modelos, ninguno cumple totalmente con los criterios, no obstante, de cada uno se deben tomar los mejores elementos para plantear la propuesta consecuente para la identificación de los diferentes atributos.

A continuación se efectúa un análisis descriptivo para cada dimensión, su cuantificación y su comparación con respecto a los otros países.

4.5.1 Análisis de resultados de la dimensión "Comunicación"

La comunicación es un elemento esencial dentro del modelo de coordinación, ya que la interconexión entre los componentes del sistema está sujeta a la efectividad y claridad en ella. Mediante ella se teje la red interna y externa de interacción con todos los elementos que integran al sistema.

En los resultados se tiene que Estados Unidos es el país mejor evaluado, obteniendo un *score* de 100 puntos, para los cinco indicadores que integran la dimensión, lo que representa la puntuación ideal.

Se tiene que la dimensión comunicación obtiene un *score* de 100 puntos, atribuido a que después de finalizada la auditoría, se discuten de manera oral y escrita los hallazgos y resultados con el ente auditado; entonces se da una interacción continua que va más allá del cierre de auditoría. Otro indicador fundamental es el intercambio permanente de información con el Congreso, aunque tradicionalmente se cree que esta dependencia es negativa ya que entorpece la labor de fiscalización, sin embargo, este país ha otorgado plusvalía a su trabajo y ha aprovechado esta relación obteniendo información de primera mano, en tiempo real de la que llega al Congreso. Si bien es cierto en la declaración de México de INTOSAI se resaltó la importancia para que los entes de fiscalización gocen de una autonomía plena, no se ha considerado que al ser un ente autónomo podría carecer de la información completa o podría llegar diferida, lo que reduciría sensiblemente la efectividad del trabajo de la auditoría.

Estados Unidos mantiene una comunicación permanente con organismos nacionales y sobre todo internacionales, lo que origina que sus métodos y prácticas estén vinculados con los estándares fijados por éstos; además no sólo mantiene una relación estrecha de colaboración permanente, sino que estos países van innovando y se convierten en referentes y actores al interior de estos organismos con los que se establece una interacción e intercambio de información continuo e incluso como actores de consulta y de asesoría. La comunicación permanente en el modelo de fiscalización de Estados Unidos entre las instituciones fiscalizadoras, le ha permitido conocer cuándo se va a auditar a la entidad fiscaliza y, en su caso, realizar una revisión conjunta y complementaria. Finalmente, se tiene que la comunicación se hace extensiva cuando se publican temas relevantes o asuntos relacionados con la fiscalización que pueden ser consultados por cualquier interesado.

Alemania y Brasil obtuvieron un *score* de 80 puntos; aunque esa puntuación se ve afectada por indicadores distintos, representa 20 puntos menos respecto al valor ideal de 100. En el caso particular de Australia, obtiene una puntuación de 60, con resultados negativos básicamente en dos indicadores.

4.5.2 Análisis de resultados de la dimensión "Autonomía"

De acuerdo con la declaración INTOSAI de Lima y México, la autonomía es una característica esencial de cualquier órgano técnico de fiscalización; aunque existe un debate serio sobre su alcance, en el sentido de si es suficiente que la institución fiscalizadora goce de una autonomía de gestión, financiera y técnica o si es necesaria la autonomía constitucional plena. La principal razón es que la dependencia con el Legislativo supone una interferencia política en el trabajo del ente de fiscalización, aunque por otro lado se ha cuestionado mucho el desempeño de los órganos autónomos.

La autonomía es una dimensión fundamental ya que el trabajo de cada uno de los integrantes del sistema debe estar protegido para que pueda existir independencia, imparcialidad y objetividad en el desarrollo de su trabajo.

En los resultados de la presente investigación, los cuatro países empatan respecto al puntaje obtenido, con un *score* de 80 puntos, que para los 5 indicadores que integran la dimensión representan una puntuación menor a la ideal, ya que el máximo era de 100 para cada país.

Los cuatro países cumplen con cuatro de los indicadores de la dimensión: el primero es el que se refiere a que el ente de fiscalización cuenta con autonomía técnica para decidir libremente lo que va a auditar, el programa de trabajo debe contemplar las opiniones y

comentarios de otros grupos, sin embargo, quien decide y efectúa la principal elección es el ente de fiscalización, aunque aquélla debería estar basada en un análisis técnico y sectorial de los temas relevantes de un grupo funcional determinado y de los temas nacionales más relevantes, entre otros criterios.

El segundo indicador representativo de los países es el referente a que el organismo cuente con independencia técnica y administrativa en el ejercicio de sus funciones (un indicador estrechamente ligado con el anterior). El indicador b.3 es el que ningún país puede cumplir a cabalidad, ya que ninguno de los cuatro países puede considerarse totalmente independiente del poder Legislativo, del Ejecutivo o de otros organismos.

Aquí lo central es la interpretación al indicador, porque en un modelo teórico el Ente de Fiscalización debe ser autónomo e independiente para que su labor se efectúe de la manera más imparcial posible. Sin embargo, existen diferentes problemas que complican e incluso influyen de forma negativa en esa autonomía, por ejemplo, cuando se pierde la vinculación con los poderes Ejecutivo y Legislativo, más allá de ser una fortaleza, puede convertirse en lo contrario, ya que del Legislativo recibe información de primera mano y del Ejecutivo puede recibir retroalimentación y la opinión interna de su trabajo al confrontarse con cada uno de los entes fiscalizados. Entonces la interpretación del indicador es subjetiva y no necesariamente la independencia es buena o mala *per se*, sino que debe estar basada en criterios o mayor información.

Para el indicador b.2, los cuatro países establecen estándares y reglas de contabilidad propios, lo significativo es que tales estándares no sólo han sido reconocidos a nivel local, sino que son adoptados por los organismos internacionales. Un hecho crucial

tiene que ver con que todos los países bajo análisis cuentan con independencia técnica y administrativa en el ejercicio de sus funciones, lo que es reconocido como una buena práctica en la materia.

4.5.3 Análisis de resultados de la dimensión "Evaluación/Desempeño"

La "Evaluación/Desempeño" es la dimensión que permite conocer a profundidad los alcances y limitaciones en el funcionamiento del sistema, permitiendo consistencia y efectividad en el logro de los resultados; a través de la evaluación se conoce el logro o no de los objetivos estratégicos.

En tal dimensión se obtuvo que Estados Unidos es el país mejor evaluado, con un *score* de 120 puntos, que para los seis indicadores que integran la dimensión representan una puntuación ideal ya que el *score* total puede llegar a 120 puntos para cada país.

Es relevante señalar que los indicadores c.1, c.2 y c.5 son importantes para su análisis, ya que Estados Unidos es el único país con un valor positivo respecto a los otros tres países, que en particular uno u otro obtiene un resultado negativo. Adicionalmente a la fiscalización contable, a la evaluación de los programas sectoriales, la GAO hace un análisis de riesgos y otro de eficiencia presupuestaria e, incluso, va más allá porque a partir de este insumo, se convierte en un actor clave en el proceso de toma de decisiones y en un asesor permanente, con su *expertise* y evaluación continua, va adquiriendo diversas habilidades que lo convierten en experto en diferentes áreas.

El segundo indicador referente a verificar si se proporciona un buen servicio al público es una función que ha sido minimizada y cuya desatención ha incrementado la desconfianza hacia las instituciones fiscalizadoras, pues si bien es cierto la fiscalización ha

sido pensada como un elemento relevante del sistema de pesos y contrapesos en una democracia, no se ha orientado a establecer una vinculación con la sociedad en su conjunto. Es como si la fiscalización y la rendición de cuentas tuvieran *a priori* el vicio de mantener una ruptura manifiesta con la sociedad civil. De esta manera, Estados Unidos, Brasil, Alemania y Australia son países en los que sus distintos modelos de fiscalización han evolucionado tanto que ya no solo se evaluaría la calidad del gasto gubernamental, las políticas públicas, los programas y sus alcances, sino que verifican que éstos proporcionen un buen servicio al público.

El debate más álgido de esta dimensión podría centrarse en el indicador c.5 ¿Se fiscaliza la gestión económico-financiera de los grupos parlamentarios? Lo más adecuado, sería que de manera irrestricta, el ente de fiscalización externo de cualquier nivel pudiese auditar libremente las partidas presupuestales de los partidos políticos; es el mejor mecanismo que abona a garantizar la credibilidad y confianza del ciudadano en sus instituciones, pues tradicionalmente es uno de los gastos más opacos e infructuosos. En México, por ejemplo, Ugalde (2014) ha señalado que existe una opacidad muy grande por parte de los grupos parlamentarios y el acceso a esta información está restringido, por lo que no puede ser fiscalizado a pesar de ser recursos de origen público. Entonces ésta es una práctica desarrollada y reconocida que, dentro del estudio, solamente Australia incumple.

4.5.4 Análisis de resultados de la dimensión "Control de Calidad/Seguimiento"

El "Control de Calidad/Seguimiento" es la dimensión que regula el proceso interno y mejora las actividades que desarrolla el ente de fiscalización superior. La intención es que

este proceso de mejora continua sea permanente y funcione en todo el ciclo de auditoría; además, se busca un reconocimiento a nivel local y en el plano internacional.

En los resultados de la dimensión "Control de Calidad/Seguimiento", Estados Unidos es el país mejor evaluado con un *score* de 120 puntos, una puntuación ideal, ya que el *score* máximo puede llegar a 120 puntos para cada país.

Para el indicador d.1 sólo se puntúa con un valor importante a Estados Unidos porque, a pesar de que Alemania, Australia y Brasil establecen planes de trabajo con un año de antelación, la GAO establece sus planes desde dos e incluso tres años lo que se considera como un caso excepcional y que sólo se logra por un análisis de riesgos y sectorial en el que se efectúan proyecciones para mitigar la incertidumbre propia del futuro.

Para el indicador d.2 se observa que en los países se da un acompañamiento y supervisión técnica para conocer si las recomendaciones se tomaron en cuenta y, sobre todo, valorar el impacto que tuvieron o si por el contrario no contribuyeron a mejorar el proceso de fiscalización. Otro de los puntos relevantes es que ese seguimiento se da con base en un método técnico establecido *ex ante* y que al formar parte de un ciclo, puede ser retroalimentado en posteriores revisiones.

Otro indicador importante es el d.4, ya que en todos los países analizados se tiene que las instituciones fiscalizadoras de todos los ámbitos, estandarizan su metodología de auditoría con fundamento en la del Ente de Fiscalización Superior, por lo que cuando se tiene que establecer una coordinación entre ellos, es relativamente sencillo, debido a los mecanismos de trabajo que se pueden interconectar sin complicaciones ni ajustes complejos.

El indicador d.5 se comenta brevemente ya que los modelos de fiscalización de los países estudiados al ser referentes a nivel internacional se infiere que el control de calidad está asociado con los estándares fijados a nivel internacional, por lo cual los cuatro países resultan ser evaluados favorablemente en este indicador.

4.5.5 Análisis de resultados de la dimensión "Buenas prácticas"

La dimensión "Buenas prácticas" se refiere a toda experiencia que se guía por procedimientos apropiados, para demostrar su eficacia y utilidad en un contexto concreto. Tienen la ventaja de que han sido contextualizadas y reproducidas por distintos países y así llegan a ser adoptadas por diversos organismos internacionales con lo que se garantiza su éxito.

En los resultados de la dimensión "Buenas prácticas", nuevamente Estados Unidos es el país mejor evaluado con un *score* de 120 puntos, para los 7 indicadores que integran la dimensión, lo que representa una puntuación cercana a la ideal ya que el *score* máximo de la dimensión es de 140 puntos.

Estados Unidos es considerado un modelo ideal y referente a nivel internacional. La GAO ha establecido una capacitación permanente y, de acuerdo con su página electrónica, por segundo año consecutivo es "el mejor lugar para trabajar en el Gobierno Federal de Estados Unidos". Para el indicador e.1 es el único país cuyo personal cuenta con un perfil multidisciplinario, distante al tradicional económico-contable que existe en otros países. Con esto se presenta un trabajo multidisciplinario que dota de calidad a la labor del ente, además, la capacitación permanente en el tiempo ha contribuido a que más del 90% de su personal presente un alto nivel académico (estudios de posgrado).

Un indicador en el que solo Australia presenta un valor positivo es el e.3, ya que la ANAO en su programa de auditoría toma en cuenta la opinión de la sociedad civil, con lo que se mantiene una estrecha relación con los ciudadanos y, por eso, la confianza institucional es positiva, cuestión que deberían replicar los otros países bajo análisis.

El indicador e.6 es positivo para dos países (Alemania y Estados Unidos) ya que, además de analizar la problemática nacional, realizan eventos académicos sobre las tendencias de fiscalización en otros países, por lo que se convierten en evaluadores permanentes de la experiencia propia y de la ajena, y continuamente se encuentran innovando sus procedimientos.

Otro indicador significativo es el e.5, uno de los puntos centrales ya que emite acciones y recomendaciones; aunque en este estudio se asigna un valor positivo para los 4 países, el nivel de *expertise* debe llegar al punto en que identifique riesgos sectoriales y opine como órgano de consulta para proponer acciones preventivas que aminoren el impacto negativo de estas problemáticas potenciales.

4.5.6 Análisis de resultados de la dimensión "Procedimientos"

La dimensión "Procedimientos" permite establecer de manera detallada cada una de las actividades que se realizan y, al ser un proceso continuo, contribuye a reducir el error y mejorar la funcionalidad.

Alemania y Estados Unidos son los países mejor evaluados en la dimensión "Procedimientos", con un score de 140 puntos en los 7 indicadores que integran la dimensión, alcanzando una puntuación máxima.

Esta es la primera dimensión de las que se han analizado en el que existe una consistencia positiva de los cuatro países en el que la mayoría de los indicadores son afirmativos; por ello solo hace falta dar una lectura sintetizada para los 7 indicadores que integran la dimensión; al ser referentes a nivel internacional sus criterios y métodos de auditoría se encuentran vinculados con los de la INTOSAI (recordando que muchos de ellos tienen su origen en estos países); mantienen un uso intensivo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) para que se pueda acceder de manera fácil a los resultados obtenidos a través de la plataforma electrónica o de los informes que se publican con cierta periodicidad.

4.5.7 Análisis de resultados de la dimensión "Normatividad"

La dimensión "Normatividad" es el marco en el que se establecen las atribuciones y facultades que están permitidas efectuar, además son las que lo protegen de la incertidumbre y vulnerabilidad, debido a que la actividad fiscalizadora es proclive a ser descalificada y vapuleada por los opositores y actores que tradicionalmente incumplen la norma.

Estados Unidos es el país mejor evaluado en tal dimensión, con un *score* de 100 puntos, de un máximo de 120 puntos, es decir, para los 6 indicadores que integran la dimensión representan una puntuación cercana a la ideal

El indicador g.3 es clave en el diseño del modelo de coordinación del SNF, debido a que por ley la fiscalización puede darse de manera conjunta entre el EFS y otras instituciones fiscalizadoras; esto permite que se pueda efectuar un trabajo de manera

conjunta y que prácticamente no exista ninguna clase de impedimento para efectuar esa labor.

Otro elemento fundamental de cualquier institución fiscalizadora es el indicador g.5, el cual menciona que el EFS se encuentra investido jurídicamente para fiscalizar todas las operaciones a través del acceso a la información pública. Este acceso a la información es esencial para que la auditoría opere de manera adecuada, ya que cuando existe información sesgada y asimétrica, los resultados de la auditoría son inadecuados.

Otro indicador relevante es el g.6, el cual establece que el EFS se encuentra protegido por las leyes ante presiones políticas; además, este aspecto es complementado por el periodo amplio en el que son elegidos sus miembros. En el caso de Alemania, Estados Unidos, Australia y Brasil el jefe o representante máximo del EFS está ampliamente protegido por la ley y sólo puede ser removido de su cargo por aspectos muy específicos, que, además, son pocos.

4.5.8 Análisis de resultados de la dimensión "Integración/Coordinación"

Con la "Integración/Coordinación se logra la homogeneidad entre los actores involucrados, al promover la estandarización en sus funciones y procesos con el objetivo de lograr una integración en las metas y en el trabajo de manera estandarizada.

En esta variable, Alemania es el país mejor evaluado, con un *score* de 120 puntos de un máximo de 140 (debido a los 7 indicadores en que se compone la dimensión); por lo tanto, alcanzó una puntuación muy cercana a la ideal.

De acuerdo con el indicador h.1 “¿Las instituciones fiscalizadoras se encuentran subordinadas al ente de fiscalización superior o son independientes?”, se considera que lo ideal es que a pesar de que exista una coordinación y trabajo vinculado, cada institución fiscalizadora en su respectivo ámbito de competencia se mantenga independiente y tenga poder decisorio y autónomo para que no exista una subordinación que afecte al trabajo.

A pesar de que por ley se puede operar de manera conjunta y realizar trabajos de manera coordinada, ningún país ha establecido un calendario de trabajo homologado y de entrega de resultados compartido.

El indicador h.4 establece que los límites de actuación y las competencias están bien delimitadas; en el caso de Estados Unidos y Alemania, ya existen mecanismos claros para que se dé un trabajo integrado; Brasil y Australia sí presentan un trabajo conjunto en situaciones específicas, sin embargo, es un trabajo que se da más bien de manera inercial sin que exista previamente alguna estipulación en la ley.

El indicador h.6 es básico para establecer un mecanismo de coordinación efectivo; este trabajo conjunto debe estar liderado por un órgano director que se encargue de establecer las bases para la coordinación, además, cada institución fiscalizadora integrante del sistema debe contar con un área encargada de establecer la coordinación y la comunicación de manera permanente, nótese que Alemania es el único país que resulta bien evaluado en este indicador.

4.5.9 Análisis de resultados de la dimensión "Vinculación Estratégica de los Entes de Fiscalización"

Existen diversos aspectos estratégicos que se deben fortalecer para integrar la relación entre las instituciones fiscalizadoras de los tres ámbitos de gobierno que van a integrar el SNF. Esta vinculación se considera *estratégica*, porque debe dar solución a las asimetrías que existen entre los actores del nivel federal y los del estatal y municipal; en esta situación se presenta un gran desafío ya que la clave en el éxito del sistema en el nivel estatal y local se correlaciona con la homologación y adopción de las metodologías y prácticas que, en general, presenta el Ente de Fiscalización Superior.

Estados Unidos es el país que mejor puntuación presenta en esta dimensión, presentando un *score* ideal a 120 puntos, (en los seis indicadores se tiene una respuesta positiva). En la misma dimensión, Australia es el país con menor puntuación, obteniendo únicamente 40 puntos.

En el indicador i.4, Estados Unidos es el único país evaluado de manera positiva, ya que al existir una red permanente de colaboración y trabajo entre los entes de fiscalización superior del país, cada uno de sus integrantes comparte sus experiencias y buenas prácticas, lo cual ha alentado una relación de colaboración y apoyo recíproco que ha fortalecido la vinculación permanente.

Otro de los indicadores relevantes es el i.2 que pretende conocer si las instituciones fiscalizadoras del nivel estatal y municipal presentan en su trabajo con independencia de criterio y de gestión operacional, lo que sirve para establecer los límites de actuación de los subsistemas.

CAPÍTULO 5

ANÁLISIS CON BASE EN LA OPINIÓN DE LOS EXPERTOS EN RELACIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN

En el presente capítulo, se analiza la información obtenida de las entrevistas para conocer la opinión de diversos expertos sobre los atributos esenciales y generalidades del funcionamiento del SNF. Se buscó contar con un grupo nutrido de expertos y recabar su opinión desde una perspectiva plural. El cuestionario se entregó a 10 personas y 10 de ellos (100%) fueron recuperados.

En este capítulo se planteó como línea base de trabajo, la opinión de actores clave de las instituciones de fiscalización tanto a nivel federal[5], como de instituciones de fiscalización a nivel estatal.

La perspectiva no estaría completa de no contar con académicos e investigadores involucrados en la temática que aportan la visión académica y externa. Finalmente, contar con la opinión de un experto del sector público con experiencia en la iniciativa y que tiene una visión de riesgos es, desde nuestra perspectiva, el complemento ideal para fortalecer la identificación de los atributos esenciales para la conformación del modelo de coordinación del SNF. A continuación se señalan los perfiles de cada uno de los entrevistados.

[5] La opinión de la Dra. Aimée Figueroa se considera en este grupo; a pesar de que su experiencia y perfil corresponden con el de un académico e investigador, actualmente trabaja en la ASF y se ubica en este grupo para equilibrar la selección de expertos

5.1 Síntesis curricular de los expertos consultados

Mtro. Benjamín Fuentes Castro

Es maestro en Economía Internacional por la Universidad de Essex. Ha impartido clases en la Universidad Panamericana, en la Universidad Anáhuac y en la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Fue director del programa Cooperación Económica Asia-Pacífico. También fue director de Investigación de Dumping y Subvenciones. Actualmente es el Secretario Técnico del Auditor Superior de la Federación de México (ASF).

Lic. Víctor Manuel Andrade Martínez

Es licenciado en Derecho por el Instituto Tecnológico Autónomo de México. Por más de 13 años ha laborado en el departamento jurídico de la Auditoria Superior de la Federación.

Dra. Aimée Figueroa Neri

Es doctora en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Barcelona. Actualmente es investigadora del Departamento de Políticas Públicas del CUCEA-Universidad de Guadalajara y miembro del Sistema Nacional de Investigadores. Sus líneas de investigación y publicaciones se concentran en la legislación de las finanzas públicas y fiscalización superior. Asimismo, es Directora General del Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior (ICADEFIS) de la Auditoría Superior de la Federación.

CPC José Armando Plata Sandoval

Es Contador Público por la Universidad Autónoma del Noreste ubicada en Saltillo, Coahuila, en donde se gradó con mención honorífica. Está certificado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, refrendo con vigencia al 30 de abril de 2011. Asimismo, cuenta con una Maestría en Impuestos, obtenida en el Instituto de Especialización para Ejecutivos ubicado en Monterrey, con estudios concluidos. Desde el 16 de octubre de 2007 funge como Auditor Superior del Estado. De diciembre de 2005 a octubre de 2007, fue Subsecretario de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública del Poder Ejecutivo. De febrero a noviembre de 2005 fue Coordinador de Asesores de la Secretaría de Finanzas del Poder Ejecutivo y, finalmente, de septiembre de 1998 a febrero de 2005 colaboró como Subcontador Mayor de Hacienda en el Órgano de Fiscalización Superior del Poder Legislativo.

Dr. David Villanueva Lomelí

Es Doctor en Administración Pública con mención honorífica, por la Universidad Anáhuac, en convenio con la Universidad Sorbona de París (*Sorbonne Nouvelle*). Ha dedicado más de veinte años a la labor docente, como investigador, profesor y conferencista. Fue Presidente de la Federación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración (CONLA) durante el bienio 2011-2013 y en la actualidad es Presidente del Consejo de Honor y Justicia en esta Federación. Se ha desempeñado como Coordinador General y Subsecretario en el Gobierno del Estado de Puebla, Subdirector General de la Comisión Nacional de Libros de Texto Gratuitos (Conaliteg) de la Secretaría de Educación Pública (SEP). Su anterior cargo fue el de Auditor General del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Puebla.

Es miembro del Instituto Mexicano de Auditores Internos. Asimismo, fue Comisario del Consejo Directivo 2011-2013 de la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental A. C. (ASOFIS). Actualmente es Auditor Superior de la Auditoría Superior del Estado de Puebla, Coordinador Nacional de la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental A.C. (ASOFIS) y miembro del Comité Rector del SNF.

Dra. Adriana Plasencia Díaz

Es Doctora en Ciencias Políticas y Sociales con mención honorífica por la Universidad Nacional Autónoma de México, en donde también concluyó su maestría y egresó de la Licenciatura en Administración Pública, igualmente con mención honorífica. Cuenta con una especialización en Gerencia para el Desarrollo Social por el Instituto Nacional de Administración Pública de España. En 2014 concluyó su Posdoctorado en la Universidad Autónoma Metropolitana. Ha sido reconocida por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología para cursar su maestría y doctorado, así como por la Comisión México-Estados Unidos para el Intercambio Académico y Cultural Fullbright-García Robles para estudiar una Maestría en Gobierno y Asuntos Públicos en la Universidad de Georgetown en la ciudad de Washington, D.C.

Su experiencia profesional se ha desarrollado en los sectores público y privado, en la docencia y en la investigación. Como consultora ha sido Coordinadora General de Proyectos para el Gobierno Federal, así como para gobiernos estatales y municipales en materia de transparencia, rendición de cuentas, modernización administrativa y administración educativa. Ha impartido cátedras a nivel licenciatura y posgrado en la Facultad de Ciencias

Políticas y Sociales de la UNAM, en el Instituto Nacional de Administración Pública y en el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Ciudad de México. Es miembro del Instituto Nacional de Administración Pública de México y fundadora de la Academia Internacional de Ciencias Político-Administrativas y Estudios de Futuro, además participa en la Red por la Rendición de Cuentas. Actualmente es profesora invitada en la UAM-Xochimilco y consultora en la Contraloría Interna de la Cámara de Diputados.

Dr. Luis Arturo Rivas Tovar

Es Doctor en Ciencias Administrativas por el Instituto Politécnico de México. Es también Doctor (c) en Estudios Europeos en el Instituto Universitario Ortega y Gasset de España. Realizó un posdoctorado de dos años en la Universidad Politécnica de Madrid. Ha ocupado diversos puestos ejecutivos en las áreas de Recursos humanos y organización. Es consultor internacional y ha dirigido diversos proyectos de reingeniería y reorganización de empresas públicas y privadas. Su producción científica incluye un total de 70 artículos científicos en revistas arbitradas e indexadas.

Su producción incluye artículos, ensayos y poemas que se han publicado en México, España, Estados Unidos, Canadá, China y Colombia. Ha sido Coordinador de Proyectos Estratégicos en el Centro Mario Molina donde colabora con el Premio Nobel de Química (1995). Actualmente es Catedrático de la Escuela Superior de Comercio y Administración del Instituto Politécnico de México. Su campo de investigación se centra en la Gestión de los sistemas complejos. Es miembro del Sistema Nacional de Investigadores nivel II.

Dr. Roberto Moreno Espinosa

Es Licenciado en Administración de Empresas por la FCA-UNAM, Maestro en Administración Pública por la FCPyS-UAEM y Dr. en Administración Pública por la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la UNAM; cuenta con una estancia posdoctoral en la Universidad de Nuevo México, EUA. Fue miembro del Consejo Asesor de la Sociedad Civil de la Representación en México del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) 2001- 2008; fue coordinador del posgrado en Administración Pública de la UNAM, 1996 - 2008; ha dirigido 98 tesis, 44 de Licenciatura y 55 de posgrado; es miembro del Sistema Nacional de Investigadores nivel II; ha publicado 10 libros, 49 capítulos de libro y 32 artículos y ensayos. Ha sido Profesor invitado por 20 universidades nacionales y 7 extranjeras.

Dr. Roberto Ehrman Fiorio

El Dr. Ehrman cuenta con 15 años de experiencia en relaciones gubernamentales, planeación estratégica y programación y evaluación de políticas públicas; así como un amplio conocimiento del proceso y de la técnica legislativa y de los mecanismos de toma de decisión del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo. Además, posee 19 años de experiencia como investigador, docente y administrador de programas académicos, en las áreas de Ciencias Políticas y Sociales y en Derecho Público.

2005-presente UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA, PLANTEL SANTA FE

- Impartición de los cursos de Cabildeo, Evaluación de Políticas Públicas y Negociación Política.

2007-presente UNIVERSIDAD ANÁHUAC DEL NORTE

- Catedrático de Análisis Político
- Consultor en los temas parlamentarios y de políticas públicas
- Conferencista sobre temas de políticas públicas

2003-presente PROCURA A.C. (PROFESIONALES DE PROCURACIÓN DE FONDOS)

- Asesor y capacitador en procuración de fondos para ONG y empresas.

2002- 2004 UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA, PLANTEL SANTA FE

- Encargado de la supervisión administrativa y académica de la Maestría en Sociología y del Doctorado en Ciencias Sociales y Políticas (18 empleados).
- Investigador sobre los temas de evaluación de impacto de políticas públicas, evaluación de impacto legislativo, cabildeo y grupos de presión, indicadores de desempeño parlamentario.
- Encargado de llevar a cabo los trámites para obtener el Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios (RVOE) por parte de la SEP y de ingresar la Maestría y el Doctorado al Posgrado de Excelencia del Consejo Nacional de Ciencias y Tecnología (CONACYT), obtenidos en 2003 y 2004, respectivamente.
- Creador del proyecto de procuración de fondos por $750,000 USD para la División de Estudios Profesionales.

Mtro. Francisco Mora Briseño

Licenciado en Economía por la UNAM y Maestro en Economía por el Centro de Investigación y Docencia Económicas, A. C. (CIDE-México), con 25 años en el sector financiero.

- Seis años en la SHCP en regulación de la banca de desarrollo.
- Tres años en el área de estudios sectoriales orientados a crédito empresarial y corporativo en Banco Internacional ahora HSBC.
- Dos años en normatividad de créditos sectoriales, Bancomer.
- Dos años en el área de administración de riesgos Bancomer, construyendo metodologías para calificación de riesgo de crédito.
- Siete años como director sectorial de riesgo de crédito.
- Cinco años como consultor financiero.
- Cuatro años como asesor en riesgos financieros en la Cámara de Diputados.
- Once años como funcionario en la UEC-CVASF.

5.1.1 Opinión de los expertos agrupada para su análisis

A continuación se presenta la opinión de los expertos de manera estructurada en cuatro grupos: el primero se conforma por integrantes de una institución fiscalizadora del ámbito federal, los que fueron elegidos por su experiencia consolidada y actividades que han sido vinculadas con el medio académico, ellos son: la Dra. Aimée Figueroa Neri, el Mtro. Benjamín Fuentes Castro y el Lic. Víctor Andrade Martínez.

El segundo grupo lo conforma el auditor superior del Estado de Coahuila CPC José Armando Plata Sandoval junto con el Auditor Superior del Estado de Puebla, Dr. David Villanueva Lomelí; ambos representan la opinión de las instituciones de fiscalización del ámbito estatal-local.

El tercer grupo está conformado por expertos del ámbito académico y de la investigación, ellos son la Dra. Adriana Plasencia Díaz, el Dr. Luis A. Rivas Tovar, el Dr. Roberto Moreno Espinosa y el Dr. Roberto Ehrman Fiorio.

Finalmente, el cuarto grupo lo conforman el Mtro. Francisco Javier Mora Briseño, quien ha tenido amplia experiencia en el sector público y una formación en el ámbito privado, en donde se ha especializado en el tema de riesgos, además de contar con 11 años continuos de experiencia en la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la ASF, el cual complementa de manera objetiva el cambio en la fiscalización y en las auditorías que están adoptando este enfoque.

5.2 Análisis de la opinión de los expertos de la pregunta 1 Entendimiento del SNF

Tabla 19. Comprensión y entendimiento del Sistema Nacional de Fiscalización

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)**
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Son los mecanismos interinstitucionales de coordinación entre órganos responsables de auditoría gubernamental. - Objetivo de maximizar la cobertura e impacto de la fiscalización en todo el país. - Aplicando estándares profesionales similares. - Propiciando el intercambio de información y sin incurrir en duplicidades y omisiones. - Un conjunto de instituciones que se relacionan bajo un orden jurídico y de coordinación para conseguir un control y vigilancia de los recursos públicos.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**

CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Representa un esfuerzo de los órganos de auditoría gubernamental (ASF, EFSL, SFP), entre otros. - Con la finalidad de trabajar bajo una misma visión profesional y determinados objetivos. - Mediante el intercambio de información relativo a criterios, técnicas y estándares. - Garantizar que la revisión del ejercicio de los recursos públicos se haga ordenada e integralmente. - Homologación de criterios y procesos acotando la discrecionalidad y definiendo responsabilidades.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Sistema para garantizar que los servidores públicos y aquellos directivos que reciben dinero público rindan cuentas a la sociedad. - Integración de órganos que tienen la capacidad de vigilar el desempeño de los entes públicos. - Constituye un todo en donde las partes están debidamente articuladas de acuerdo con una serie de reglas que se deben darse de manera conjunta. - En lo fundamental incluye a los tres órdenes de gobierno del Estado federal mexicano: federal, estatal y municipal, además de representantes de organizaciones de la sociedad civil (OSC) representativas. -Es indispensable que entre sus objetivos lleve a cabo una sólida fiscalización de las políticas y programas de los tres órdenes mencionados en paralelo a la aplicación transparente y eficiente de los recursos financieros que les fueron asignados.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Conjunto de instrumentos jurídicos e instituciones públicas y sociales que norman, supervisan, coordinan, evalúan y ejecutan acciones de rendición de cuentas. - Acciones realizadas en forma coordinada. - Tienen el propósito de evaluar el diseño y el cumplimiento de metas, programas y proyectos en los tres niveles de gobierno.

Fuente: elaboración propia.

Los expertos de las instituciones fiscalizadoras del ámbito federal mencionan que el SNF incluye a las instituciones encargadas de la auditoría gubernamental que se coordinan mediante mecanismos interinstitucionales que se relacionan y coordinan bajo un orden jurídico con el fin de intercambiar información, mediante estándares profesionales similares, para evitar duplicidad y omisiones en su revisión, lo que va a repercutir en una mayor cobertura e impacto de la fiscalización en todo el país.

Los expertos de la institución de fiscalización del ámbito estatal y municipal, consideran que se traduce en la consecución de una serie de objetivos para que la revisión de los recursos públicos se haga de manera ordenada e integralmente, por lo que es necesario homologar criterios y procesos, atribuyendo responsabilidades.

El grupo de académicos e investigadores considera que todos los servidores que reciben recursos públicos deben rendir cuentas a la sociedad y agregan que es necesario revisar el desempeño de los entes públicos. Ellos son la base para que actúen en dos frentes, el primero es evaluar de manera rigurosa las políticas y programas y, por otro lado, apliquen los principios de transparencia y de manera eficiente los recursos que les han sido asignados. Consideran necesaria la participación de las organizaciones de la sociedad civil, preferentemente aquellas que representen a amplios sectores de la población. El experto del grupo “servidores públicos y especialista en riesgos” agrega la participación de las instituciones sociales en el proceso en el cual los involucrados en el SNF deben evaluar el diseño y el cumplimiento de metas, programas y proyectos en los tres ámbitos de gobierno. Con ello podemos decir que existe un alto grado de consenso implícito en lo que debe ser un SNF, si bien es cierto, cada uno desde su visión personal y profesional lo va

caracterizando de distintas maneras, estas visiones son complementarias y dan un panorama global de lo que se espera.

Los expertos hacen referencia a la cuestión operativa del Sistema y a los que pueden considerarse como los objetivos y fines esperados ya que, a su vez, el SNF es considerado como subsistema del Sistema Nacional Anticorrupción (SNA); por eso las altas expectativas de su funcionamiento y operación. Si se logra la adecuada articulación entre los integrantes, mejorará sustancialmente el conocimiento y la información que puede obtenerse de la fiscalización y, por otro lado, evaluar de manera integral a los ejecutores del gasto público y establecer corresponsabilidad entre las distintas instituciones encargadas de la fiscalización, tanto de manera interna, como externa, lo que debe repercutir no sólo en la cobertura y el impacto como ya lo han dicho los expertos, sino en la calidad y la información que se obtiene de las auditorías y la fiscalización, la cual debe ser considerada por los tomadores de decisiones como eje rector para la asignación presupuestal y de evaluación de lo que funciona o, en su defecto, puede ser considerado como gasto superfluo y debe ser disminuido o en su caso eliminado (independientemente del programa, proyecto, política o dependencia que lo ejerza).

5.3 Análisis de la opinión de los expertos de la pregunta 2 Componentes y características principales de un SNF

Tabla 20. Componentes y características que debe tener el SNF

Expertos	Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor	a) Consenso político previo. b) Reglas jurídicas y de operación, sencillas, breves, pero precisas.

Andrade y Dra. Aimée Figueroa	c) Objetivos y objetos definidos que permitan su desarrollo y seguimiento; pocos pero estratégicos. d) Plan de trabajo detallado (corto, mediano y largo plazo; con programas). e) Consejo directivo que abarque la representación de los tres ámbitos de gobierno y administración pública. - Transparencia: los integrantes del sistema definan mecanismos de interacción y metodologías en los procesos de revisión, la información resultante sea pública y se dé a conocer. - Oportunidad: los resultados de la fiscalización se deben convertir en elementos de juicio para la toma de decisiones, por ejemplo, en la determinación del presupuesto, respecto a conveniencia de mantener vigente un programa o política gubernamental o que los responsables de entidades públicas cuenten con elementos para enfrentar los riesgos para la consecución de los objetivos institucionales. - Imparcialidad: las acciones del SNF debe garantizar al ente auditado que contará con los tiempos debidos y las oportunidades procesales para las aclaraciones pertinentes. El SNF debe ser un factor que permitirá hacer análisis multidimensional y multidisciplinario para tomar acciones correctivas oportunas. - Rigor técnico: requiere de un marco conceptual común, el empleo de las mejores prácticas, la promoción de reformas a los marcos legales correspondientes; la capacitación servirá para garantizar el más alto nivel de desempeño en la comunidad auditora gubernamental. - Integralidad: ofrecer una visión lo más completa posible de la gestión pública, balanceando las aportaciones del control externo y la información de los órganos internos de control que proporcionen explicaciones objetivas basada en evidencias sobre asuntos o áreas específicas. - Confiabilidad: evitar cualquier sesgo o interpretación subjetiva por parte de los órganos encargados de las revisiones correspondientes.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (Estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Marco legal debidamente establecido. - El marco legal debe determinar: a) cuál es el objeto del SNF, b) los actores sujetos al mismo c) líneas directas para su implementación. - Creación de normas comunes aplicables a la labor fiscalizadora. - Capacitación constante o desarrollo de capacidades de los actores.

	- Intercambio de información para identificar áreas de mejora. - Mejorar principios de transparencia y rendición de cuentas. - Combate a la corrupción.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	En lo fundamental son: a) Reglas claras y equitativas. b) Coordinación ágil y oportuna entre los diversos componentes. c) Objeto del sistema d) Entes autónomos de fiscalización (Auditoria Superior de la Federación, etcétera) e) Representantes de organizaciones de la sociedad civil afines. f) dispositivos de realimentación y evaluación permanentes a fin de realizar los ajustes pertinentes en tiempo y forma. g) Desde luego, los tres órdenes de gobierno del Estado federal mexicano. h) Los poderes legislativo y judicial. - Reitero que es de alta relevancia que se fiscalicen los programas y políticas que le dan razón de ser al Estado y sus administraciones públicas, los niveles de eficiencia y eficacia con que se cubren y aplican los recursos - Autonomía. - Coordinación. - Intercambio de información “horizontal”. - Esquemas de fiscalización compartida (**mas no homogéneas**). - Intercambio de mejores prácticas. - Transparencia. -Rendición de cuentas. - Normatividad. - Se trata de hacer operativas las instituciones de fiscalización que ya existen como respuesta a las demandas de la sociedad en materia de fiscalización.

	- La base debe estar en el rediseño de las leyes federales y en sus respectivas leyes secundarias, en los procedimientos, manuales y guías técnicas que permitan a evaluados y evaluadores estar informados sobre los malos manejos del dinero público y sus consecuencias. - La normatividad debe dar cabida a la educación y a la cultura, en las que universidad y los académicos son actores relevantes; enfatiza el diagnóstico de que la tarea es compleja ya que en el ámbito municipal los alcaldes tienen una limitada preparación y una baja escolaridad, además de que ellos y su equipo rotan cada tres años.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Normativa única y homogénea a nivel nacional. - Con áreas y personal técnico especializado, que provenga de una formación académica sólida, incluso con certificación. - Instituciones con diferenciación de funciones, claras y explícitas en materia legislativa; auditoría y revisión de cuentas, sancionatoria jurídica, auditoría social, investigación y programas académicos en universidades o escuelas especializadas. - Vínculo permanente con órganos de fiscalización internacionales.

Fuente: elaboración propia.

Para conocer los principales componentes y características que debe tener el SNF debemos analizar las respuestas de los expertos en función de dos cuestiones. La primera es lo relativo a los componentes que en opinión del grupo de la institución fiscalizadora federal debe tomar en cuenta a las reglas jurídicas, las cuales deben ser sencillas pero precisas, evadiendo la complejidad del entramado legal que ha sido parte importante de la problemática actual y que ha contribuido al trabajo fragmentado de las instituciones de fiscalización de los ámbitos interno y externo. Estas normas deben definir objetivos y objetos estratégicos y no sobrecargar de expectativas a los actores involucrados. Éstas, a mi entender, deben agruparse en metas y objetivos de corto, mediano y largo plazos; ya que el SNF va a necesitar un periodo de maduración y consolidación además de un tiempo de

aprendizaje en el que, como sistema, se irá retroalimentando para mejorar aquellas operaciones que en la conceptualización teórica pasan desapercibidas o que no funcionan como aparentemente deberían. Por su parte, los auditores de las instituciones de fiscalización estatal consideran también que el marco legal debidamente establecido es esencial y debe instaurar líneas directas para su implementación (leyes secundarias).

Los investigadores y académicos consultados le dan mayor amplitud a lo que se espera de la normatividad y dicen que ésta debe dar cabida a la educación y a la cultura, la participación de universidades y los académicos no debe ser menospreciada y la contribución ciudadana debe ser un punto central que otorgue legitimidad al sistema.

El especialista en riesgos también le atribuye a la normatividad un peso significativo, considera que debe ser única y homogénea a nivel nacional y que la investigación relativa al tema debe estar fortalecida con la que se desarrolla en las universidades y la consolidación de diversos programas académicos que se especialicen en la temática son desafíos, tareas pendientes que deben concretarse.

Los expertos de la institución de fiscalización federal consideran que los integrantes del SNF deben definir mecanismos de interacción y metodologías en los procesos de revisión. Plantean que la información debe ser pública, los miembros deben desarrollar una *expertise* y contribuir al análisis multidimensional y multidisciplinario para tomar acciones correctivas oportunas; se requiere un marco conceptual común, el empleo de las mejores prácticas y una capacitación que garantice el más alto nivel de desempeño por parte de la comunidad auditora gubernamental. Por su parte, el experto de la institución estatal de fiscalización considera a la capacitación constante, la adopción de principios de

transparencia y de rendición de cuentas y el combate a la corrupción como características que se agregan al SNF.

El grupo de investigadores considera que se deben crear procedimientos, manuales y guías técnicas que permitan a los evaluadores y a los evaluados estar informados sobre el mal manejo de los recursos públicos y sus consecuencias. Consideran que la autonomía es esencial, el intercambio de información horizontal y externan su preocupación con respecto al nivel municipal, donde los alcaldes suelen tener una limitada preparación y la rotación del personal en un periodo tan breve (3 años) impide contar con personal técnico adecuado para contribuir en el proceso de fiscalización y rendición de cuentas. Esta perspectiva se fortalece con la consideración del servidor público federal y experto en riesgos, para quien las áreas de fiscalización deben contar con personal técnico especializado y certificado; para él, el SNF debe hacer una clara distinción de funciones explícitas en materias como auditoría y revisión de cuentas, así como en materias legislativa, sancionatoria, auditoría social e investigación, y celebre convenios de colaboración con instituciones y escuelas especializadas.

Se concluye, entonces, que se requiere una normatividad que atribuye responsabilidades y asigna tareas específicas, que además facilita la colaboración entre los integrantes, así como la capacitación es otra pieza clave ya que contar con un cuerpo técnico especializado en todos los niveles hacen funcionales lo que se estipula en ley.

5.4 Análisis de la opinión de los expertos de la pregunta 3 Actores relacionados con el SNF

Tabla 21. Actores que deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización

Expertos	Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa.	- Todos los órganos de fiscalización del país (ASF, SFP, contralorías estatales, órganos de fiscalización de entidades federativas), incluyendo los tres órdenes de gobierno. - De los tres ámbitos de gobierno y administración pública. - Órganos de Control Interno. - Órganos de Control Externo (Entidades de Fiscalización Superior). - Instituciones responsables de la procuración e impartición de justicia. Como refuerzo: - Órganos responsables de los archivos de la información pública. - Órganos garantes de la transparencia y acceso a la información.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- No es conveniente que la fase de consolidación se encuentren organizaciones no gubernamentales como asociaciones civiles, debido a diversos factores, como su financiamiento por parte de entes privados y públicos. - En un mediano plazo dichos centros de investigación (*think tanks*), asociaciones de especialistas y demás grupos sociales, pudieran integrarse.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- El SNF está integrado por la SFP, los Órganos internos de control de la APF, las contralorías estatales, la ASF, las EFSL y las contralorías internas de los órganos constitucionalmente autónomos. - Por una institución que se llamaría Fiscalía Anticorrupción Nacional, un órgano del Estado con autonomía que sustituiría a la Auditoría Superior de la Federación, la cual dejaría de depender del poder Legislativo y sería gobernada por un Consejo de Administración Ciudadano, integrado por representantes del más alto nivel: la Fiscalía General de la República, el IFAI, dos investigadores

<table>
<tr><td></td><td>nacionales niveles III expertos en el campo de la rendición de cuentas y tres ciudadanos distinguidos nombrados por el Senado.

- A nivel municipal también se sugiere la creación de fiscales en municipios de más de 50 000 personas. En los otros, esta labor debe estar concentrada en las fiscalías de los estados.

- Órganos: ASF, Consejo de la Judicatura, órganos de fiscalización estatales y contralorías municipales.

- Instituciones académicas: UNAM e INAP.

- Entidades y dependencias del gobierno: SFP.

- Dependencias estatales: Secretarías de Contraloría, sociedad civil: IAPAS y otras OSC afines.</td></tr>
<tr><td>Expertos</td><td>Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos</td></tr>
<tr><td>Mtro. Mora Briseño</td><td>
<table>
<tr><th>SNF Restringido</th><th>SNF Ampliado
(el restringido, más:)</th></tr>
<tr><td>Órganos de fiscalización nacional y locales. Áreas de auditoría locales dependiendo de la ASF.</td><td>Entidad que finca responsabilidades</td></tr>
<tr><td>Auditoría interna. SFP y sus áreas de contraloría.</td><td>Entidad sancionatoria</td></tr>
<tr><td>Entidades de evaluación de la fiscalización y de la política de transparencia y rendición de cuentas.</td><td>Programas académicos de educación básica sobre ética, moral y transparencia</td></tr>
<tr><td>Organizaciones sociales de fiscalización.</td><td></td></tr>
<tr><td>Instituciones de investigación legislativa y de desarrollo de la fiscalización.</td><td></td></tr>
<tr><td>Entidades de capacitación y estudios legislativos en fiscalización.</td><td></td></tr>
</table>
</td></tr>
</table>

Fuente: elaboración propia.

La participación de académicos, universidades y la sociedad son elementos vitales para el SNF e independientemente de que sean incorporados en fases iniciales o intermedias, minimizar la participación ciudadana o limitarla a un mero observador sin participación efectiva va a provocar resultados distantes y reducirá las posibles sinergias positivas de la participación social activa.

La participación de todas las instituciones de fiscalización del país debe ser necesaria, tales como: ASF, SFP-Órganos Internos de Control, las contralorías de los estados, órganos de control externo estatales, responsables de la impartición de justicia, órganos responsables de archivos de la información pública, órganos encargados de la transparencia y acceso a la información, centros de investigación, asociaciones de especialistas, las contralorías internas de los órganos constitucionalmente autónomos, instituciones de investigación legislativa y de desarrollo de la fiscalización, investigadores del Sistema Nacional de Investigadores (III), especialistas en materia de rendición de cuentas y ciudadanos de grupos representativos de la sociedad. Se sugiere la creación de especialistas en fiscalización en municipios de más de 50 mil habitantes.

Como se observa, los expertos consideran que una problemática identificada como prioridad nacional, debe integrar a una multiplicidad de actores e instituciones; los integrantes del SNF demanda no sólo la participación de actores gubernamentales, la situación hace tiempo demostró que si no se da una apertura a otros actores externos, la efectividad de las medidas que se tomen puede ser limitada, entonces abrir el SNF a los integrantes que aquí se han señalado se considera fundamental para el éxito en el cumplimiento de los objetivos y metas del SNF.

5.5 Análisis de la opinión de los expertos de la pregunta 4 Cambios esperados contra situación actual

Tabla 22. Pertinencia del establecimiento del SNF y cambios esperados

Expertos	Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)

Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Mayor cobertura de la fiscalización - Incentivos para que los órganos fiscalizadores prediquen con el ejemplo e implementen prácticas de transparencia y rendición de cuentas. - Reducir diferencias en capacidades institucionales y técnicas de los órganos de auditoría gubernamentales del país. - Sí es necesario y viene a complementar al Sistema Nacional Anticorrupción (siendo subsistema de éste). - Sí es necesario, y aunque ya fue creado por reforma constitucional, es importante su desarrollo. - El cambio principal al modelo actual es la integración desde la perspectiva de la hacienda pública y la auditoría gubernamental para tener metodologías homologadas. - En un país con sistema federal, como el mexicano, es necesaria esta coordinación.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Es indispensable y el SNF permitirá su labor de manera uniforme, coordinada y bajo estándares de calidad similares y profesionales. - Se debe aprovechar la coyuntura política del país, en la cual diversas corrientes ideológicas se han enfocado al desarrollo de políticas nacionales de combate a la corrupción y el fortalecimiento de la transparencia.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Es pertinente. - Actualmente, la fiscalización solo cumple con un propósito de denuncia, pero no de corrección en los cursos de acción gubernamental, es decir, en las políticas públicas - Sí es necesario y urgente (principal problema del país por delante incluso de la seguridad). - La ASF la cual dejaría de depender del poder Legislativo y sería gobernada por un Consejo de Administración Ciudadano. - Me parece fundamental la creación y desarrollo de un SNF puesto que ya es momento que el país de un paso adelante en materia de fiscalización en donde la participación pública, privada y social es indispensable.

	- Los cambios que aprecio son: a) Una fiscalización más integral. b) Fiscalizar los aspectos sustantivos. c) Afinar la fiscalización de recursos financieros aplicados. d) Forzar y promover la alta profesionalización y desempeño de los servidores públicos, legisladores magistrados, etcétera, de los tres poderes públicos y de los tres órdenes de gobierno, además de los organismos autónomos que crecen día a día.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Derivado de la reciente configuración de una normatividad y legislación sobre el Sistema Nacional Anticorrupción, ya sea que se vea en su forma restringida o ampliada, los cambios de índole organizacional-institucional, legislativos y jurídico-normativos relativos a la definición de atribuciones; y en materia de investigación, capacitación y desarrollo de la fiscalización, son indispensables.

Fuente: elaboración propia.

Los principales cambios esperados respecto de la situación actual en opinión de los expertos de la institución de fiscalización federal es una mayor cobertura, que las instituciones de fiscalización prediquen con el ejemplo y se conviertan en modelos de implementación de prácticas de transparencia y rendición de cuentas, ya que en el mediano plazo esto dará bases de legitimación y confianza de la sociedad hacia sus instituciones; tal como lo señala la Dra. Aimée Figueroa, aún es necesario investigar el tema para profundizar en el desarrollo del SNF.

Los expertos de las instituciones de fiscalización estatal consideran que del SNF y sus integrantes, se espera que desarrollen su labor de manera uniforme y bajo estándares de similares y profesionales de calidad. El grupo de investigadores considera que actualmente la fiscalización sólo cumple una función de denuncia, pero no agrega nada a la corrección

en los cursos de acción gubernamental y en el consecuente impacto a las políticas públicas; se destaca nuevamente la participación pública, privada en el SNF, y se espera, además, una fiscalización más integral, que revise aspectos sustantivos y que promueva la alta profesionalización y desempeño de los servidores públicos. De manera complementaria el servidor público federal enfatiza la necesidad de fortalecer la capacitación, la investigación y el desarrollo de la fiscalización.

Se observa, entonces, que se están presentando altas expectativas y cambios en el trabajo actual de las instituciones de fiscalización, lo que se deduce es que los integrantes del SNF se transformen en "instituciones modelo", que abonen en el incremento de la confianza y entreguen resultados tangibles, para mejorar el ejercicio del gasto público, los resultados y el impacto de los programas, políticas, proyectos y se detecten problemáticas esenciales para la toma de decisiones.

5.6 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Comunicación"

Tabla 23. Mecanismos que favorezcan el intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna)

Expertos	Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Plataforma virtual donde se incorpore la información de todos los órganos de auditoría gubernamental en el país. - Los grupos de trabajo en los que se estructura el Sistema Nacional de Fiscalización (SNF), presentarán informes cada año al Comité Rector o cada vez que les sean requeridos. Una plataforma virtual que permita la comunicación constante en tiempo real, el archivo y acceso a la información.

	El cumplimiento de las obligaciones que se establezcan.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandovaly Dr. David Villanueva Lomelí	- La realización de reuniones entre sus miembros de forma periódica, las cuales permitan exponer las experiencias en la labor fiscalizadora, a fin de identificar áreas comunes de mejora y brindar asistencia técnica y apoyo institucional. - La colaboración de expertos de cada entidad será fundamental para mantener la constante comunicación para diversos proyectos, programas o necesidades. - Establecimiento de redes de comunicación que permitan compartir lo antes mencionado, de forma rápida y efectiva.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Transformar la cultura organizacional e insistir en la transparencia y el acceso a la información pública. - Se trata de impulsar una actitud proactiva y no reactiva con respecto al manejo de la información pública. - La información estandarizada de los diseños *web* de las páginas de transparencia en los gobiernos estatales y municipales. - Obligatorio tener una página *web* en municipios, estados y dependencias públicas como en todas las organizaciones que reciban dinero público con sitios, que permitan la gestión del conocimiento y no solo de la información. - Cambiar el perfil de los auditores y fiscalizadores los cuales tradicionalmente son contadores. - El nuevo escenario requiere expertos de una amplia gama de formaciones profesionales con un común denominador. Expertos en **minería de datos** (*Data mining*) y sistemas de información con una fuerte formación en análisis estadístico. - Aplicar en el más amplio sentido del término la TIC (páginas web, banda ancha en la totalidad de oficinas gubernamentales, etcétera). - Cumplir a cabalidad la legislación en materia de transparencia y rendición de cuentas.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Normatividad específica. - Estructura jerárquica que obligue a los involucrados a proporcionarla.

	- SNF coordinado en los tres niveles de gobierno. - Técnica de auditoría y fiscalización homogénea. - Establecimiento de plan de metas y programas en el intercambio.

Fuente: elaboración propia.

Como se observó en el caso de Brasil y de Estados Unidos es fundamental el uso intensivo de las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC); las instituciones de fiscalización del ámbito federal, estatal y local deben tener plataformas virtuales que permitan la interacción entre ellas y la sociedad en tiempo real, que tenga una base colectiva de archivos y enlaces directos a otros documentos e instituciones del SNF. En estas plataformas la información debe ser tan pública y completa como sea posible; se considera que para que los diversos proyectos, programas o necesidades funcionen, debe existir una permanente comunicación a través de diferentes redes para que de manera rápida y efectiva exista la interacción entre los actores, incluso el diseño de las páginas *web* debe ser lo más estandarizado posible incluyendo a los ámbitos estatal y municipal; debe considerarse como obligatorio contar con estas plataformas virtuales y estos sitios deben permitir la gestión del conocimiento.

Un aspecto necesario es que el tradicional perfil de auditor y fiscalizador debe ser complementado con el de una amplia gama de profesionales: la visión multidisciplinaria y transdisciplinaria, como se ha probado en Estados Unidos, ha abonado en la calidad de las auditorías y enriquecer de manera holística e integral la información que se obtiene del ente auditado. Deben ser sujetos a una especialización y capacitación propia con la labor que practican y convertirse en expertos en minería de datos (*data mining*) además de contar con una formación sólida en análisis estadístico.

5.7 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Autonomía" (I)

Tabla 24. Fortalecimiento técnico, presupuestal y operacional

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)**
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Existen herramientas factibles de ser adoptadas al contexto de la fiscalización en México, para que las entidades se autoevalúen y conozcan los riesgos o factores que pueden atentar contra su autonomía. - Aplicar sistemas de control integrales que consecuentemente permiten disminuir los riesgos. - La independencia se asegura mediante el establecimiento de perfiles adecuados para los titulares de las instancias respectivas y asegurando mecanismos transparentes en su designación. - Fundamento jurídico adecuado y transparencia para que haya vigilancia social al respecto.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Como una institución apartidista integrante del Gobierno Federal, integrada por la ASF, la SFP, los OIC de la Administración Pública Federal, las EFSL de las entidades federativas y las Secretarías de las Contralorías estatales; siendo necesario para su adecuado desarrollo la designación de un Comité encargado de liderar su implementación. - Será necesario que las decisiones de las instancias rectoras del sistema sean vinculantes para los demás integrantes.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- La autonomía de los órganos fiscalizadores es fundamental pero no suficiente para que existan realmente contrapesos. - Revisar la normatividad y dotar a estas entidades de las atribuciones y funciones que les garanticen, tanto a sus funcionarios, como a la sociedad, el cumplimiento de las atribuciones y funciones encomendadas.

	- Es preciso revisar los presupuestos y procedimientos con los que operan las instituciones encargadas de la fiscalización pues resultan muy costosas y poco efectivas. - El SNF debe tener un presupuesto por separado como ocurre ahora con el poder Judicial. - El punto clave es quién nombra al Fiscal anticorrupción así que esta tarea corresponderá al Consejo Ciudadano propuesto con antelación siendo validado por el Senado en una terna. - Quitar la facultad a los gobernadores de los estados que suelen poner a un incondicional. - Es importante que los ciclos de nombramiento no coincidan con el cambio de presidente de la República. - En primer término los perfiles de los posibles integrantes del SNF deben ser de alto nivel, desempeño, profesionalismo y ética pública. - Diseñar un modelo para continuar con la actualización y profesionalización continua de los integrantes del Sistema. - Promover la fiscalización como una política de Estado, a fin de que sea transexenal; formular proyectos de investigación que permitan analizar modelos internacionales exitosos y proponer innovaciones pertinentes. - La profesionalización debe ser integral, es decir promover esta también con los cuadros operativos y de logística.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Diseño jurídico de reglas explícitas en esos tres órdenes. - Equilibrar o diversificar el perfil político de las comisiones de los congresos nacional y local que tienen bajo su responsabilidad la coordinación del SNF o en su caso descentralizar esas responsabilidades en varias comisiones. - Incorporar una reforma administrativa y técnica en los órganos de fiscalización superior, incluida la ASF, en función de las atribuciones y responsabilidades que le asigne la nueva legislación. - Escuchar o atender propuestas externas de diseño de sus estructuras orgánicas, áreas de responsabilidad y perfil técnico de personal de auditoría y funcionarios medios y altos.

	- Ante un nuevo diseño institucional, revisar en los congresos (nacional y locales) las asignaciones presupuestales requeridas. - La descentralización de la función de fiscalización, transparencia y rendición de cuentas es una decisión obligada y debe involucrar a diversas entidades públicas, sociales y académicas, con objetivos comunes.

Fuente: elaboración propia.

¿Qué aspectos son necesarios de fortalecer técnica, operacional y presupuestalmente para aminorar la influencia de factores e intereses externos? Los expertos señalan que en primer lugar, se debe hacer una evaluación interna para conocer los riesgos o factores que pueden atentar contra su autonomía; esto debe complementarse con sistemas de control integrales, los titulares de las instituciones de fiscalización deben contar con un perfil adecuado y los mecanismos de asignación deben ser rigurosos y del conocimiento público; se espera que tengan un alto nivel de desempeño, profesionalismo y una probada ética pública. Por otro lado las decisiones de las instancias rectoras del sistema deben ser vinculantes para los integrantes del SNF, es fundamental hacer un diagnóstico en las instituciones de fiscalización (tanto internas como externas) en México para conocer los recursos que les están asignando y los resultados que están presentando, pues en opinión de los investigadores, han resultado muy costosas y poco efectivas.

En opinión de los expertos es vital que se suprima facultad de los gobernadores en los estados para designar a quién los va a fiscalizar, ya que suelen nombrar a un incondicional y nadie quiere entregar resultados que pueden ser la causa de un injustificado despido. Es por eso que como sucede en los cuatro países estudiados, la estabilidad y la garantía de la permanencia en el cargo debe extrapolarse para todos los servidores públicos independientemente del ámbito en el cual presten sus servicios. La meritocracia debe

formar parte de la cultura organizacional, y priorizar la promoción y el ascenso de acuerdo con los resultados. La profesionalización debe ser extensiva, es decir, que considere no sólo a los mandos medios y superiores, sino también al personal auditor, al operativo y al de logística.

Es fundamental que se profundice en el tema de recursos humanos (nueva línea de investigación), ya que en Brasil y Estados Unidos laborar en el Ente de Fiscalización Superior se ha convertido en el mejor lugar para trabajar de todo el sector público. Es necesario investigar qué está pasando y mediante qué acciones y mecanismos los trabajadores están encontrando altos beneficios e incentivos para estar satisfechos con su quehacer profesional. Si bien es cierto que se esperan cambios y modificaciones en las instituciones, pocas veces se presta atención a lo que Douglas McGregor denominó como el lado humano de las organizaciones, las grandes expectativas y cambios en éstas implican nuevas cargas de trabajo que pueden obstaculizar el logro adecuado de los objetivos y metas.

La fiscalización debe concebirse como una política de Estado transexenal basada en una investigación permanente que permita proponer innovaciones.

5.8 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Autonomía" (II)

Tabla 25. Tipo de órgano y forma de gobierno del SNF

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)**
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Órgano Colegiado como instancia máxima de decisión del Sistema. - El SNF está estructurado por un órgano supremo, denominado Comité Rector, el cual coordina a los cinco grupos de trabajo que integran al SNF. - El Comité Rector está conformado por la ASF y la SFP, quienes ocupan la presidencia de manera conjunta, y siete miembros rotatorios, renovables cada dos años. • Grupo de Trabajo sobre Normas Profesionales. • Grupo de Trabajo Jurídico Consultivo. • Grupo de Trabajo sobre Control Interno. • Grupo de Trabajo sobre Contabilidad Gubernamental. • Grupo de Trabajo sobre Participación Social en la Vigilancia del Gasto Público.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	Omisión en la respuesta por parte del Auditor del Estado de Coahuila
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Un órgano colegiado en el que intervengan, además, miembros de la sociedad civil, académicos, especialistas y ciudadanos de a pie. - La Unidad de Evaluación y Control de la Cámara de Diputados deberá seguir existiendo, sin embargo, su titular deberá también ser nombrado por la cámara de diputados a propuesta de una terna del Consejo Ciudadano - Debe existir un Tribunal de Cuentas que sustituya al actual Tribunal administrativo, el cual impondrá sanciones a servidores públicos y particulares que incurran en hechos de corrupción. - SFP se debe reestructurar, así como el consejo de la judicatura. - El órgano debe ser autónomo con una presidencia rotativa.

	- Los miembros del Consejo u órgano superior deben contar efectivamente con voz y voto. - El presidente en turno sería el primero entre iguales.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Entre más diversificado y descentralizado, pero con una estructura jerárquica bien definida, sus resultados esperados tendrán mayor impacto. - Un poder centralizado no garantiza el buen resultado y menos en un sistema de fiscalización que aún no da respuesta a los problemas de corrupción.

Fuente: elaboración propia.

En relación con la opinión de los expertos de la institución de fiscalización del ámbito federal, el tipo de órgano y forma de gobierno del SNF debe estar basado en un órgano colegiado como instancia máxima de decisión, con actores clave son la ASF y la SFP. El grupo de investigadores considera que deben intervenir miembros de la sociedad civil, académicos, especialistas y están de acuerdo en que la SFP participe, pero en su opinión, ésta debe ser sujeta a una profunda reestructura que también debe involucrar al Consejo de la Judicatura Federal; consideran también que la presidencia del órgano debe ser rotativa y los miembros del Consejo deben contar con voz y voto, la diversificación y la descentralización debe caracterizarlo.

5.9 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Evaluación/Desempeño"

Tabla 26. Desempeño de los integrantes del SNF

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (Federal)**

Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andradey Dra. Aimée Figueroa	- Los mecanismos para medir el desempeño del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) deberán ser señalados en la Ley General. - El reconocimiento legal del SNF, como subsistema consolidado y autónomo, pero funcionando como eje central y pilar fundamental del SNA. - Los integrantes del SNF deben rendir cuentas de las actividades llevadas a cabo en los grupos de trabajo, al Comité Rector. - Verificando el cumplimiento de los objetivos que se determinen en la norma y del impacto que vayan generando las acciones determinadas por el SNF. - Con base en el plan de trabajo que formulen y difundan públicamente.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (Estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Generando elementos de medición cualitativa y cuantitativa, como indicadores, que permitan evaluar los objetivos propuestos para el SNF así como su desempeño: • Generar las condiciones para que los integrantes del SNF desempeñen sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares. • Establecer, revisar y actualizar las normas profesionales de auditoría gubernamental basadas en las normas internacionales de fiscalización superior de la INTOSAI. • Promover la evaluación de los sistemas de control interno, así como la implementación de las mejores prácticas en la materia. • Determinar los mecanismos de creación de capacidades, intercambio de información y generación de conocimiento en materia de auditoría gubernamental entre sus integrantes. • Impulsar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las disposiciones en materia de transparencia y acceso a la información pública, así como las de disciplina financiera. • Impulsar el funcionamiento efectivo de la participación social en la gestión, seguimiento y vigilancia de los recursos federales transferidos. - El indicador más visible será la capacidad del auditor gubernamental para generar cambios a través de sus informes de auditoría y la promoción de acciones.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas	- Valdría la pena establecer esquemas de evaluación para los propios órganos fiscalizadores y contralorías internas

Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Establecer un esquema de evaluación del desempeño con los siguientes indicadores: • Transparencia • Oportunidad • Imparcialidad • Rigor técnico • Integralidad • Confiabilidad - Se debe crear un sistema nacional de indicadores basado en un cuadro de mando integral **(*balanced score card*).** - Se dividirá en 4 ejes: a) Información estandarizada de los diseños *web* de las páginas de transparencia en los gobiernos estatales y municipales. b) Participación ciudadana. c) Promoción de la cultura y educación para la rendición de cuentas. d) Sanciones y reparación del daño. - Los cuadros de mando públicos de fiscalización (*Balanced score card*) serían una novedad en la evaluación de la gestión, ya que compararían uso de los recursos en obras y acciones de gobierno comparables. - A través de modelos metodológicos probados de evaluación del desempeño, tratando de que la evaluación tenga tanto criterios cuantitativos como cualitativos. - Que permita generar diagnósticos que coadyuven en el mejoramiento del desempeño de las diferentes instituciones integrantes del SNF.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- El SNF habrá de definir un Plan Estratégico de Fiscalización Superior, para periodos y con metas sobre indicadores específicos, que sea compatible en forma transparente y clara con los objetivos y metas de la planeación nacional. - Los programas operativos anuales y los propios informes del resultado de la fiscalización son requisito indispensable. - La fiscalización en tiempo real. - Los informes trimestrales y semestrales de resultados.

	- Evaluaciones de políticas públicas y de desempeño es una práctica que debe promoverse con mayor intensidad para evaluar sus alcances.

Fuente: elaboración propia.

La evaluación y el desempeño del SNF deben quedar bien establecidas en la Ley General; se considera que al interior debe darse una rendición de cuentas y verificar el cumplimiento de los objetivos que se determinen en la norma, midiendo el impacto que vayan generando las acciones del propio sistema. Los auditores estatales consideran que se deben hacer evaluaciones cuantitativas y cualitativas con una serie de indicadores referentes a los objetivos propuestos. Las normas profesionales de auditoría gubernamental de todas las instituciones de fiscalización del país deben apegarse a las normas internacionales de fiscalización superior de la INTOSAI. En opinión de los auditores de los estados, el indicador más visible para evaluar el desempeño es la capacidad del auditor gubernamental para generar cambios a través de sus informes de auditoría y la promoción de las acciones.

El grupo de investigadores considera necesario crear un sistema nacional de indicadores fundamentado en un cuadro de mando integral (*balanced score card*), basado a su vez en cuatro ejes: 1) información estandarizada en el diseño de sitios web, 2) participación ciudadana, 3) promoción de la cultura y de la educación para la rendición de cuentas y 4) sanciones y reparación del daño.

Por su parte, el servidor público federal con especialización en riesgos considera que habrá que definir un Plan Estratégico de Fiscalización Superior con metas y periodos específicos, además de estar correlacionado directamente con lo dispuesto en los objetivos y metas de la planeación nacional. Debe adoptarse la fiscalización en tiempo real con la

presentación de informes trimestrales y semestrales de los resultados obtenidos, la evaluación de políticas públicas requiere practicarse con mayor intensidad y los resultados necesitan ser difundidos con los expertos y la sociedad que quiera tener mayor información sobre algún aspecto en particular.

5.10 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Control de Calidad / Seguimiento"

Tabla 27. Cambios necesarios para que auditorías y fiscalización mejoren su calidad

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal).**
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Adopción de las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF*)* en las que se señalan los elementos básicos para que los organismos auditores establezcan y mantengan un sistema de control de calidad. - Los principios que deben de seguir los miembros en la realización de las auditorías. - La implementación de buenas prácticas nacionales e internacionales. - Marcos técnicos idóneos, a fin de generar condiciones para un mayor alcance y eficacia en las labores de auditoría. - Los integrantes del SNF deben realizar un análisis de los riesgos en la determinación del programa anual de auditorías del SNF. - El que se continúe materializando el SNF y que con la expedición de la Ley del SNA, se establezca a nivel legal la existencia del SNF y sus objetivos. - Aprobar legalmente el marco metodológico para la planeación, desarrollo y seguimiento de las auditorías; transparentar esa metodología y los hallazgos obtenidos.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**

CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	Para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad, se sugieren los siguientes cambios: • Apegar al marco legal aplicable, las auditorías y la fiscalización, tanto a nivel federal, como a nivel local. • Promover la constante capacitación de quienes se encargan de la labor fiscalizadora. • Promover la colaboración entre las entidades de fiscalización en México. • Identificar las mejores prácticas de fiscalización y control gubernamental. • Promover mejoras constantes en los procesos. • Adoptar códigos de ética y compromiso para evitar el conflicto de interés.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Desarrollar programas de capacitación y actualización permanente para sus funcionarios. - Intercambiar información con otras instituciones. - Identificar mejores prácticas nacionales e internacionales y someterlas a procesos de evaluación del desempeño, a través de exámenes periódicos. - Privilegiar la inmediatez que permite los sistemas de información y los sistemas de minería de datos. - Las revisiones físicas no se abandonan, se dejan para cuando hay indicios de malas prácticas de acuerdo con el sistema de semáforos que se obtendrán de los cuadros de mando de la fiscalización. - **Diseñar el nuevo perfil de competencia del auditor y fiscalizador** abandonado la cuasi única formación de contadores que ahora tiene la mayoría de los especialistas en México. - Las auditorias deberán integrar tanto indicadores de desempeño financiero como de impacto, es decir, no sólo evaluar el correcto ejercicio del gasto **sino el impacto que éste tuvo en las funciones sustantivas de las dependencias evaluadas y básicamente los impactos en la sociedad y públicos hacia los que se dirigen las políticas y programas.**
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**

Mtro. Mora Briseño	- Evaluar el contenido, alcances y resultados de las auditorías: instrumentar un sistema de calificación. - Eliminar auditorías que tienen un alcance claramente indefinido o limitado, generalmente tienen poco valor agregado. - Realizar una evaluación y revisión profunda de la técnica de auditoría aplicada, obsoleta en su práctica tradicional, se requiere un enfoque de riesgos. - La auditoría con enfoque de riesgos está dirigida a anticipar y mitigar fraudes, desviaciones presupuestales e incumplimiento de programas. - La fiscalización preventiva de riesgos implica un seguimiento presupuestal y de metas continuo de los programas y proyectos, principalmente en entidades y sectores de alto riesgo. - Se requiere instrumentar el sistema de riesgos en los órganos de fiscalización, tanto para medir los riesgos de la fiscalización, como para los riesgos de las propias entidades fiscalizadoras.

Fuente: elaboración propia.

El control de la calidad y el seguimiento son dos aspectos medulares en la operación del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF), los expertos del grupo de la institución de fiscalización del ámbito federal plantean adoptar las normas profesionales de auditoría del SNF, consideran también que los integrantes del SNF realicen un análisis de riesgos que deben ser tomados en cuenta para determinar el programa anual de auditorías. Se requiere aprobar legalmente el marco metodológico para la planeación, desarrollo y seguimiento de las auditorías, por lo que es necesario transparentar esa metodología y los hallazgos encontrados. Los expertos integrantes de las instituciones de fiscalización del ámbito estatal consideran que las auditorías y la fiscalización deben estar apegadas al marco legal aplicable tanto en el nivel federal como a nivel local, deben promover la mejora constante en los procesos y la adopción de códigos de ética para evitar el conflicto de interés.

Los investigadores señalan que la capacitación y actualización permanente de los funcionarios es un elemento clave: identificar las mejores prácticas nacionales e internacionales y someterlas a procesos de evaluación a través de exámenes periódicos y la implementación de un sistema de semáforo que se obtendrá de los cuadros de mando de la fiscalización; es también necesario diseñar el nuevo perfil de competencia del auditor y fiscalizador y las auditorías deben integrar indicadores de desempeño financiero y de impacto; no basta evaluar el ejercicio del gasto sino el impacto que tuvo en las funciones sustantivas de las dependencias evaluadas y básicamente los impactos en la sociedad y públicos hacia los que se dirigen las políticas y programas.

De manera complementaria, el especialista en riesgos hace hincapié en instrumentar un sistema de calificación de las auditorías, basado en evaluar el contenido, alcances y resultados de éstas; se deben eliminar aquéllas que tienen un alcance indefinido o limitado, que generan un poco valor agregado, revisar de manera profunda la técnica de auditoría aplicada y obsoleta en su práctica tradicional; dice el experto que la auditoría practicada con enfoque de riesgos está dirigida a anticipar y mitigar fraudes.

En esta dimensión en particular se considera como punto clave lo expresado por los investigadores y el servidor público que definen claramente lo que significa una auditoría basada en riesgos y no aquélla que en la práctica lleva esta etiqueta pero tiene una contribución insustancial.

5.11 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Buenas prácticas"

Tabla 28. Precedentes o buenas prácticas para fortalecer el SNF

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)**
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Alemania es un país federal que se puede observar y tomar las prácticas de coordinación hacendaria y de fiscalización que tienen - Se consideró conveniente la adopción de normas que permitan su homologación con las mejores prácticas internacionales, toda vez que puede aprenderse de la experiencia en otras latitudes, para reforzar las propiedades deseadas de la auditoría gubernamental, a saber: transparencia, oportunidad, imparcialidad, rigor técnico, integralidad y confiabilidad. - Las normas profesionales son el conjunto de disposiciones que determinan los principios de actuación que rigen a los organismos auditores, los prerrequisitos para su correcto funcionamiento, los principios de auditoría fundamentales, las directrices de revisión y los criterios de conducta de sus integrantes. - Es importante el trabajo de los organismos internacionales fijadores de normas, cuya labor garantiza la aplicabilidad y revisión periódica de los criterios de auditoría. - Valores y principios éticos con los cuales debe conducirse el personal de estas entidades. - La experiencia de la Oficina de Fiscalización Superior del Gobierno de los Estados Unidos (GAO) ha promovido el *single audit act*, mecanismo de rendición de cuentas que adopta el concepto de "auditoría única".
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (Estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- La INTOSAI es el referente mundial de la fiscalización gubernamental que reúne a los órganos de fiscalización externa nacionales y que realiza acciones para el fortalecimiento de esta labor. - Existen prácticas internacionales exitosas como han sido las *auditorías entre pares* y las *auditorías conjuntas o coordinadas.*

Expertos	Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Revisar buenas y malas prácticas; entre las que puedo destacar están: Bangladesh, Ghana y Noruega. - Las mejores prácticas considerando en modelo mexicano que está basado en auditorías debe de provenir de Estados Unidos y Canadá. - Del espíritu anglosajón debemos de aprender sobre todo, los valores que lo inspiran: la disciplina y el rigor en la formación y en la falta de impunidad. - Si se logra que las personas más poderosas de México reciban castigo, será un mensaje que promoverá como nada la cultura de la rendición de cuentas en México. - Existen diversos modelos en el mundo de los cuales se podrían retomar las mejores prácticas para implementarlas en México, iniciando con los modelos norteamericano, inglés, alemán e incluso el chileno, desde luego, no son los únicos.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Participar más activamente en los foros de las reuniones de la INTOSAI. - Promover en forma coordinada intercambios con otros órganos de fiscalización internacionales GAO de EUA, NAO de Inglaterra, la Auditoría General de Canadá (OAG) y Tribunales de Cuentas y Contralorías de Auditoría de AL. - Intercambio de auditorías entre pares. - Intercambios y valoración de proyectos de desarrollo en materia de fiscalización, transparencia y rendición de cuentas, elaborados por instituciones públicas y privadas internacionales, incluso académicas.

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con la información obtenida, Alemania es un país que puede ser considerado como básico para tomar y observar las buenas prácticas; de acuerdo con los expertos de la institución de fiscalización federal se debe hacer una revisión periódica de los criterios de auditoría. Otro de los países que debe ser consultado es Estados Unidos y el

concepto de “auditoría única”, los investigadores refuerzan que Estados Unidos es un referente obligado y también Canadá, si bien es cierto que el SNF no debe operar bajo un esquema punitivo y coercitivo, sí debe existir una sanción efectiva para aquellos servidores públicos o particulares que hacen un ejercicio indebido de los recursos públicos, porque mientras exista impunidad no habrá desincentivos para cometer actos fraudulentos o de corrupción.

5.12 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión “Procedimientos”

Tabla 29. Funciones y competencias diferenciadas del SNF.

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)**
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Propiciar un ambiente de coordinación entre todos los integrantes del SNF. - Generar las condiciones para que los integrantes del SNF desempeñen sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares. - Establecer, revisar y actualizar las normas profesionales de auditoría gubernamental basadas en las normas internacionales de fiscalización superior de la INTOSAI. - Definir las estrategias, metodologías, políticas y directrices, para la planeación, programación y seguimiento de actividades propias de la auditoría gubernamental. - Promover la evaluación de los sistemas de control interno, así como la implementación de las mejores prácticas en la materia. - Determinar los mecanismos de creación de capacidades, intercambio de información y generación de conocimiento en materia de auditoría gubernamental entre sus integrantes.

	- Impulsar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las disposiciones en materia de transparencia y acceso a la información pública, así como las de disciplina financiera. - Impulsar el funcionamiento efectivo de la participación social en la gestión, seguimiento y vigilancia de los recursos federales transferidos. - La función principal del SNF son los acuerdos y bases de coordinación. - No hay traslape ni duplicidad de funciones, un sistema es un conjunto de elementos ordenados para la consecución de un fin.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Vincular, articular y transparentar la gestión gubernamental y el uso de recursos públicos. - Generar las condiciones e incentivos para que se contribuya al fortalecimiento de la rendición de cuentas a nivel nacional. - El Comité Rector debe: • Diseñar procedimientos para la eventual integración de un Programa Anual de Auditorías del SNF. • Establecer e instrumentar el debido proceso para la formulación, actualización y aprobación de las Normas Profesionales de Auditoría. • Actualizar periódicamente el análisis de los riesgos que enfrentan los órganos de auditoría en el país. • Consolidar la información a nivel nacional, respecto al análisis de los riesgos que deben ser tomados en cuenta para la determinación del programa anual de auditorías. • Promover políticas de integridad en el sector público nacional. • Diseñar, coordinar e implementar estrategias de capacitación para los integrantes del SNF. • Coordinar la realización de sondeos y encuestas sobre el impacto de la auditoría gubernamental. • Realizar reuniones extraordinarias sobre asuntos coyunturales. • Promover mecanismos de denuncias y de “informantes”.

Expertos	Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Las atribuciones y funciones que determinan el actuar del propio SNF y de cada una de las instituciones que lo integren para evitar duplicidades, complicidades u omisiones. Se propone un modelo federal con las siguientes características: 1. Centralizado en la Federación. 2. Independiente del poder político. 3. Basado en la información mediante sistemas modernos de información de acceso remoto y universal donde el diseño de la información que se ofrezca esté estandarizada y sea comparable en los tres niveles de gobierno. 4. Con una base legal que permita la sanción ejemplar de los casos de corrupción y de incompetencia de gestión. 5. Que favorezca la participación de la sociedad civil y su empoderamiento mediante la elección de un consejo de administración ciudadano que gobierne el quehacer de la ASF, que controle a los órganos estatales y municipales de rendición de cuentas y designe a sus titulares a propuesta de los congresos estatales y cabildos municipales. 6. Que reconozca la educación de evaluados y evaluadores como un eje fundamental, ya que la estructura de educación de los que detentan el poder es muy baja y sin ella el énfasis no puede residir sólo en los aspectos punitivos. 7. Que promueva la participación ciudadana la cual tendrá acceso a la información pública haciendo uso de las nuevas tecnologías de comunicación e información. 8. Toda la información debe estar disponible en las páginas *web* de todos los niveles de gobierno, dependencias y organizaciones que reciban cualquier cantidad de dinero público, sin importar que se trate de sindicatos universidades u organizaciones de la sociedad civil. - Articular y armonizar a los diversos componentes del sistema, a fin de lograr una fiscalización efectiva e integral y constituir un pilar básico para combatir la corrupción galopante que caracteriza el régimen político mexicano. - Apuntalar el fortalecimiento institucional del sector público, así como su credibilidad y confianza. - En las instituciones específicas, que dispongan de los dispositivos suficientes para vincularse permanentemente al SNF.

Expertos	Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos
Mtro. Mora Briseño	- Configurar un sistema normativo e integral aplicable a todas las entidades de fiscalización. - Homologar los principios normativos y reducir las brechas en la materia entre las entidades de fiscalización que integrarán el SNF. - Transparentar las operaciones de gasto-financiamiento de los programas en operación y de entidades públicas, en los tres órdenes de gobierno. - Determinar acciones y observaciones de auditoría gubernamental interna y externa. - Coordinar la función de auditoría y rendición de cuentas del SNF. - Definir el Plan Estratégico del SNF y su operatividad. - Establecer una coordinación jerárquica de funciones al interior del SNF. - Diseñar y ejecutar una metodología para evaluar el sistema y administración de riesgos de las entidades y programas sujetos a la fiscalización. - Definir y ejecutar un sistema de indicadores para evaluar los riesgos de las dependencias y programas de la APF. - Establecer vínculos institucionales de intercambio con entidades de fiscalización internacionales, centros de investigación, instituciones académicas, órganos reguladores internacionales y desarrolladores técnicos en materia de fiscalización.

Fuente: elaboración propia.

Respecto a la dimensión "Procedimientos", los integrantes del SNF deben desempeñar sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidad institucional similar, así como definir las estrategias, metodologías, políticas y directrices para la planeación, programación y seguimiento de las actividades propias de la auditoría gubernamental.

Los expertos consideran que se debe generar conocimiento en materia de auditoría, impulsar la disciplina financiera y también la participación social en la gestión, seguimiento

y vigilancia de los recursos federales transferidos. Por su parte, el servidor público de la institución de fiscalización estatal considera que es necesario vincular, articular y transparentar la gestión gubernamental y el uso de los recursos públicos.

El análisis de los riesgos que enfrentan las instituciones de fiscalización de auditoría del país debe actualizarse periódicamente, con ello se va a consolidar la información a nivel nacional que debe ser tomado en cuenta para la determinación del programa de auditorías, además, debe existir la realización de sondeos y encuestas sobre el impacto de la auditoría gubernamental, finalmente, las situaciones coyunturales deben ser motivo de reuniones extraordinarias y promover la denuncia de informantes.

Los investigadores deben contar con atribuciones y funciones que delimiten los procedimientos, con el fin de evitar duplicidades, complicidades u omisiones; consideran que se debe establecer una base legal que permita la sanción ejemplar de los casos de corrupción. El SNF debe favorecer la participación de la sociedad civil y su empoderamiento mediante la elección de un consejo de administración ciudadano, el uso intensivo de las nuevas tecnologías de la comunicación e información es básico, además de la articulación y armonización de los diversos componentes del sistema, la cual es esencial para combatir la corrupción.

El servidor público con experiencia en fiscalización y riesgos apuntala a reducir las brechas en la materia entre las entidades de fiscalización que integran el SNF, definir un plan estratégico del SNF y su operatividad, ejecutar una metodología para evaluar el sistema y administración de riesgos de las entidades y programas sujetos a la fiscalización y establecer vínculos institucionales de intercambio con entidades de fiscalización

internacionales, centros de investigación, instituciones académicas, órganos reguladores internacionales y desarrolladores técnicos en la materia.

Como puede observarse, todos estos procedimientos descritos por los expertos deben estar pensados para funcionar como elementos para el diseño del modelo de coordinación del SNF y, desde la perspectiva de sistema, promover la interrelación para que funcionen de manera integral.

5.13 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Normatividad" (I)

Tabla 30. Limitaciones y problemáticas normativas de las instituciones fiscalizadoras (ámbitos nacional, estatal y municipal)

Expertos	Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Los organismos auditores en los tres órdenes de gobierno presentan desafíos relevantes al identificarse la falta de homologación de los programas, normas y procedimientos de auditoría gubernamental. - Brechas de coordinación entre la auditoría interna y la fiscalización superior. - Deviene necesario el diseño y aprobación de la Ley general que le dé reconocimiento al Sistema Nacional de Fiscalización (SNF). - El SNF entendido como el subsistema consolidado que integra a aquellas entidades que coadyuvan a la rendición de cuentas como vigilantes de los procesos de control y fiscalización en los diferentes órdenes de gobierno. - La principal problemática es la desarticulación de sus funciones y en algunas de las instituciones la falta de independencia. - Con el establecimiento del SNA, del SNF como un subsistema del SNA y la consecuente expedición de las Leyes Secundarias de la Reforma Constitucional seguramente se corregirán algunas de las limitantes existentes.

	- Imprecisiones o vacíos en el desarrollo en ley de las disposiciones constitucionales. - No hay armonización legislativa entre los ámbitos ni en la legislación interna.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- El marco normativo faculta a los entes públicos a realizar su labor de auditoría, a presentar sus informes y a promover responsabilidades administrativas. - Los órganos responsables de aplicar las sanciones administrativas también son parte de los entes públicos. - Las debilidades de los marcos legales en materia de responsabilidades a los servidores públicos representan verdaderos desafíos a la rendición de cuentas, lo anterior debido a: • Plazos cortos para investigar y sancionar. • La falta de competencias o instrumentos de los órganos internos de control. • La falta de mecanismos para integrar adecuadamente expedientes de responsabilidad. • No existe una ley general de control gubernamental que establezca las bases para la aplicación de un marco integrado de control interno, que sea vinculatorio para los entes públicos. - La visión para los próximos años es crear una ley general en materia de responsabilidades administrativas.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- La falta de conocimiento sobre la norma y su ausencia de aplicación, pero sobre todo, la intensidad con la que se insiste en que la normatividad rebasa la importancia de los procesos y procedimientos administrativos. - El perfil de los funcionarios, así como su falta de capacitación y actualización, particularmente en las entidades federativas. - A nivel federal, los órganos fiscalizadores se vuelven decorativos al inhibir sus atribuciones por instrucciones políticas. - Los órganos fiscalizadores a nivel federal se autolimitan en cumplir con sus atribuciones para evitar confrontaciones con el poder Ejecutivo.

	- Se requiere un cambio constitucional que avale estas medidas acompañado del cambio en las leyes secundarias. - En el ámbito estatal existen experiencias interesantes y exitosas como el Órgano de Fiscalización Superior del estado de Veracruz (ORFIS), entre otros. - Las limitaciones son más manifiestas en el ámbito municipal, puesto que las auditorías municipales carecen prácticamente de autonomía, por lo que su labor es muy limitada.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Falta de definición precisa sobre los objetivos y alcances del SNF. - Existencia de brechas normativas en los tres órdenes de gobierno: ASF, Contralorías y Órganos de Fiscalización Locales. - Falta de homologación en la operación y atribuciones de entidades jurídicas reguladoras.

Fuente: elaboración propia.

En la formulación de esta pregunta, se tuvo la intención de diagnosticar las problemáticas actuales desde el punto normativo en las instituciones encargadas de la fiscalización del país, la cuestión fundamental es que se requiere promover la creación y consecuente aprobación de una Ley General, la cual debe abonar a la solución de la desarticulación de sus funciones.

Los auditores estatales consideran que dentro de las limitaciones que hoy se tienen es que la falta de mecanismos para integrar adecuadamente expedientes de responsabilidad, la falta de competencias o instrumentos de los órganos internos de control, por lo que el reto esencial es crear una ley general en materia de responsabilidades administrativas.

Un elemento fundamental señalado por los investigadores es que las instituciones de fiscalización se han convertido en instituciones decorativas al inhibir sus atribuciones por

instrucciones políticas y también se autolimitan para evitar la confrontación con el poder ejecutivo, el mejor ejemplo se da en el ámbito municipal, ya que las auditorías municipales carecen prácticamente de autonomía. En síntesis, se requiere la aprobación de una ley general y de la legislación secundaria que tome en cuenta los hallazgos e información que se han presentado en este trabajo.

5.14 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Normatividad" (II)

Tabla 31. Modificaciones jurídicas necesarias

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)**
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Es necesario la creación de una Ley General que de reconocimiento al Sistema Nacional de Fiscalización (SNF). - Resulta indispensable que los entes auditores se familiaricen con las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF). - Continuar con la adaptación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIS, por sus siglas en inglés) de nivel IV, al contexto nacional del SNF. - La profesionalización de la auditoría gubernamental resulta indispensable para poder ofrecer un alto grado de confiabilidad en los resultados. - No soy de la opinión de una ley general, la diversidad del federalismo es sana siempre y cuando se respeten los límites constitucionales federales. - La principal modificación es la estandarización de las metodologías de las auditorías en todo su proceso como se señaló (planeación, programación, desarrollo, resultados y seguimiento de acciones)
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (Estatal)**

CPC Plata Sandoval, Dr. David Villanueva Lomelí	- Garantizar su autonomía técnica, presupuestaria y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones. - Decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones. - Dotar de facultades a las instituciones fiscalizadoras para investigar y sancionar el incumplimiento de las disposiciones en la materia. - Crear: • Ley del Sistema Nacional Anticorrupción. • Ley General de Responsabilidades. • Ley del Sistema Nacional de Fiscalización. • Ley o normativa en materia de control interno. - La adecuada articulación de las leyes secundarias tales como la Ley General del SNA, la Ley General de Responsabilidades, la Ley de Fiscalización, la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Existe en la academia la propuesta de realizar modificaciones jurídicas que implican reformas a nivel constitucional para dotar a los órganos fiscalizadores de atribuciones específicas en la aplicación de sanciones a servidores públicos. - Se requieren modificar las leyes secundarias. - Es imprescindible la generación de manuales de operación y procedimientos; manuales de planeación, de evaluación y autoevaluación.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Formulación de la Ley General sobre Fiscalización y Rendición de Cuentas. - Leyes secundarias y normatividad para la integración y operatividad del SNF. - Definición de atribuciones jurídicas de los órganos de fiscalización y de las entidades reguladoras. Plan estratégico y programas operativos anuales del SNF. - Diseño de un Sistema Nacional sobre Medición, Prevención y Mitigación de Riesgos Fiscales y de Incumplimiento de Metas de Programas Financiados con Recursos Gubernamentales. - Diseño metodológico de auditorías con enfoque integral de riesgos.

Fuente: elaboración propia.

La respuesta a esta pregunta va orientada a complementar lo encontrado en la pregunta previa, a conocer lo que hace falta para que a través de la Ley la Institución de Fiscalización operen de manera adecuada, nuevamente se señala la necesidad de crear la Ley General que de reconocimiento al SNF; dentro de los expertos del grupo de la institución de fiscalización del nivel federal, la única opinión que discrepa es la de la Dra. Aimée Figueroa quien menciona que: "no soy de la opinión de una ley general, la diversidad del federalismo es sana siempre y cuando se respeten los límites constitucionales federales". Por su parte los expertos del nivel estatal señalan que de manera complementaria es necesario crear una Ley General de Responsabilidades y una ley o normativa en materia de control interno las que deben estar articuladas.

Otra aportación que debe ser considerada es la referente a diseñar un Sistema Nacional sobre Medición, Prevención y Mitigación de Riesgos Fiscales y de Incumplimiento de Metas de Programas Financiados con Recursos Gubernamentales.

5.15 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Integración/Coordinación" (I)

Tabla 32. Relaciones generales entre integrantes del Sistema

Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)**
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Deben relacionarse de manera coordinada en este conjunto de mecanismos interinstitucionales. - Los integrantes del SNF están comprometidos a asumir las resoluciones y determinaciones emanadas del Comité Rector, en los términos de las "Bases de Coordinación para el Funcionamiento del SNF". - A través de un Comité Rector que como ya dijimos es un órgano colegiado.

	- Con bases de coordinación consensadas entre los integrantes, sin imposición del ámbito federal.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Sujetándose a principios y valores éticos en el desempeño de las labores encomendadas y comunicar al resto de los miembros del Sistema, de una forma sencilla y clara. - Promoviendo un ambiente de asistencia técnica, apoyo institucional y coordinación entre los miembros.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- A través de mecanismos de coordinación ágiles que les permitan interactuar de manera horizontal, entre pares, sin subordinación entre unos y otros. - Teniendo como cabeza a la ASF, es decir, teniendo una presidencia o coordinación nacional rotatoria. - Se debe crear la red mexicana de especialistas en el Sistema Anticorrupción que integra a las especialistas federal, estatales y municipales, así como a expertos de la SFP y el Consejo de la Judicatura las contralorías de los estados que se reúnan; que en congresos compartan experiencia en una red de conocimientos. - Debe de haber una red institucional en una especie de Instituto Nacional Anticorrupción (INA) que coordine acciones en los tres niveles de gobierno. - De manera constante y a través de los dispositivos *ad hoc* para agilizar la comunicación, a través de reglas del juego claras a fin de que el sistema logre sus fines.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Deben regirse bajo normatividades homologadas. - Bajo la égida de una sola ley. - Coordinadas bajo estructuras organizacionales, atribuciones y funciones similares. - Aprovechando las sinergias y economías de escala generadas y operadas por las entidades nacionales transmitiéndolas a los niveles municipal y estatal.

	- Integrando un informe global de resultados de la rendición de cuentas y de sus procesos involucrados, responsabilidades y sanciones jurídicas.

Fuente: elaboración propia.

En cuanto a la dimensión "integración-coordinación", los integrantes del SNF deben relacionarse de manera coordinada con base en ese conjunto de mecanismos interinstitucionales, tomadas de consensos entre los integrantes, sujetándose a valores éticos, promoviendo un ambiente de asistencia técnica, apoyo institucional y coordinación entre los miembros. Los investigadores señalan que entre los integrantes del SNF no debe existir subordinación entre unos y otros, por eso la insistencia de una presidencia rotatoria, además señalan la importancia de crear la red mexicana de especialistas para que se reúnan en congresos, compartan experiencia y formen una sólida red de conocimientos a través de reglas de juego claras a fin de que el sistema logre sus fines. De manera complementaria el servidor público con experiencia en fiscalización y riesgos considera que se deben aprovechar las sinergias y economías de escala generadas y operadas por las entidades nacionales transmitiéndolas a los niveles municipal y estatal.

La base de la coordinación es que las decisiones deben ser tomadas de manera conjunta, en una relación de colaboración que podríamos considerar como horizontal y en la que nadie está por encima de los demás; es un sistema que demanda la participación de los involucrados y que debe crear interrelación y corresponsabilidad para solucionar las diferentes problemáticas y en el que se espera el desarrollo de una inteligencia de las organizaciones para que se vayan retroalimentando y dando solución de manera consensada a los retos y desafíos que se presenten a partir de su aprobación.

5.16 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Integración/Coordinación" (II)

Tabla 33. Aspectos necesarios de homologar para lograr la coordinación

Expertos	Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- La práctica auditora, tanto interna como externa, puede encontrar en las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) importantes referencias para sistematizar su práctica, determinar áreas de oportunidad e incursionar en nuevas disciplinas y procesos de acuerdo con sus necesidades, pero también en función de sus capacidades, disponibilidad de recursos y desarrollo institucional. - El SNF ha impulsado un marco integrado de control interno, el cual aporta herramientas para que: • Los integrantes promuevan la consecución de sus objetivos institucionales. • Minimicen riesgos. • Reduzcan la probabilidad de ocurrencia de actos de corrupción y fraudes. • Consideren la integración de tecnologías y respalden un comportamiento íntegro y ético de su personal. - El SNF trabaje en torno al desarrollo homologado de creación de habilidades, conocimientos y estructuras para incrementar la calidad profesional del personal auditor. - Contar con un Programa Anual de Auditorías del SNF y Normas de Auditoría Comunes. - Las competencias, facultades y atribuciones de cada integrante, para que le permita actual en el marco del SNF.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)**
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Las vías de comunicación, entendidas como los enlaces institucionales para el intercambio de información y conocimientos, oportuna y efectivamente.

Expertos	Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Lo ideal sería construir un SNF horizontal, plano, a través del cual se cumplan las convenciones internacionales de combate a la corrupción. - Las mejores prácticas internacionales y nacionales en materia de auditoría. - Que se convierta en un ente promotor de la colaboración con las contralorías internas municipales, organismos autónomos y demás integrantes del SNF. - Crear dos redes ya referidas una de expertos y otra de instituciones. - El problema de la cooperación es cultural y está condicionado por la mentalidad del auditor acostumbrado, por su formación de contadores, al secretismo de la información, ya que todo se considera confidencial.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Brechas normativas. - Estructuras organizacionales. - Programas de capacitación y certificación de personal especializado. - Depuración y homologación del Sistema Nacional de Auditorías. - Sistema Nacional de Planeación Estratégica. - Sistema Nacional de Medición, Prevención y Mitigación de Riesgos Fiscales.

Fuente: elaboración propia.

En relación con los aspectos necesarios de homologar, la práctica auditora, tanto interna como externa, debe determinar áreas de oportunidad e incursionar en nuevas disciplinas y procesos de acuerdo con sus necesidades, pero tomando en cuenta sus limitaciones internas. El SNF debe contar con un marco integrado de control interno que aporte herramientas para que sus integrantes minimicen riesgos, reduzcan la probabilidad de actos de corrupción y respalden un comportamiento ético de su personal.

En opinión de los investigadores, lo ideal es construir un SNF horizontal y plano, que adapte las mejores prácticas internacionales y nacionales, permita construir redes (una de expertos y otra de instituciones) y señale que el problema de la cooperación es explicado en parte por la cultura y mentalidad del auditor; el secretismo de la información es una constante ya que todo se considera confidencial. Si bien es cierto que mucha información se considera reservada, es necesario consolidar la apertura gradual a la información, similar a una desclasificación de archivos en el que se den a conocer las razones de fondo por las que un auditor dictaminó de manera limpia, con salvedad, con abstención de opinión o de forma negativa, lo que le dará un respaldo a sus decisiones para poder conocer si el trabajo desarrollado se dio de manera técnica y de forma objetiva o existió alguna complicidad o limitación de lo que se ha revisado.

De forma complementaria, el experto en fiscalización y riesgos enfatiza la necesidad de crear programas de capacitación y certificación de personal especializado.

5.17 Análisis de la opinión de los expertos asociada con la dimensión "Vinculación Estratégica de los Entes de Fiscalización"

Tabla 34. Corresponsabilidad y vinculación efectiva entre integrantes del SNF

Expertos	Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (federal)
Mtro. Benjamín Fuentes, Lic. Víctor Andrade y Dra. Aimée Figueroa	- Colaborar directa o indirectamente en las labores de los grupos de trabajo y proporcionar la información que les sea requerida. - Una legislación adecuada. - Comunicación y consenso político-operativo.

Expertos	Síntesis de respuesta de los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras (estatal)
CPC Plata Sandoval y Dr. David Villanueva Lomelí	- Una participación proactiva de todos sus integrantes. - El compromiso y seguimiento al cumplimiento de los objetivos planteados. - Fortalecer a los órganos auditores ante los vaivenes de la política, respecto a su independencia, la posibilidad de renovar su mandato y, en su caso, realizar un trabajo adecuado. - La cohesión de los integrantes del sistema.
Expertos	**Síntesis de respuesta de los académicos e investigadores**
Dra. Adriana Plasencia, Dr. Arturo Rivas Tovar, Dr. Roberto Moreno y Dr. Roberto Ehrman	- Realizar un diagnóstico de las capacidades institucionales y administrativas de cada uno de sus integrantes. - Establecer una hoja de ruta que alcance objetivos muy precisos. - La homologación de las auditorías, sin embargo, se debe considerar el tamaño del país y la diversidad de integrantes del SNF. - Es pertinente definir metodologías y procedimientos comunes en cuanto a la planeación, ejecución y reporte de auditorías pero no necesariamente idénticas. - Fortalecer los procesos de capacitación y actualización del capital humano. - Intercambiar información y trabajo conjunto. - Analizar los impactos que hasta ahora han tenido los órganos fiscalizadores. - Saber si el trabajo de la ASF ha tenido algún efecto en la disminución de la corrupción, al igual que los otros integrantes del SNF. - La gran barrera es la cultura y la poca formación que tienen los actuales expertos en gestión avanzada de información, análisis estadístico y medición del desempeño. - Existe una cultura de clanes entre los especialistas que les impide cooperar y compartir. - Es necesario combatir la cultura de la impunidad que existe en los funcionarios públicos a todos los niveles. - Debería haber un instituto de formación de expertos en fiscalización que podrían albergar las grandes universidades nacionales.

	- La carrera de fiscalizador se debe acreditar y certificar lejos de los colegios de contadores que han acaparado la formación con resultados muy insatisfactorios. - La respuesta se puede resumir en formación, cultura y competencia en la lucha contra la corrupción.
Expertos	**Síntesis de respuesta de servidores públicos con experiencia en fiscalización y riesgos**
Mtro. Mora Briseño	- Incorporar más desarrollo de técnica jurídica y de auditoría, así como ejecutar y perfeccionar los sistemas. - Dotar de autonomía relativa a las entidades e instituciones integrantes y aminorar el impacto de la centralización política en evaluaciones, dictámenes, responsabilidades y sanciones. - Aprovechar las sinergias y economías de escala en los tres órdenes de gobierno. - Atribuciones con fuerza legal suficiente en todas las dependencias, instituciones y procesos que integren el SNF. - Integración de las mejores prácticas internacionales en materia normativa y regulatoria y en la ejecución de los mejores estándares de fiscalización y rendición de cuentas. - Evaluación continua de los alcances y resultados del SNF, a través de la valoración de los informes periódicos y en tiempo real de la fiscalización, el diseño y revisión de indicadores estratégicos, la práctica de auditorías de pares y de áreas de evaluación de la fiscalización. - Calificación del Sistema de Auditorías.

Fuente: elaboración propia.

En la dimensión relacionada con la vinculación estratégica se tiene que los expertos del grupo de la institución de fiscalización del ámbito federal consideran que la comunicación y el consenso político-operativo son elementos importantes para la coordinación, además de que los integrantes del SNF deben proporcionar la información que les sea requerida.

Los auditores de las instituciones de fiscalización de los estados señalan que debe existir una participación proactiva por parte de los integrantes del SNF, además de un compromiso y seguimiento de los objetivos planteados.

Los investigadores señalan que, en primer lugar, se requiere realizar un diagnóstico de las capacidades institucionales y administrativas de cada uno de sus integrantes; a su entender se deben definir metodologías y procedimientos comunes en cuanto a la planeación, ejecución y reporte de auditorías, lo que no significa que tengan que ser idénticas. El intercambio de información es vital para la vinculación estratégica entre los integrantes del SNF; es pertinente analizar el impacto que hasta ahora han tenido las instituciones de fiscalización. Otro aspecto relevante es el combate a la cultura de la impunidad que existe en los funcionarios públicos de todos los niveles; la profesionalización de los auditores y de aquellas personas relacionadas con la tarea de fiscalización debe realizarse lejos de los colegios de contadores que han acaparado esas actividades con resultados insatisfactorios.

El experto en fiscalización y riesgos considera que la evaluación continua de los alcances y resultados del SNF, la presentación de informes periódicos y el diseño de indicadores estratégicos, además de la novedosa idea de la calificación del sistema de auditorías, son actividades sustanciales y medulares para lograr la vinculación estratégica de los integrantes del SNF. Como se ha podido observar, la opinión de los expertos enriquece la información y la consecuente identificación de los atributos esenciales, puesto que contar con sus conocimientos e ideas de diferentes disciplinas ha proporcionado información desde distintas perspectivas que muchas veces no ha sido reportada en la literatura.

CAPÍTULO 6

RETOS Y DESAFÍOS PARA EL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN

6.1 Conclusiones del análisis comparado de países y consulta a expertos

El análisis comparado ha permitido observar las buenas prácticas de cuatro países referentes en el tema, no obstante, se debe tener cautela, ya que una buena práctica puede ofrecer efectos distintos de un lugar a otro, debido a que las rutinas y contexto de las organizaciones pueden demandar ajustes y adaptaciones a las realidades particulares de cada país en donde se instrumentan.

La lógica argumentativa de las siguientes líneas está referida al análisis de Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos, pero orientado a conocer las buenas prácticas que deben ser consideradas específicamente para el caso de México. Éstas son las aportaciones de cada país, iniciando con el caso de **Alemania**.

6.1.1 Consideraciones del *Bundesrechnungshof* Alemán para México

- Brindar apoyo y asesoría al *Bundestag.*

Como pasa en el caso Alemán, la relación entre el Congreso mexicano y los integrantes del SNF debe estrecharse. Las revisiones y auditorías son una herramienta fundamental para el rediseño de políticas públicas, programas gubernamentales, obras y proyectos, ya que con base en los resultados y evaluación permanente que se efectúa a los entes auditados, los auditores involucrados van adquiriendo un conocimiento fundamental acerca de lo que funciona y lo que puede considerarse como gasto innecesario; entonces, los reportes e informes deben ser considerados como parte de un gran insumo para los

legisladores en el caso de la asignación del presupuesto y como parte del proceso de toma de decisiones.

- Ni el Parlamento ni el Gobierno pueden señalarle al *Bundesrechnungshof* directamente lo que debe auditar.

Esto no significa que el SNF funcione de manera hermética, sino que la independencia para decidir lo que se va auditar debe estar basada en una planeación meticulosa que responda a las necesidades y sugerencias externas; pero éstas no deben contravenir de ninguna manera la objetividad en las revisiones de las instituciones fiscalizadoras.

- El *Bundesrechnungshof* capacita constantemente a su personal para garantizar la calidad de sus auditorías.
- El *Bundesrechnungshof* prepara un informe por escrito al Parlamento y al Gobierno.
- El *Bundesrechnungshof* tiene amplias facultades para obtener y analizar la información establecida en ley que considere pertinente.
- El *Bundesrechnungshof* acompaña el proceso presupuestario anual del Gobierno.

El presupuesto —y su modificación— debe estar basado en análisis rigurosos que deriven de evaluaciones y revisiones anuales, practicados por las instituciones encargadas de la auditoría gubernamental. Las comisiones legislativas vinculadas al ciclo presupuestal necesitan estrechar lazos para que la información de las revisiones y auditorías se retroalimente con las decisiones de los legisladores.

- En el *Bundesrechnungshof* la independencia es un aspecto central en el proceso de coordinación y cooperación.
- En el *Bundesrechnungshof* no existe ningún tipo de área exenta de control.

Alemania ha demostrado que es posible revisar cualquier recurso proveniente del erario público independientemente del fin al que ha sido asignado. El principio de secrecía no debe ser la excusa para promover actos de corrupción o contrarios a la rendición de cuentas.

- Los planes de trabajo y auditoría se presentan con un año de antelación.
- El *Bundesrechnungshof* no posee poder directivo sobre los tribunales de cuentas regionales por lo que no están subordinados al *Bundesrechnungshof.*
- Los regímenes de derecho presupuestario de la Federación y de los *Länder* se caracterizan por un alto grado de similitud entre ellos.
- Cuando la fiscalización compete al *Bundesrechnungshof* con otros tribunales de cuentas regionales, debe efectuarse conjuntamente.
- Un aspecto central de los tribunales de cuentas regionales es que tienen la facultad de decidir qué auditorías se van a efectuar en su respectivo ámbito.
- Los presidentes de los Tribunales de Cuentas se reúnen dos veces al año, fomentando la coordinación.

6.1.2 Consideraciones del *Tribunal de Contas da União* de Brasil para México

Para el caso de **Brasil** se tiene que:

- Desde 1982 existe una voluntad de cooperación técnica y de homologación de procedimientos equiparable a una política de Estado.
- El *Tribunal de Contas da União* utiliza el derecho comparado para conocer las experiencias de otros países y los medios técnicos para resolver los vacíos e imperfecciones propios.
- El *Tribunal de Contas da União* instauró un plan estratégico basado en la ampliación del uso de la tecnología de la información.
- El *Tribunal de Contas da União* es considerado como una de las mejores instituciones para laborar en el sector público de Brasil.
- Los autores Castro y Oliveira da Silva han destacado la importancia que tiene la simetría de funciones de los auditores que trabajan en las auditorías federal, estatal y local.

Esto en parte puede explicarse por la capacitación homogénea, que se basa en el equilibrio adecuado de experiencia y conocimiento de su ejercicio profesional.

6.1.3 Consideraciones de la *Australian National Audit* Office de Australia para México

Para el caso de **Australia** se tiene que:

- La ANAO tiene el objetivo de asistir como órgano consejero al Parlamento, al Gobierno y a la sociedad civil.

- La ANAO asume un papel en la identificación, valoración y minimización (a niveles aceptables) de riesgos. Abarca todos los riesgos para el adecuado logro de los objetivos, no sólo el financiero y contable.
- El aspecto central de la experiencia australiana es, desde la perspectiva de la presente tesis, el siguiente: los papeles y responsabilidades de auditores internos y externos son distintos pero deben complementarse; algunos de los medios para lograr sus objetivos son a menudo similares, y tienen la ventaja de que la auditoría interna será útil e incluso determinará la naturaleza, alcance, calendario y magnitud de procedimientos de los auditores externos.
- El personal requiere un conocimiento profundo de los distintos sectores para auditar temas complejos.

6.1.4 Consideraciones de la *Government Accountability Office* de Estados Unidos para México

Para el caso de **Estados Unidos** se tiene que:

- Destaca el alto nivel académico de los integrantes de la GAO, pues alrededor del 90% de los empleados que en ella laboran, tienen algún grado de estudios de posgrado.

No se trata de que el auditor sea un experto técnico en un área muy limitada; el perfil multidisciplinario del auditor debe ser acompañado de un conocimiento sólido y extenso del sector al que audita, además del uso de herramientas tecnológicas, minería de datos y cualquier otra que permita la consecución de los objetivos con la más alta calidad.

Si esto se logra, el siguiente punto de la experiencia norteamericana va a darse de manera natural.

- La GAO posee un carácter único entre los organismos de apoyo al poder Legislativo, ya que sus informes exponen a menudo datos originales y análisis profesionales extraídos de un amplio trabajo de campo.
- La GAO se muestra atenta a los problemas emergentes que exigen la atención de los legisladores; ha analizado los desafíos planteados por las amenazas derivadas de la seguridad, la Globalización y las preocupaciones acerca del desequilibrio fiscal de la nación y los problemas que afectan los sistemas de salud y de jubilación.
- La GAO realiza una planeación a corto, mediano y largo plazos; su Plan Estratégico se formula para seis años y cada tres, presenta actualizaciones.
- En esta labor prospectiva, la *Government Accountability Office* ha establecido diversos objetivos estratégicos de cara a los desafíos del siglo XXI, entre ellos: apoyar la transformación del Gobierno hacia un elevado desempeño orientado a resultados, el apoyo al Congreso respecto a los retos administrativos y los riesgos de los programas, con el fin de asegurar la rendición de cuentas.

6.2 Principales aportaciones de esta investigación

En las siguientes líneas se enlistan las principales aportaciones de esta investigación, tomando en cuenta los beneficios observados y encontrados en el análisis comparado de países y en la consulta con base en expertos.

6.2.1 Aportaciones del atributo Autonomía

Para el atributo de la **Autonomía** se destaca:

a1. Los países bajo análisis (Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos) han mostrado que el atributo de la autonomía debe estar basado en gran medida en la capacidad que tiene la institución fiscalizadora para decidir libremente lo que va auditar; es cierto que puede recibir sugerencias y recomendaciones sobre determinados tópicos o asuntos, pero se debe procurar que éstos se incluyan o desestimen de acuerdo con lo que la institución fiscalizadora determine.

a2. La independencia técnica, administrativa y presupuestal debe estar garantizada.

a3. El trabajo de las instituciones fiscalizadoras debe estar basado en estándares y reglas de contabilidad propios.

a4. Las decisiones de las instancias rectoras del sistema serán vinculantes para los demás integrantes.

a5. El sistema debe tener un órgano colegiado (comité rector) que funcione como instancia máxima de decisión.

a6. Para fortalecer presupuestalmente a los integrantes del SNF resulta obligado establecer esquemas de evaluación para los órganos fiscalizadores y para las contralorías internas, a fin de revisar si están cumpliendo sus objetivos y a partir de sus resultados incrementar o reducir su presupuesto.

a7. Es fundamental integrar en el SNF la participación activa de la sociedad civil, académicos, especialistas y ciudadanizarlo; de lo contrario se corre el riesgo de

perder legitimidad y de no contar con aportaciones valiosas como las de académicos y especialistas en la materia.

a8. La elección de los titulares de los órganos encargados del SNF debe contar con el visto bueno de un Comité Ciudadano y basarse en los más altos y estrictos criterios de selección para un servidor público.

Para el caso mexicano, en el ámbito estatal se recomienda que predomine el criterio de eficiencia e imparcialidad en la elección del titular de las instituciones fiscalizadoras, y a nivel municipal que exista un ente de fiscalización permanente, con un adecuado perfil y capacitación técnica de sus miembros, con un servicio profesional de carrera que permita que la meritocracia sea la constante.

a9. El diseño jurídico y la propuesta de reglas explícitas que se establezcan en la Ley General del Sistema Nacional de Fiscalización deben ser extensivos y tomar en cuenta a los tres órdenes de gobierno.

Entre más diversificado y descentralizado esté el SNF, pero con una estructura jerárquica bien definida, sus resultados esperados tendrán mayor impacto.

a10. Los perfiles de todos los integrantes del SNF deben ser de alto nivel académico, buen desempeño, profesionalismo y ética pública; esto es prioritario para establecer una capacitación permanente de todos los integrantes del sistema. La profesionalización debe ser integral, es decir, promoverse también con los cuadros operativos y de logística.

a11. La fiscalización se debe promover como parte de una política de Estado, a fin de que sea transexenal, se requiere la formulación de proyectos de investigación con el objetivo de proponer innovaciones pertinentes.

Una vez que ha quedado establecido lo referente a la autonomía, corresponde ahora explicar las aportaciones de esta investigación al siguiente atributo.

6.2.2 Aportaciones del atributo Normatividad

Para el atributo de la **Normatividad** se considera:

b1. En los casos de Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos se observa una homogeneidad jurídica que es compartida por las instituciones de fiscalización de todos los ámbitos; México debe aprobar inmediatamente la Ley General del Sistema Nacional de Fiscalización, pues ya se tienen avances suficientes para hacerlo.

Es necesario formalizar al SNF, a través de la aprobación y promulgación de una ley basada en una armonización jurídica entre las leyes de los ámbitos federal, estatal y municipal.

b2. El poder disciplinario de las instituciones fiscalizadoras es controversial, debido a que existen argumentos que van desde endurecer las capacidades sancionatorias hasta quitarle cualquiera de ellas; lo fundamental es que en el SNF prevalezca un enfoque preventivo y no punitivo.

b3. La experiencia de Alemania y de Estados Unidos demuestra que la coordinación entre las instituciones de fiscalización de cualquier ámbito debe quedar establecida en la ley para que pueda realizarse de manera conjunta.

b4. En la Ley General o en su respectiva legislación secundaria, las instituciones fiscalizadoras deben quedar investidas jurídicamente para fiscalizar todas las operaciones, instituciones y tener acceso pleno a la información para revisar el uso de los recursos públicos.

b5. Un aspecto medular es que las instituciones de fiscalización desarrollan su trabajo técnico dentro de un ambiente político; pese a ello, la normatividad debe proteger la práctica de la auditoría gubernamental y crear un distanciamiento de las presiones políticas, que hoy en día se ve reforzado por el pluripartidismo.

b6. Si bien es cierto el SNF no debe estar pensado bajo una lógica punitiva, en la práctica las debilidades de los marcos legales en materia de responsabilidades de los servidores públicos representa verdaderos desafíos a la rendición de cuentas; esto se explica por los plazos cortos para investigar y sancionar, la falta de competencias o instrumentos de los órganos internos de control y de mecanismos para integrar adecuadamente expedientes de responsabilidad.

La demanda inmediata es crear una ley en materia de responsabilidades administrativas (Ley General de Responsabilidades) que defina los conceptos, mecanismos y procedimientos para establecer sanciones a los servidores públicos.

b7. En la creación de las leyes secundarias del SNA y SNF es imprescindible la generación de manuales de operación, procedimientos, planeación, evaluación y autoevaluación; adicionalmente, la integración y operatividad del SNF debe quedar bien establecido en la norma.

b8. La ley debe crear un sistema nacional sobre medición, prevención y mitigación de riesgos fiscales y de incumplimiento de metas de programas financiados con recursos gubernamentales.

b9. El diseño metodológico de auditorías con un enfoque integral de riesgos debe definirse en la ley.

b10. La ley no debe desestimar la modificación para lograr la estandarización de las metodologías de las auditorías como proceso integral (planeación, programación, desarrollo, resultados y seguimiento de acciones).

b11. La ley debe garantizar la autonomía técnica y de gestión en los niveles estatal y municipal.

b12. A nivel nacional, la falta de autonomía de los órganos de control interno de las dependencias del Poder Ejecutivo Federal ha determinado una absoluta ineficiencia en la aplicación de los procedimientos de fiscalización interna.

6.2.3 Aportaciones del atributo Comunicación

De acuerdo con los hallazgos encontrados en esta investigación, se presentan las aportaciones para el tercer atributo esencial del SNF: la **Comunicación**.

c1. Las instituciones fiscalizadoras de Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos mantienen un intercambio de información permanente con el Congreso; han fortalecido los lazos vinculantes y promovido una relación positiva que favorece el ciclo presupuestal.

c2. Las instituciones fiscalizadoras de los tres ámbitos de gobierno deben establecer un intercambio permanente entre sí, incluso suscribir convenios con alcance internacional con el objetivo de fortalecer los resultados de las revisiones.

c3. La divulgación debe ser permanente, haciendo uso de medios electrónicos e impresos, que contengan información de interés sobre la fiscalización, tomando en cuenta a los destinatarios finales del producto. El mayor desafío actual se encuentra en el ámbito estatal y municipal.

c4. Se requiere una plataforma tecnológica en donde establezca un monitoreo de los diferentes indicadores estratégicos del SNF y que incorpore la información de todos los órganos de auditoría gubernamental en el país.

c5. Se deben establecer reuniones periódicas para presentar planes de trabajo, avances, resultados, experiencias, áreas comunes de mejora, problemáticas y distintos asuntos relacionados con sus funciones sustantivas, para ajustar y tomar decisiones de manera consensuada, brindando asistencia técnica y apoyo institucional.

c6. El establecimiento de redes de comunicación va a permitir que se compartan diversos proyectos y programas de manera rápida y efectiva; pero los elementos nodales son los expertos que integran las áreas de coordinación de cada miembro del SNF; esto debe basarse en el principio de corresponsabilidad, ya que sin el compromiso de ellos, se puede perder la oportunidad para mejorar la gestión gubernamental.

c7. Insistir en la transparencia y el acceso a la información pública permitirá impulsar una actitud proactiva con respecto al manejo de la información pública.

c8. La información estandarizada en los diseños de las páginas *web* de cada uno de los órganos encargados de realizar auditorías gubernamentales que integran el SNF debe ser obligatoria, con sitios que permitan la gestión del conocimiento y no sólo de la información (esto significa que tengan interactividad con los ciudadanos).

c9. El perfil de los auditores y personal que realiza funciones vinculadas con la fiscalización, debe ser ampliado y enriquecido, ya que tradicionalmente los contadores son los que han predominado en esta actividad. El nuevo escenario requiere expertos de una amplia gama de formaciones profesionales con un común denominador: conocimiento en minería de datos (*Data mining*) y sistemas de información con una fuerte formación en análisis estadístico.

c10. Contar con técnicas de auditoría y fiscalización homogéneas, además del establecimiento de un plan de metas y programas estratégicos para el SNF que promueva el intercambio y la inclusión de los integrantes.

c11. El establecimiento de un sistema de archivos y gestión de documentos es fundamental, si se plantea que con las plataformas tecnológicas se va a agilizar el proceso de toma de decisiones, además de permitir la comunicación constante y en tiempo real.

6.2.4 Aportaciones del atributo Evaluación/Desempeño

A continuación se presentan los hallazgos de la presente investigación que sirven como aportes al cuarto atributo esencial del SNF: **Evaluación/Desempeño.**

d1. En Estados Unidos y Brasil existe un permanente análisis de riesgos y de eficiencia presupuestaria en sus revisiones; esto es importante, ya que contribuye al

fortalecimiento del ciclo presupuestal y genera valor agregado al revisar el cumplimiento de los objetivos de los programas de gobierno.

d2. El análisis comparado entre países ha permitido observar que las buenas prácticas que realizan las instituciones fiscalizadoras en cada país, son la base sobre las que posteriormente se fijan los estándares y reglas de contabilidad para el sector público y cualquier actividad vinculada con labores de auditoría gubernamental.

d3. Desarrollar una serie de elementos de indicadores cualitativos y cuantitativos que permitan evaluar el complimiento de los objetivos propuestos para el SNF.

d4. Generar condiciones para que los integrantes del SNF desempeñen sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares.

d5. Promover la evaluación de los sistemas de control interno, así como la implementación de las buenas prácticas en la materia.

d6. Impulsar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las disposiciones en materia de transparencia y acceso a la información pública, así como las de disciplina financiera.

d7. El indicador más visible será la capacidad del auditor gubernamental para generar cambios a través de sus informes de auditoría y la promoción de acciones. La confianza en la entidad de fiscalización se basará en su independencia y objetividad al realizar sus labores de auditoría, pero debe ser refrendada la búsqueda de trascendencia de sus resultados.

d8. El esquema de evaluación de desempeño debe estar basado en los siguientes indicadores: transparencia, oportunidad, imparcialidad, rigor técnico, integralidad y confiabilidad.

d9. Se debe crear un sistema nacional de indicadores basado en un cuadro de mando integral (*balanced score card*) que permita establecer comparaciones, estándares y medir la fiscalización, la transparencia y la rendición de cuentas.

Los cuadros de mando integral públicos de fiscalización serían una novedad en la evaluación de la gestión, ya que compararían el uso de los recursos en obras, proyectos y acciones de gobierno equiparables.

Es importante que el cuadro sea ejecutivo y no contenga más de 20 macroindicadores (mejora de procesos, amenazas emergentes y riesgos, desafíos clave en la fiscalización, experiencia y conocimiento institucional, maximizar resultados de la auditoría gubernamental, entre otros), de otra forma se puede perder el sentido ejecutivo que permita la toma de decisiones.

d10. El SNF habrá de definir un Plan Estratégico de Fiscalización Superior para distintos periodos y con metas sobre indicadores específicos, que sea compatible en forma transparente y clara con los objetivos y metas de la planeación nacional.

d11. Los programas operativos anuales y los informes del resultado de la fiscalización son requisitos indispensables. La fiscalización en tiempo real, los informes trimestrales y semestrales de resultados, así como las evaluaciones de políticas públicas y de desempeño, son prácticas que deben promoverse con mayor intensidad para evaluar sus alcances en todos los integrantes del SNF.

d12. Crear un sistema público de evaluación externo, del impacto y resultados de la fiscalización superior, que mida la mejora del desempeño de las entidades auditadas, así como los índices de irregularidades detectadas y sancionadas.

6.2.5 Aportaciones del atributo Control de Calidad/Seguimiento

De acuerdo con los hallazgos encontrados en esta investigación, se presentan las aportaciones para el quinto atributo esencial del SNF: **Control de calidad/Seguimiento.**

De acuerdo con lo observado en los cuatro países estudiados, es necesario que el SNF cuente con un área especializada de planeación que coadyuve a que los planes de trabajo y de auditoría se presenten con base en la agenda nacional y en los planes de desarrollo de los distintos ámbitos y que éstos tengan líneas de tiempo bien definidas y estructuradas, lo cual debe fortalecerse con el sistema de calificación de auditorías y la evaluación de riesgos.

e2. El seguimiento y supervisión técnica debe asegurar que las recomendaciones tengan vigilancia continua, no sólo como una medida para solventar lo detectado a través de la revisión. Aquéllas deben evaluarse en el mediano y largo plazos para verificar que las irregularidades no se repitan y contribuyan a mejorar las actividades de los entes auditados.

e3. Así como sucede en Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos, el control de calidad debe imperar en todos los procesos y actividades realizados por los integrantes del SNF.

e4. Promover la constante capacitación de quienes se encargan de la labor de auditoría gubernamental y de la fiscalización, identificando las buenas prácticas. Asimismo,

se requiere desarrollar programas de capacitación y actualización permanente para sus funcionarios, identificar mejores prácticas nacionales e internacionales y someterlas a procesos de evaluación del desempeño, tanto individual como institucionalmente, a través de exámenes periódicos.

e5. Eliminar auditorías que tienen un alcance claramente limitado, es decir, aquéllas que tienen poco valor agregado. En la práctica de la fiscalización de la ASF hay una gran cantidad son de inversiones físicas, pero también las hay de cumplimiento financiero y de desempeño.

e6. Para realizar una evaluación y revisión profunda de la técnica de auditoría aplicada se requiere un enfoque de riesgos y que esté dirigida a anticipar y mitigar fraudes, desviaciones presupuestales e incumplimiento de programas.

La fiscalización preventiva de riesgos implica un seguimiento presupuestal y de metas continuo de los programas y proyectos, principalmente en entidades y sectores de alto riesgo como energético, agropecuario, comunicaciones y transportes, financiero y hacendario, entre otros.

e7. Las auditorías deberán integrar tanto indicadores de desempeño financiero como de impacto, es decir, no sólo se debe evaluar el correcto ejercicio del gasto sino el impacto que éste tuvo en las funciones sustantivas de las dependencias evaluadas y básicamente los impactos en la sociedad y públicos hacia los que se dirigen las políticas y programas.

e8. Garantizar el proceso de seguimiento de las auditorías y de sus resultados.

6.2.6 Aportaciones del atributo Procedimientos

A continuación se presentan las aportaciones para el atributo de **Procedimientos**, producto de los hallazgos encontrados en esta investigación.

f1. Así como sucede en Alemania y Estados Unidos, los mecanismos y procedimientos empleados por las instituciones fiscalizadoras deben hacer un uso intensivo de la tecnología de la información.

f2. Los procedimientos deben considerar seis propiedades: transparencia, oportunidad, imparcialidad, rigor técnico, integralidad y confiabilidad.

f3. Se deben reducir las brechas entre las entidades de fiscalización que integran el SNF.

f4. Se requiere implementar procedimientos para transparentar las operaciones de gasto-financiamiento de los programas en operación y de entidades públicas, en los tres órdenes de gobierno.

f5. Se necesita un rediseño de los procedimientos para dar seguimiento a los resultados de las irregularidades detectadas y de sus sanciones.

6.2.7 Aportaciones del atributo Buenas Prácticas

Según los hallazgos encontrados en esta investigación, se presentan las aportaciones para el séptimo atributo esencial del SNF: **Buenas prácticas.**

g1. Las instituciones fiscalizadoras deben emplear personal con un perfil multidisciplinario y de alto nivel académico.

g2. Australia es otro caso emblemático, debido a que su programa de auditoría toma en cuenta la opinión de los sujetos fiscalizados, diversos grupos de interés y de la sociedad civil, sin embargo, esto requiere un cambio estructural, educativo y cultural que se necesita trabajar.

g3. Las instituciones de fiscalización deben realizar diversos foros y seminarios sobre las tendencias de fiscalización en otros países. Estos eventos deben propiciar la participación de distintos actores, por ejemplo, académicos y sociedad civil, para fortalecer su trabajo y prever los posibles efectos, alcances y limitaciones producto de las revisiones y auditorías practicadas.

g4. No es menos importante que, tal como sucede en los países analizados, las instituciones fiscalizadoras acepten la consejería de la sociedad civil en los temas relacionados a la naturaleza a sus funciones.

g5. Se considera como buena práctica la experiencia de la Oficina de Fiscalización Superior del Gobierno de los Estados Unidos (GAO), a saber: la promoción del *single audit act*, mecanismo de rendición de cuentas que adopta el concepto de *auditoría única*, para ayudar a satisfacer las necesidades de las agencias federales de supervisión, de una manera estructurada y uniforme, para que las auditorías se ejecuten de conformidad con las normas y requisitos profesionales, y disminuir los costos en la realización de auditorías.

g6. Existen prácticas internacionales exitosas como las *auditorías entre pares* y las *auditorías conjuntas o coordinadas*. En el primer caso, un órgano auditor puede ser revisado por otro con la misma capacidad técnica, detectando así las áreas de mejora del

ente sujeto a revisión; en el segundo caso, se comparten las experiencias de dos instituciones para realizar un trabajo de atestiguamiento. Lo anterior no sólo debe aplicar al ámbito federal, también debe considerarse obligado entre los miembros del SNF.

Las *auditorías entre pares* han sido implementadas entre entidades de fiscalización superior en forma exitosa y aún entre organismos internacionales; en tanto que las auditorías conjuntas se han presentado ante situaciones de relevancia de una región de países.

g7. Participar más activamente en los foros de las reuniones de la INTOSAI, así como promover en forma coordinada intercambios con otros órganos de fiscalización internacionales como GAO de EUA, NAO de Inglaterra, la OAG de Canadá y Tribunales de Cuentas y Contralorías de Auditoría de AL.

g8. Intercambios y valoración de proyectos de desarrollo en materia de fiscalización, transparencia y rendición de cuentas, elaborados por instituciones públicas y privadas internacionales, incluso académicas.

g9. Existen diversos modelos en el mundo de los cuales se podrían retomar las buenas prácticas para implementarlas en México, iniciando con el modelo estadounidense, el inglés, el alemán e incluso el chileno; desde luego, no son los únicos. Sin embargo, el método comparado, en este caso es indispensable para recuperar aquellos modelos y experiencias que puedan ser adaptados —que no copiados— en el caso de México.

Los procedimientos de fiscalización de la Oficina del Auditor General de Canadá, de la Oficina de Auditoría Nacional de Dinamarca, de la Oficina del Auditor General de Noruega y de Estados Unidos.

El “modelo de valoramiento continuo de la gestión y los resultados de las contralorías territoriales en Colombia”, producto de un proyecto de cooperación conjunto entre la Agencia de cooperación Alemana GTZ y la Universidad del Rosario.

6.2.8 Aportaciones del atributo Integración/Coordinación

A continuación se presentan las aportaciones según los hallazgos encontrados en esta investigación, en relación al octavo atributo esencial para el SNF: **Integración/Coordinación.**

h1. Es importante destacar que las instituciones fiscalizadoras de los países en cuestión no están subordinadas al EFS, por lo tanto, el SNF no tendría por qué contravenir esta buena práctica con el liderazgo de una determinada institución. La coordinación debe ser la base de la integración.

h2. En los cuatro países estudiados las instituciones fiscalizadoras funcionan relativamente como órganos de consulta y como ordenador del sistema de control interno.

h3. Para el correcto funcionamiento del SNF se requiere promover un ambiente de asistencia técnica, apoyo institucional y coordinación entre los miembros.

h4. Entre los integrantes del SNF se deben establecer mecanismos de coordinación ágiles que les permitan interactuar de manera horizontal, entre pares, sin subordinación entre unos y otros.

h5. Establecer una coordinación jerárquica de funciones al integrar el SNF.

Construir un SNF horizontal-plano, a través del cual se cumplan las convenciones internacionales de combate a la corrupción, las mejores prácticas internacionales y nacionales en materia de auditoría y que se convierta en un ente promotor de la colaboración con las contralorías internas municipales, organismos autónomos y demás integrantes del SNF.

h6. Se debe crear una red mexicana de especialistas de fiscalización, auditoría y rendición de cuentas, considerando a la Red por la rendición de cuentas como base, ampliando el número de integrantes, que se reúnan, tengan congresos, realicen investigación conjunta, compartan experiencia y conocimientos.

h7. Es prudente la integración de un informe global de resultados de la rendición de cuentas y de sus procesos involucrados, responsabilidades y sanciones jurídicas.

h8. Los integrantes del sistema deben contar de manera obligada con diferentes unidades de enlace.

6.2.9 Aportaciones del atributo Vinculación estratégica de los entes de fiscalización

A continuación se presentan se presentan las aportaciones al noveno atributo esencial del SNF: **Vinculación estratégica de los entes de fiscalización,** de acuerdo con los hallazgos encontrados en esta investigación.

i1. El establecimiento del SNF va a fortalecer a los órganos auditores ante los vaivenes de la política, debido a su independencia, la posibilidad de renovar su mandato y, en su caso, realizar un trabajo adecuado. La cohesión entre los integrantes del sistema fortalecerá a los órganos en su conjunto.

i2. Realizar un diagnóstico de las capacidades institucionales y administrativas de cada uno de sus integrantes, para establecer una hoja de ruta que alcance objetivos muy precisos.

i3. La gran barrera es la cultura y la poca formación que tienen los actuales especialistas en gestión avanzada de información, análisis estadístico y medición del desempeño. Existe una cultura de clanes entre los especialistas que les impide cooperar y compartir.

i4. Se debe proponer la creación de un instituto de formación de especialistas en fiscalización que podría ser albergado por las grandes universidades nacionales. La carrera de fiscalizador se debe acreditar y certificar.

i5. Incorporar más desarrollo de técnica jurídica, de auditoría y ejecutar y perfeccionar los sistemas.

i6. Evaluación continua de los alcances y resultados del SNF, a través de la valoración de los informes periódicos y en tiempo real de la fiscalización, el diseño y revisión de indicadores estratégicos, la práctica de auditorías de pares y de áreas de evaluación de la fiscalización.

i7. Diseño de una metodología de calificación del Sistema de Auditorías.

6.3 Integración de las aportaciones de este trabajo para resolver la problemática del SNF en México

6.3.1 Beneficios a lograr para el SNF con este trabajo

Atendiendo a la problemática descrita al inicio de esta investigación, en la siguiente tabla se sintetizan las propuestas de solución según el resultado de los métodos mixtos de investigación empleados. El apartado referente a las propuestas está vinculado directamente con el capítulo previo, todas ellas referidas a las nueve dimensiones que se han considerado en este estudio.

Tabla 35. Impacto en los problemas del SNF con el resultado de los métodos de investigación

Problemática	Propuestas
1.- Se carece de una coordinación sistémica eficiente entre los órganos de fiscalización.	a1 Decidir libremente lo que se va a auditar. a5 Órgano colegiado como instancia máxima de decisión. a6 Esquemas de evaluación para órganos fiscalizadores. a8 Elección de titulares basada en criterios estrictos de selección. b3 Fiscalización conjunta. c1 Intercambio permanente de información. c2 Suscripción de convenios de colaboración. c5 Asistencia técnica y apoyo institucional. c6 Redes de comunicación. d5 Evaluación de sistemas de control interno. e3 Control de calidad que impera en todos los procesos. f3 Reducción de brechas entre integrantes del SNF. f4 Procedimientos para transparentar operaciones de gasto.

	g5 Auditoría única.
	g6 Auditorías coordinadas.
	g7 Participación activa en foros e interacción con otros órganos de fiscalización.
	g9 Modelos a seguir.
	h2 Instituciones fiscalizadoras como órganos de consulta.
	h3 Ambiente de asistencia técnica.
	h4 SNF horizontal-plano.
	h5 Coordinación jerárquica de funciones.
	h8 Unidades de enlace.
	i1 Cohesión de integrantes.
	i3 Especialistas en gestión avanzada de información, análisis estadístico y medición del desempeño.
	i4 Instituto de formación de especialistas en fiscalización.
2.- El SNF carece de un marco jurídico fuerte	a4 Decisiones vinculantes.
	a9 Diseño jurídico que tome en cuenta a los órdenes de gobierno.
	b1 Homogeneidad jurídica.
	b4 Acceso total a información.
	b5 Normatividad contra influencia política.
	b7 Creación de leyes secundarias.
	b10 Metodología de auditoría como proceso integral.
	b11 Autonomía técnica y de gestión en estados y municipios.
	c10 Plan de metas y programas del SNF.
	d7 Búsqueda en la trascendencia de los resultados.
	h1 Coordinación base de la integración.
	h7 Informe global de resultados.
	i8 Metodología de calificación de auditorías.

3.- En la integración del SNF se ha realizado un uso limitado de las tecnologías de la información.	c3 Divulgación permanente de la información. c4 Indicadores estratégicos del SNF. c8 Sitios *web* que promueva la gestión del conocimiento. c11 Sistema de archivos y gestión de documentos. e6 Evaluación y revisión profunda de técnica de auditoría. f1 Uso intensivo de TIC.
4.- Persiste el predominio de multimetodologías en las revisiones de auditoría.	b9 Diseño metodológico de auditorías. c9 Perfil multidisciplinario del auditor. g1 Fortalecer perfiles. i5 Desarrollo de técnica jurídica, de auditoría y perfeccionamiento de sistemas. i6 Evaluación continua de alcances y resultados del SNF.
5.- No hay evidencia técnica sobre el impacto de la fiscalización en la gestión pública de la fiscalización.	b8 Ley sobre mitigación de riesgos fiscales. d1 Permanente análisis de riesgos. d4 Capacidades técnicas institucionales similares. d6 Impulsar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental. d9 Sistema nacional de indicadores. d10 Definir Plan Estratégico de Fiscalización Superior. e2 Seguimiento y supervisión técnica. e4 Capacitación constante y desarrollo de programas. e7 Evaluación de impacto.
6.- Los enfoques de fiscalización siguen detrás de los acontecimientos, situación que revela la carencia de una fiscalización preventiva efectiva.	a3 Instituciones fiscalizadoras con estándares y reglas contables propias. a11 Fiscalización entendida como política de Estado transexenal. d2 Instituciones fiscalizadoras base para fijar estándares y reglas de contabilidad. d8 Esquema de evaluación de desempeño.

	d11 Evaluación permanente. d12 Sistema público de evaluación externo. e1 Área especializada de planeación. g3 Tendencias de fiscalización. i2 Diagnóstico de capacidades institucionales. i7 Metodología de calificación del sistema de auditorías.
7.- Los avances de la fiscalización son incapaces de enfrentar la corrupción sistémica.	a2 Independencia técnica, administrativa y presupuestal. a7 Integrar participación activa de la sociedad, académicos y especialistas. a10 Capacitación permanente de alto nivel. b2 Prevalencia de enfoque preventivo y no punitivo. b6 Marco legal en materia de responsabilidades. b12 Eficiencia en órganos de control interno. c7 Información pública proactiva. d3 Evaluar el cumplimiento de objetivos propuestos. e5 Reducir auditorías con alcance limitado. e8 Seguimiento de auditorías y sus resultados. f2 Propiedades de los procedimientos. f5 Seguimiento a irregularidades y sus posibles sanciones. g2 Opinión de sujetos fiscalizados. g4 Consejeros de sociedad civil. g8 Valoración de proyectos de desarrollo en materia de fiscalización. h6 Red mexicana de especialistas en fiscalización.

Fuente: elaboración propia.

Aunque cada una de las dimensiones y sus respectivas propuestas de solución pueden aplicarse en más de una problemática, se ha decidido distribuirlas para que tengan

uniformidad y equilibrio; una vez balanceada cada una de las respuestas que atienden a las problemáticas descritas, es necesario señalar que, efectivamente, estos atributos son adecuados para contribuir y dar respuesta a la coordinación para el SNF de México.

6.4 Equilibrio y distribución de facultades entre los órdenes de gobierno para efecto del SNF

El propósito de esta investigación ha sido identificar los atributos esenciales del SNF y las instituciones fiscalizadoras que lo integran, no se trata de presentar un modelo, ni tampoco de particularizar los hallazgos y resultados a un sólo ámbito de gobierno. Este trabajo parte de un supuesto: las instituciones fiscalizadoras vinculadas a tareas de auditoría gubernamental no deben ser tajantemente separadas o categorizadas como "fiscalización interna" y "fiscalización externa". En este trabajo se ha encontrado que la idea de fiscalización debe ser entendida como una sola: aquella que se entrelaza y trabaja de manera asociativa. Si bien es cierto que la investigación se centró en lo que en distintos países se conoce como el Ente de Fiscalización Superior, la realidad es que las características intrínsecas y funciones particulares de las instituciones fiscalizadoras permiten compatibilzar lo que se presenta para los ámbito federal y local.

Los atributos que se han presentado como resultado de esta investigación han sido acordes con lo detectado en la revisión de la literatura, con el estudio comparado de países y con la opinión con base en expertos, entonces, lo que este trabajo ha presentado debe ser considerado desde una perspectiva holística y desde una lógica deductiva.

6.5 Beneficios a la sociedad con este trabajo

Existen tres grandes problemas que han sido señalados por los mexicanos como prioritarios: la seguridad, la corrupción y la economía (el orden expuesto es indistinto de su importancia). Resulta que el tema de la fiscalización es la respuesta a los tres. Tradicionalmente se ha subestimado el alcance y beneficios que pueden tenerse con las revisiones y las auditorías, herramientas que puede eficientar el uso de los recursos públicos, y que tienen el potencial de analizar los programas y funciones de seguridad pública, evidenciando cuáles aportan resultados efectivos y cuáles deben ser eliminados. Como pasa en Estados Unidos, la fiscalización tiene un papel sustantivo que evalúa, y desde una visión prospectiva, analiza los temas de la agenda nacional como la seguridad.

Con base en la evaluación permanente de los entes auditados, ha logrado conocer a profundidad las debilidades y problemáticas de los distintos sectores económicos y administrativos, por ejemplo: la evaluación de las políticas públicas (innovación reciente de la ASF) ha mostrado que existen cuestiones que demandan una urgente modificación por su escaso beneficio social. En suma, la fiscalización fortalece los mecanismos de la rendición de cuentas del gobierno hacia los ciudadanos y coadyuva al incremento de la confianza de éstos hacia aquél.

En cuanto a las aportaciones que tiene la fiscalización como mecanismo anticorrupción, es importante la integración dentro del SNF, de medidas preventivas como parte de un sistema mayor, lo que puede contribuir de manera signficativa para su erradicación.

El enfoque de riesgos debe formar parte intrínseca de las revisiones. Las auditorías pueden ayudar a las dependencias gubernamentales a aminorar la materialización de estos riesgos, desarrollando una metodología adecuada para calificar los riesgos y, de este modo, priorizar los más urgentes o los que pueden tener mayor impacto negativo.

Como sucede en los cuatro países consultados en este trabajo, las instituciones fiscalizadoras de México tienen que transformarse en órganos de consulta que contribuyan al proceso y toma de decisiones de cualquier ámbito de gobierno.

Está probado que las instituciones fiscalizadoras contribuyen a elevar la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, ya que son el *perro guardián* de los recursos públicos, como en Estados Unidos se conoce popularmente.

Cuando el ciudadano medio conoce la manera en que sus contribuciones son empleadas, normalmente la tributación tiende a ser mayor, así que existe una correlación positiva en la que fiscalización y el tema fiscal se influyen positivamente.

Sabemos que estos cambios son graduales y que se requieren ajustes paulatinos, pero el estado actual demanda que ya se tomen medidas correctivas para influir en estas problemáticas; los objetivos y metas de las instituciones fiscalizadoras deben tener un efecto multiplicador en todos los ámbitos gubernamentales, los costos serán menores al ser contrastados con los beneficios que pueden lograrse con el SNF.

El objetivo supremo del SNF y las instituciones vinculadas con tareas de auditoría gubernamental es, indiscutiblemente, presentar resultados que incidan de manera directa e indirecta en la vida de los ciudadanos a través de una adecuada rendición de cuentas.

6.6 Alcances y limitaciones del trabajo de investigación

6.6.1 Alcances

En esta sección se explican los alcances del proyecto de investigación, especificando con claridad y precisión, hasta dónde se cumplieron los objetivos y delimitar la profundidad en la investigación. Por esa razón es necesario establecer la consistencia de los resultados y verificar su cumplimiento.

- Identificar los **atributos esenciales con que debe contar un modelo de coordinación para el Sistema Nacional de Fiscalización.**

Este objetivo general se ha cumplido en su totalidad, ya que la información reportada en la literatura, en la consulta con base en los expertos y en el análisis comparado de países, refieren que los nueve atributos son esenciales para la coordinación de los actores que integren el SNF.

- Identificar el estado actual de la fiscalización superior y analizar los atributos esenciales para la coordinación básica del SNF.

Con la revisión exhaustiva del estado del arte, se logró un conocimiento amplio sobre la situación actual de la fiscalización y los entes vinculados con labores de auditoría gubernamental; recordemos, sin embargo, que el cambio tan vertiginoso de la información y del conocimiento requiere posteriores investigaciones para estar en la frontera del conocimiento.

- Determinar si la experiencia internacional puede servir de referente para la identificación de los atributos para la coordinación del SNF.

Este objetivo también puede validarse ya que la experiencia internacional fue clave para analizar de qué manera los distintos países establecen mecanismos de coordinación y sus prácticas locales, para conocer sus distintas prácticas cotidianas que pueden ser replicadas en el caso mexicano con su consecuente adaptación.

- Identificar los atributos esenciales que debe tener la coordinación con base en la opinión de los expertos.

Uno de los insumos más valiosos de esta investigación fue el perfil que tuvieron los expertos consultados. Si bien es cierto que los servidores públicos de las instituciones fiscalizadoras del ámbito estatal y local, cuentan con un discurso homogéneo, derivado de las mesas de trabajo que han tenido con respecto al SNF, se lograron conocer algunos aspectos que no necesariamente se han expuesto, y que incluso desde una visión más personal que institucional, tienden a encontrarse cuando se recupera la información. El perfil de los académicos e investigadores ha resultado ser crucial para enriquecer las propuestas para cada una de las dimensiones y la opinión del experto en riesgos ha complementado y agregado plusvalía a los resultados y hallazgos presentados.

- Analizar y determinar las características que deben tener las instituciones fiscalizadoras para que se puedan coordinar de acuerdo con los atributos identificados.

Este trabajo sienta las bases para que pueda establecerse la coordinación entre los distintos actores involucrados en el SNF, sin embargo, los resultados no son limitativos y esta propuesta debe ser la base para abrir nuevas líneas de investigación a partir de los resultados aquí expuestos.

Esta investigación desarrolló los siguientes productos:

- ✓ Una revisión exhaustiva de la fiscalización y de los atributos esenciales para la coordinación de sus integrantes.
- ✓ Un trabajo de investigación que hace un uso *ad hoc* del análisis comparado de países y de la consulta con base en la opinión de expertos que han permitido el cumplimiento de los objetivos establecidos.
- ✓ Propuestas pertinentes para el trabajo y desarrollo del SNF, ya que en base en los atributos encontrados se ha establecido una serie de propuestas innovadoras que deberían ser consideradas para el éxito del SNF.
- ✓ La base sobre la que debe cimentarse la coordinación entre los integrantes del SNF y los principales desafíos que deben tomarse en cuenta, para hacer de la fiscalización y sus auditorías verdaderos instrumentos de opinión y consulta técnica, para que funcionen y presenten un impacto significativo en beneficio de los ciudadanos.

6.6.2 Limitaciones

Las principales limitaciones de este trabajo son las siguientes:

- **Factor tiempo.** Derivado de la gran importancia con alcance nacional del tema, y de los trabajos que se están realizando por parte de las instituciones fiscalizadoras que integran al SNF, resulta crucial que se presenten los resultados que se han encontrado, para lograr su **pertinencia y oportunidad**, debido a que ante el incesante avance de la investigación y del conocimiento, lo que hoy en día puede etiquetarse como "innovador", su postergación puede hacer que sean inválidos o desfasados a las nuevas realidades.

- **Factor países.** Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos han sido considerados porque son referentes en cuanto a la fiscalización y mejores prácticas; si bien es cierto, una situación ideal es contar con un mayor número de países para el análisis, también es verdad que puede perderse profundidad en cada caso y, por otro lado, la extensión y el cúmulo de información de cada país, puede abrumar y desvirtuar el objetivo de analizar la forma en que los países establecen distintos mecanismos de coordinación para lograr la efectiva fiscalización de los recursos públicos. Cada país tiene realidades institucionales, laborales, presupuestales y normativas distintas a las de México y, sin embargo, el método del análisis comparado entre países ha mostrado su efectividad para conocer y profundizar la temática, con la obtención de información válida y confiable.

- **Factor instituciones.** Como se ha expuesto a lo largo del presente documento, parece que existe un sesgo evidente en cuanto a que el trabajo se dirige más al análisis de la fiscalización externa del ámbito federal, no obstante, esta idea puede desestimarse ya que se ha señalado que la fiscalización vinculada con instituciones que realizan auditoría gubernamental debe ser entendida y funcionar como una sola, en el sentido de que debe ser colaborativa y partir de un circulo virtuoso, en el que las instituciones fiscalizadoras internas dan información de primera mano a las externas y así se crean lazos permanentes de colaboración.

  Al analizar el caso de Brasil, se dejó entrever una respuesta clara para este cuestionamiento, debido a que su experiencia ha evidenciado el desfase institucional y la brecha entre las instituciones del ámbito federal (*Tribunal de Contas da União*) y los tribunales de cada municipio. Esto también sucede en México: cada entidad

federativa cuenta con distintas instituciones de fiscalización pero, como se señaló en la revisión de la literatura, a nivel municipal y estatal existe una serie de problemáticas que deben corregirse con urgencia.

Por otro lado, se reconozca o no, la ASF es la institución a seguir dentro del SNF ya que tiene factores muy interesantes, por ejemplo: ha sido evaluada por pares, celebra convenios con instituciones de gran prestigio nacional e internacional como son: CIDE, OCDE, Banco Mundial, INTOSAI, entre otras. Su trabajo es fuente de consulta para investigadores y otras agencias gubernamentales.

En cuanto a la SFP, institución nacional que coordina a los órganos internos de control en cada dependencia del Gobierno Federal, se ha reducido aquí su análisis porque diversos trabajos académicos han denunciado una duplicidad de funciones con otras dependencias. La necesidad de un replanteamiento estructural de sus funciones y actividades y las limitaciones en sus resultados, pueden consultarse en (UEC, 2015; Arellano, 2012).

- **Factor expertos.** Si bien es cierto, se puede decir que se tuvo una recuperación al 100% de los instrumentos que se entregaron, cuando se consulta a un mayor número de expertos se puede encontrar con información que muchas veces no se reporta en la literatura, con ideas y aportaciones importantes que complementan lo que ya se ha publicado; pese a ello, una de las limitaciones más evidentes es que los expertos son personas ocupadas y con una agenda de trabajo que dificulta esta labor, por lo que el cuestionario que aquí se diseñó puede aplicarse a un número mayor de expertos para confirmar lo adquirido, o contar con una visión complementaria.

- **Factor idiomático.** La información en tres idiomas distintos (portugués, alemán e inglés) representó una limitación difícil de sortear, sobre todo por el uso de tecnicismos que no siempre tienen equivalente en español. Resultó una tarea delicada, pues la polisemia y el uso indistinto del lenguaje pudo haber derivado en significados distintos de lo que los autores querían expresar, sin embargo, esta limitación se afrontó con éxito.

CONCLUSIONES

El principal hallazgo de esta investigación es que los atributos esenciales para consolidar la coordinación dentro del Sistema Nacional de Fiscalización son: la comunicación, la autonomía, la evaluación-desempeño, el control de calidad-seguimiento, las buenas prácticas, los procedimientos, la normatividad, la integración-coordinación y la vinculación estratégica entre los Entes de Fiscalización.

Los atributos esenciales reportados en la literatura, con base en la opinión de los expertos y derivados del estudio comparado países, son aplicables para todos los integrantes que van a formar parte del SNF; sin embargo, entre ellas actualmente existe una amplia brecha y rezagos derivados de una evolución que no se ha dado de manera sincronizada. Los cambios deben ser monitoreados particularmente en el ámbito subnacional (instituciones fiscalizadoras de los estados y los municipios).

Respuesta al objetivo general y a la pregunta general de investigación:

¿Cuáles son los atributos esenciales que debe tener el SNF para que se puedan integrar de manera efectiva sus integrantes?

Como resultado del método de investigación y de las técnicas e instrumentos aplicados como son: análisis documental, estudio comparado de países y análisis con base en la opinión de expertos, se encontró que existen nueve atributos esenciales (no limitativos) para la conformación del SNF, a saber:

1) **la autonomía**

2) La **comunicación**

3) La **evaluación-desempeño**

4) El **control de calidad-seguimiento**

5) Las **buenas prácticas**

6) Los **procedimientos**

7) La **normatividad**

8) La **integración-coordinación**

9) La **vinculación estratégica de los Entes de Fiscalización**

A continuación se presenta a detalle, los hallazgos para cada uno de los atributos:

- Atributo 1 **Comunicación.** Es un atributo que debe tener las siguientes características: integral, relevante, accesible, oportuna, inteligible, suficiente y verificable. Es un elemento clave porque se constituye como un insumo esencial para la operación del sistema; también es un regulador del ambiente interno y externo de los sistemas, ha sido fundamental en los países analizados (Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos), en los cuales la comunicación ha permitido mantener relaciones efectivas y oportunas a las instituciones fiscalizadoras, fortaleciendo los canales existentes para mantener una interacción eficiente y en tiempo real.

- Atributo 2 **Autonomía.** Es claro que debe fortalecerse la autonomía, técnica, presupuestal y de gestión de las instituciones fiscalizadoras integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización. Esto debe complementarse con la independencia del trabajo de los auditores para que puedan decidir libremente lo que van a revisar, estableciendo

estándares y reglas de contabilidad propias. La autonomía debe estar protegida por el marco jurídico y requiere privilegiar la capacidad técnica sobre la influencia política. Sin duda, otro aspecto esencial es que los integrantes del SNF necesitan protección para que puedan contar con imparcialidad en su quehacer profesional. En el caso de los cuatro países comparados, éste es un atributo que ha favorecido la operación de su modelo de fiscalización. Para el caso de México, se precisa elaborar un análisis de riesgos para aminorar la influencia (interna y externa) que pudiera vulnerar la operación y funcionamiento del SNF. Finalmente, la autonomía debe complementarse con sistemas de control integrales y un proceso de selección riguroso del personal auditor.

- Atributo 3 **Evaluación-Desempeño.** Éste debe tener las siguientes características: transparencia, oportunidad, imparcialidad, rigurosidad técnica, integralidad y confiabilidad. La evaluación-desempeño, de acuerdo con lo observado en los países y en la literatura, es considerada un punto de ajuste que permite comparar entre indicador medido y la meta. La evaluación debe servir para conocer la efectividad en la consecución de los objetivos de los integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización, así como identificar y servir como retroalimentación para reestructurar los objetivos estratégicos. Es necesario desarrollar una serie de indicadores para cada uno de los integrantes y otros generales para el Sistema Nacional de Fiscalización, los cuales deben estar vinculados, puesto que la evaluación se debe convertir en un regulador para ir ajustar constantemente la operación y el funcionamiento del SNF.

  Derivado de este atributo, es necesario evaluar de manera continua los alcances y los resultados del SNF, a través de la valoración de informes periódicos y en tiempo real de

la fiscalización, el diseño y revisión de indicadores estratégicos son elementos clave en este atributo.

- Atributo 4 **Control de Calidad-Seguimiento.** Este atributo debe estar referido a los aspectos más operativos (actividades, recursos, plazos, costos y resultados más inmediatos). Las auditorías que realicen todos los actores del Sistema Nacional de Fiscalización deben estar asociadas con las mejores prácticas internacionales en la materia; además, debemos mencionar que la calidad de las auditorías está estrechamente vinculada con la capacitación del personal auditor, es también necesario estandarizar los procesos y procedimientos de las auditorías. Otro elemento al que se le ha prestado poca atención es al seguimiento, debido a que mediante éste se puede desarrollar una base que sirva de inteligencia del sistema y fortalezca la *expertise* derivada del proceso de revisión. Asimismo, servirá de referente para conocer la calidad del gasto del gobierno, sus alcances, efectos e impacto. En relación a lo anterior, se precisa fortalecer y rediseñar el perfil de competencia del auditor, puesto que existe un nicho de oportunidad en este aspecto que, sin embargo, es fundamental. No menos importante resulta el establecimiento de un sistema de calificación de auditorías para generar valor agregado al trabajo del auditor.

- Atributo 5 **Buenas prácticas.** Alemania y Estados Unidos, de acuerdo con los expertos, son dos países que deben ser considerados para conocer a profundidad algunas de las buenas prácticas, pues son referentes de la actividad de fiscalización a nivel internacional. Entre las prácticas novedosas de la GAO se encuentran: ayudar al

Congreso a realizar una supervisión de los programas federales, una visión sobre las formas de mejorar el gobierno y una previsión sobre las tendencias a largo plazo. En el caso de Alemania, lleva a cabo revisiones *ex ante* y su informe de seguimiento publicado cada dos años para comprobar si las recomendaciones fueron tomadas en cuenta por los entes auditados, entre otras.

Existen algunas buenas prácticas que difícilmente se replican en las instituciones fiscalizadoras de otros países, por ejemplo, que el personal de la institución de fiscalización cuente con un perfil multidisciplinario y más del 90% con estudios de posgrado, habla del compromiso y del alto nivel con el que es realizado el trabajo de auditoría y revisiones. La capacitación que se da al personal es similar, lo que da uniformidad a los enfoques y métodos de fiscalización. Éstas son sólo algunas de las buenas prácticas que pueden considerarse como hallazgos esenciales que forman parte de este atributo.

- Atributo 6 **Procedimientos.** Los integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización deben detallar cada una de las actividades a seguir en un proceso; es necesario que los métodos de auditoría se encuentren vinculados con los de INTOSAI, aunque debemos enfatizar la necesidad de que estás prácticas se encuentren contextualizadas para su correcta aplicación en México. Otro elemento básico es que los mecanismos y los procedimientos deben hacer un uso intensivo de las tecnologías de la información; los ambientes deben funcionar en un ambiente de coordinación para que los integrantes del SNF desempeñen sus actividades bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares. Se deben definir las estrategias, metodologías, políticas y

directrices para la planeación, programación y seguimiento de las actividades propias de la auditoría gubernamental. La creación de un programa anual de auditorías del SNF es un aspecto ineludible; la celebración de reuniones para resolver asuntos coyunturales tiene que ser permanente, todos los procedimientos deben estar basados en la reeducación de evaluados y evaluadores, para modificar comportamientos y conductas. Finalmente se debe diseñar y ejecutar una metodología para evaluar el sistema y la administración de riesgos de las entidades y programas sujetos a fiscalización.

- Atributo 7 **Normatividad.** El marco normativo no debe estar diseñado desde un enfoque estrictamente punitivo, tampoco debe obstaculizar la labor de auditoría de manera conjunta entre las distintas instituciones fiscalizadoras; más bien tiene que dotar de las herramientas jurídicas necesarias para fiscalizar todas las operaciones, instituciones y acceso a la información, con el objeto de revisar el uso de los recursos públicos. Como se observó en el caso del estudio comparado de países, se debe establecer una estructura meritocrática, mediante un servicio profesional de carrera que quede bien establecido en el marco normativo. Para la correcta operación del SNF, se tiene que diseñar y aprobar una Ley General que le dé reconocimiento al sistema, además, las leyes secundarias deben ser atendidas con especial cuidado, ya que en ellas se encuentran los aspectos "finos" de la operación y funcionamiento del SNF; por ejemplo, la integración de mecanismos adecuados para conformar los expedientes de responsabilidad y la aplicación de un marco integrado de control interno que sea vinculatorio para los entes públicos. No menos importante resulta la creación de una Ley General de Responsabilidades además del diseño de un sistema nacional sobre medición, prevención y mitigación de riesgos fiscales y de incumplimiento de metas de

programas financiados con recursos gubernamentales. Estos temas deben ser tratados a profundidad en la normatividad del SNF.

- Atributo 8 **Integración-Coordinación.** Es fundamental la celebración de convenios, respetando en todo momento los límites de actuación y competencia de cada una de las instituciones fiscalizadoras que integran el sistema. También es imprescindible que exista un órgano rector encargado de mantener la coordinación de forma permanente. Asimismo, es necesario compartir los principales hallazgos derivados de las revisiones, se debe formar un órgano colegiado que integre y elabore de manera conjunta un calendario de trabajo y una planeación compartida. La sujeción a principios y valores éticos en el desempeño de las labores encomendadas por los integrantes del SNF es un aspecto central en este atributo, el cual debe permitir que se promueva la asistencia técnica, apoyo institucional y la coordinación entre los miembros. Se presupone que habrá instituciones que lideren el funcionamiento y la operación del SNF, pero no debe existir una subordinación entre unos y otros, la coordinación debe operar bajo estructuras organizacionales, atribuciones y funciones similares.

Se requiere que el SNF trabaje en torno al desarrollo homologado de creación de habilidades, conocimientos y estructuras para incrementar la calidad profesional del personal auditor. Es esencial cambiar el paradigma del auditor y su secretismo, ya que la mentalidad de éste es manejar la información de manera confidencial y sin compartirla; pero es fundamental abrir esta labor para dotar de confianza a los resultados derivados de su trabajo y modificar las operaciones en las diferentes estructuras organizacionales del SNF.

- Atributo 9 **Vinculación estratégica de los Entes de Fiscalización.** Es esencial que las instituciones de fiscalización mantengan un mecanismo de apoyo permanente, de cooperación y de labores; deben colaborar directa o indirectamente en las labores de los grupos de trabajo y proporcionar la información que les sea requerida. Los integrantes deben mantener una relación laboral proactiva, con un compromiso institucional para dar cumplimiento a los objetivos planteados; la cohesión de los miembros del sistema debe ser fuerte, basada en un diagnóstico de las capacidades institucionales y administrativas de cada uno ellos. El establecimiento de una hoja de ruta es prioritario para establecer las directrices y líneas de acción con el fin de alcanzar objetivos muy precisos. Es pertinente definir metodologías y procedimientos comunes en cuanto a la planeación, ejecución y reporte de auditorías, pero deben tomar en cuenta las características particulares de la institución fiscalizadora que va a realizarlas. Un aspecto clave es la formación de los auditores, ya que éstos pueden tener un perfil multidisciplinario, pero precisan ser expertos en la gestión avanzada de la información, en análisis estadístico, medición del desempeño y uso de minería de datos. Principalmente, se trata de crear un instituto de expertos en fiscalización que se encuentre en el seno de las grandes universidades nacionales.

Respuesta a objetivos específicos:

- Estudiar el estado actual de la fiscalización superior e identificar los atributos esenciales para la coordinación del SNF.

Se realizó una investigación documental elaborada como un meta-análisis a distintos trabajos, realizados en México, relativos al problema; así como un trabajo de

campo basado en entrevistas a involucrados clave. Se precisó la conceptualización de la fiscalización, las auditorías y la rendición de cuentas además de una breve reseña histórica, para ello, se revisaron documentos de primera fuente, como son los de la Auditoría Superior de la Federación, de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia, autores como (Figueroa, Rivas, Manjarrez, Pardinas, Ugalde, Cejudo, Arellano, Michel, Ackerman, Ríos, Casar) e institucionales como son el del Instituto Mexicano de la Competitividad y de la Red por la Rendición de Cuentas.

Para el tema de los sistemas se consultaron autores en el tema como (Luhmann, Arnold, Osorio, Bertalanffy, Kendall) y documentos normativos como los publicados en el Diario Oficial de la Federación, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

Para el análisis de los países se revisaron en su idioma original publicaciones como la de (Oliveira da Silva, Castro, Texeira, Moraes, Nogueira, Martins, Castells, Cicco, Nascimento, Arantes, Delmer, Cattarelli). La literatura revisada, permitió identificar el *status* actual sobre la temática que posteriormente permitió identificar los atributos esenciales del SNF.

- Investigar de qué manera puede servir la experiencia internacional para la identificación de los atributos para la coordinación del SNF.

Los países analizados (Alemania, Australia, Brasil y Estados Unidos) son un ejemplo de la experiencia probada que en muchos casos pueden ser replicados con la correspondiente contextualización para México, de Alemania se observó la estrecha relación que tiene el ***Bundesrechnungshof*** con el Congreso Alemán (***Bundestag***) en el que se realiza una labor de asesoría permanente, libertad para auditar sin la intervención

en su programa de auditoría, la calidad de sus auditorías basada en la capacitación constante de su personal, las amplias facultades del ***Bundesrechnungshof*** para analizar y tener acceso a la información que considera necesaria y el acompañamiento que tiene dentro del proceso presupuestario anual del gobierno; del caso brasileño, se puede destacar la cooperación técnica entre el *Tribunal de Contas da União* y los tribunales subnacionales, el uso intensivo de la tecnología para fiscalizar es un elemento a destacar, otro aspecto esencial es que es una de las mejores instituciones para laborar en el sector público de Brasil, la simetría de funciones entre los auditores es básica para lograr la coordinación efectiva entre las instituciones; de la experiencia de Australia, es el uso intensivo en el tema de los riesgos que le permiten la consecución de sus diferentes objetivos y metas, la relación tan estrecha entre la auditoría interna fija las directrices para la auditoría externa y la alta especialización del personal en temas específicos pero complejos, permite ganar en calidad y profundidad en los resultados y hallazgos presentados, finalmente el caso de Estados Unidos con su ***Government Accountability Office,*** es otra de las experiencias esenciales que permitieron identificar los atributos esenciales que posteriormente se convirtieron en los hallazgos principales de este trabajo, destaca el alto nivel académico de los integrantes de la GAO, los informes de la GAO son un insumo esencial en el proceso de toma de decisiiones y orientar la legislación y política pública, la planeación a corto, mediano y largo plazo es fundamental para la prospectiva institucional.

Como se observa se dió respuesta a este objetivo, ya que sin el estudio comparado de países, dificilmente se habrían podido encontrar los atributos esenciales necesarios para el SNF.

- Investigar los atributos esenciales que debe tener el SNF para lograr la coordinación con base en la opinión de los expertos.

Por su parte, los expertos aportaron información valiosa que valida los hallazgos encontrados en el estudio comparado de países, para el atributo de la **Comunicación,** algunos de estos son la construcción y diseño de una plataforma virtual que permite compartir la información de los órganos de auditoría gubernamental en el país, amplitud en el perfil de los auditores y fiscalizadores desde una perspectiva multidisciplinaria, además de una capacitación en minería de datos, sistemas de información y de análisis estadístico entre los distintos auditores permitirá la práctica de auditorías con solidez técnica no solo en el nivel Federal, sino en el Estatal y Municipal. Para el atributo de la **Autonomía,** los expertos reporto que los titulares de las instituciones de fiscalización cuenten con un perfil adecuado y que tengan una probada ética pública, contar con decisiones vinculantes, es necesario que se suprima la facultad que tienen los gobernadores para designar a quién los va a fiscalizar, la estabilidad y garantía de permanencia en el cargo son cuestiones que no se pueden obviar. La **Evaluación/Desempeño,** son inimaginables sin un estudio del cumplimiento de los objetivos que se determinen en la norma, midiendo el impacto que vayan generando las acciones del propio sistema, los expertos coincidieron en el uso del cuadro de mando integral conformado de macro indicadores estratégicos, el uso compartido de un Plan Estratégico de Fiscalización Superior con metas y periodos específicos, la fiscalización en tiempo real con informes periódicos son inevitables. El **Control de Calidad / Seguimiento,** los expertos consideran que los integrantes del SNF realicen un análisis de riesgos que deben ser tomados en cuenta para determinar el programa anual de auditorías, se debe promover la mejora constante en los procesos y la adopción de códigos

de ética para evitar el conflicto de interés, las auditorías deben integrar indicadores de desempeño financiero y de impacto. El atributo **Procedimientos,** señala que los integrantes del SNF deben desempeñar sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidad institucional similar, así como definir las estrategias, metodologías, políticas y directrices para la planeación, programación y seguimiento de las actividades propias de la auditoría gubernamental. El SNF debe favorecer la participación de la sociedad civil y su empoderamiento mediante la elección de un consejo de administración ciudadano, el uso intensivo de las nuevas tecnologías de la comunicación e información es básico, además de la articulación y armonización de los diversos componentes del sistema, la cual es esencial para combatir la corrupción. El atributo **Normatividad,** se requiere promover la creación y consecuente aprobación de una Ley General, la cual debe abonar a la solución de la desarticulación de sus funciones, un elemento fundamental señalado por los investigadores es que las instituciones de fiscalización se han convertido en instituciones decorativas al inhibir sus atribuciones por instrucciones políticas y también se autolimitan para evitar la confrontación con el poder ejecutivo, el mejor ejemplo se da en el ámbito municipal, ya que las auditorías municipales carecen prácticamente de autonomía. En síntesis, se requiere la aprobación de una ley general y de la legislación secundaria que tome en cuenta los hallazgos e información que se han presentado en este trabajo. El atributo **Integración/Coordinación,** los integrantes del SNF deben relacionarse de manera coordinada con base en ese conjunto de mecanismos interinstitucionales, tomadas de consensos entre los integrantes, sujetándose a valores éticos, promoviendo un ambiente de asistencia técnica, apoyo institucional y coordinación entre los miembros, la base de la coordinación es que las decisiones deben ser tomadas de manera conjunta, en una relación de colaboración que podríamos considerar como horizontal y en la que nadie está por

encima de los demás; es un sistema que demanda la participación de los involucrados y que debe crear interrelación y corresponsabilidad para solucionar las diferentes problemáticas y en el que se espera el desarrollo de una inteligencia de las organizaciones para que se vayan retroalimentando y dando solución de manera consensada a los retos y desafíos que se presenten a partir de su aprobación. En cuanto a la **Vinculación Estratégica de los Entes de Fiscalización,** se tiene que los expertos del grupo de la institución de fiscalización del ámbito federal consideran que la comunicación y el consenso político-operativo son elementos importantes para la coordinación, además de que los integrantes del SNF deben proporcionar la información que les sea requerida. Los investigadores señalan que, en primer lugar, se requiere realizar un diagnóstico de las capacidades institucionales y administrativas de cada uno de sus integrantes; a su entender se deben definir metodologías y procedimientos comunes en cuanto a la planeación, ejecución y reporte de auditorías, lo que no significa que tengan que ser idénticas. El intercambio de información es vital para la vinculación estratégica entre los integrantes del SNF; es pertinente analizar el impacto que hasta ahora han tenido las instituciones de fiscalización.

- Analizar y determinar las características que deben tener las entidades y órganos de fiscalización para que se puedan coordinar de acuerdo con los atributos identificados.
    - Ética pública al interior y exterior de la organización
    - Cultura preventiva, objetiva, prospectiva, de análisis de riesgos, combatiendo en medida de lo posible la impunidad y la corrupción
    - El involucramiento de la sociedad civil en los procesos y actividades
    - Capacidad técnica sólida que provoque sinergias positivas

REFERENCIAS

- Abreu, J. L. (2012). Constructos, Variables, Dimensiones, Indicadores & Congruencia (Constructs, Variables, Dimensions, Indicators & Consistency). *Daena: International Journal of Good Conscience*, *7*(3), 123-130.

- Ackerman, J. M. (2009). *La autonomía constitucional de la Auditoría Superior de la Federación* (No. 524). Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

- Ackerman, J.M. (2007). Hacia un sistema nacional de transparencia, fiscalización y rendición de cuentas. En J.L. Calva (Ed.), *Finanzas públicas para el desarrollo* (pp. 241-250). México: Miguel Ángel Porrúa.

- Ackerman, J. M. (2006). *Estructura Institucional para la Rendición de Cuentas: Lecciones Internacionales y Reformas Futuras*. Auditoría Superior de la Federación, México.

- Ackerman, J. (2004). Co-governance for accountability: beyond "exit" and "voice". *World Development*, *32*(3), 447-463.

- ANAO (2015). *The Australian National Audit Office*. Retrieved from Commonwealth of Australia 2015. Recuperado de URL: http://www.anao.gov.au/

- ANAO (2011- 2012). *Anual Report.* Camberra: Australian National Audit Office.

- Arantes, R. B., y Teixeira, M. A. C. (2014). A imagem dos tribunais de contas subnacionais. *Revista do Serviço Público*, *56*(1), 57-83.

- Arellano (2012). *¿Podemos reducir la corrupción en México? Límites y posibilidades de los instrumentos a nuestro alcance*. Centro de Investigación y Docencia Económicas, México.

- Arias Rodríguez, A. (2000). Auditoría Interna del Sector Público: las diez mejores prácticas internacionales. *Partida Doble, 10*(111), 44-71.

- Arredondo, O. (2013 28 Noviembre). El Sistema Nacional de Fiscalización: más allá de las promesas. *Animal Político*. Recuperado de URL: http://www.animalpolitico.com/blogueros-res-publica/2013/11/28/el-sistema-nacional-de-fiscalizacion-mas-alla-de-las-promesas/#axzz2rRxQdFmP

- Arnold, M. (1998). Introducción a los conceptos básicos de la Teoría General de Sistemas. *Cinta de Moebio. Revista de Epistemología de Ciencias Sociales*, (3).

- Auditoría Superior de la Federación (2013). *Bases Generales de Coordinación para promover el desarrollo del Sistema Nacional de Fiscalización*. Recuperada el 26 de noviembre de 2013 desde URL: http://www.asf.gob.mx/Section/117_Sistema_Nacional_de_Fiscalizacion

- Auditoría Superior de la Federación (2009). Á*reas de Opacidad y Riesgo en el Estado Federal Mexicano. Oportunidades de Mejora*. Recuperada el 02 de noviembre de 2014 desde URL: http://www.asf.gob.mx/pags/Publi_Recientes/areas_opacidad_libro.pdf

- Auditoría Superior de la Federación (2004). 1824-2004. 180 años de rendición de cuentas y fiscalización superior en México. México.

- Babbie, E., y Martínez, J. F. J. D. (2000). *Fundamentos de la investigación social*. México: Thomson.

- Baena, G., y Montero, S. (2013). Tesis en 30 días. *Editores Mexicanos Unidos, sexta reimpresión*.

- Bases Generales de Coordinación para Promover el Desarrollo del Sistema Nacional de Fiscalización, (23 de octubre 2012). Disponible en URL: www.snf.org.mx/

- Becerra, R. y Cejudo, G. (2004). La fragmentación conceptual de la rendición de cuentas en México. En S. López, M. Merino y L. Morales (Ed.), *Hacia una política de rendición de cuentas en México* (pp. 23-34). México: Editorial Color.

- Bertalanffy, L.V. (2006). *Teoría general de los sistemas: Fundamentos, desarrollo, aplicaciones,* trad. de Juan Almela 2ª Ed., México: Fondo de Cultura Económica.

- Betacur, S., (2012). Enfermera Docente Departamento de Salud Pública. Facultad de Ciencias para la Salud. Universidad de Caldas. www.promocionsalud.ucaldas.edu.co/downloads/Revista%205_4.pdf

- Bolaños, J. (2010). Bases conceptuales de la rendición de cuentas y el rol de las entidades de fiscalización superior. *Revista Nacional de Administración,* 1 (1): 109-138 Enero-Junio.

- Bravo, T. (2009). La vigilancia federal de los recursos públicos. El trabajo legislativo sobre la fiscalización superior 1999-2009. En A. Figueroa (Coord.), B*uenas, malas o raras. Las leyes mexicanas de fiscalización superior (2000-2009),* (pp. 13-26). Auditoria Superior de la Federación: México.

- Briones, G., (1996). Metodología de la investigación, Constructos, Variables e Hipótesis. Módulo de Investigación Social. ICFES.

- Bugarin, P. G. D. (2013). REVISTA do TCU. *Revista do Tribunal de Contas da União Brasil ano*, *45* (128).

- Casar, M. Marvan, I y Puente, K. (2010). "La rendición de cuentas y el poder legislativo" en Merino, M., López, S. y Cejudo, G. *La estructura de la rendición de cuentas en México,* México, UNAM-IIJ.

- Castro, F. R. X. D. M. (2003). Castro. O novo tribunal de contas–visão sistêmica das leis orgânicas dos tribunais de contas dos estados e municípios do Brasil. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, *46*(1), 127-166.

- Cattarelli , C. (2012). *Transparencia fiscal, rendición de cuentas y riesgo fiscal.* International Monetary Fund.

- Cazau, P. (2006). Introducción a la Investigación en Ciencias Sociales. Tercera Edición. Buenos Aires, Marzo 2006. Módulo 404 Red de Psicología online – www.galeon.com/pcazau

- Cejudo, G., y Ríos, A. (2010). La rendición de cuentas del gobierno municipal. Merino, M., López S. y Cejudo G. (coord.), *La estructura de la rendición de cuentas en México. Instituto de Investigaciones Jurídicas*, 87-114.

- Cejudo, G. M. (2009). La Construcción De Un Nuevo Régimen De Rendición De Cuentas En Las Entidades Federativas (The Construction of a New Accountability System in Federal States). *Serie: Cultura de la rendición de cuentas*, (12).

- Cicco, A. J. (2007). Tribunal de Contas da União e a Natureza Jurídica de suas decisões. *Revista Jurídica, Brasília*, *9*(84), 171-194.

- Consejo de Transparencia-Banco Mundial, (2012). Buenas prácticas en archivos institucionales de Organismos del Estado. Recuperado desde: http://www.educatransparencia.cl/sites/default/files/buenas_practicas.pdf

- Constituição da República Federativa do Brasil, (2012). Recuperado el 22 de abril de 2015 desde URL: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/15261/constituicao_federal_35ed.pdf?sequence=9

- Contreras, (2015). La fiscalización superior y su impacto en las finanzas públicas. En *Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas*. Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia, México.

- CVASF-UEC, (2014). *"Datos básicos del Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012".* Recuperado el 17 de junio de 2014, desde URL: www.diputados.gob.mx/UEC

- De Abreu, E., Moreira, L., y Vieira, M. M. F. (2003). Estruturas de Poder e Instituições como determinantes da efetivida de do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.

- De Araújo, F., Martins, T. C. P. M., y Ckagnazaroff, I. B. (2014). Redes organizacionais no contexto da governança pública: a experiência dos Tribunais de Contas do Brasil com o grupo de planejamento organizacional.*Revista do Serviço Público*, *64*(2), 249-271.

- Delmer, D. (2011). Combinación de los funcionarios públicos electos y no electos en la formación de una política democrática: fundamentos de rendición de cuentas y responsabilidad. In J. Sosa, *Transparencia y rendición de cuentas*.

- Department for International Development, (2004). *Characteristics of different external audit systems.* Policy Division Info Series, London: England.

- Dye, K.M. y Stapenhurst, R. (2000). *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*, in R. Williams y A. Doig, Controlling Corruption, Cheltenham Northampton, MA.

- EURORAI, (2007). *Las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa.* Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público, Valencia, España.

- Figueroa, A. (2009a). Lecciones aprendidas y oportunidades perdidas. En A. Figueroa (Coord.), *Buenas, malas o raras. Las leyes mexicanas de fiscalización superior (2000-2009),* (pp. 145-149). Auditoria Superior de la Federación: México.

- Figueroa (2009b). Aciertos y yerros de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación. En A. Figueroa (Coord.), B*uenas, malas o raras. Las leyes mexicanas de fiscalización superior (2000-2009)*, (pp. 29-44). Auditoria Superior de la Federación: México.

- Figueroa, A. (2008a). *Evaluación 2008 de las leyes mexicanas de fiscalización superior*. Publicaciones Técnicas. Auditoria Superior de la Federación. México.

- Figueroa, A. (2008b). *Oversight and Accountability: A Study on the Superior Audit Office of Mexico from an International Perspective*. Auditoría Superior de la Federación: México.

- Figueroa, A. y Kloster, F. (2007). Tribunal Federal de Cuentas de Alemania. En A. Figueroa (Coord.), *La Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior,* (pp. 49-70). México: Color.

- Fuentes, B. (2013a). Democracia y Fiscalización: Modelos y Aportaciones". *Revista Técnica sobre Rendición de Cuentas y Fiscalización Superior*, número 5. México.

- Fuentes, B. (2013b). Cuarta Reunión del Sistema Nacional de Fiscalización Parte 1. [Video]. Programa pesos y contrapesos de la Auditoría Superior de la Federación, México, D.F. Recuperada desde URL: http://www.asf.gob.mx/Publication/75_Programa_de_TV

- García-Máynez, E. (1990). *Introducción al estudio del derecho*. México, Porrúa, 984.

- García, N. (2009). Los poderes estatutarios en los gobiernos divididos y unificados: análisis de la pluralidad política y la fiscalización superior en los estados de México, 1999-2005.

- GAO, (2015). *Government Accountability Office*. Recuperado desde URL: http://www.gao.gov/about/index.html

- GAO, (2010). *Government Accountability Office*. Recuperado desde URL: http://www.gao.gov/about/gao_at_a_glance_2010_spanish.pdf

- GAO, (2004-2009). *Strategic Plan.* Washington: Government Accountability Office.

- G. Jayme, F. (2002). A competência jurisdiccional dos tribunais de contas do Brasil. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, *você está na Edição n. 4*.

- Gómez, G. (1997). *Sistemas administrativos: análisis y diseño.* México: McGraw Hill.

- Gould, B., G. (1997). Vinculación Universidad-Sector productivo, una reflexión sobre la planeación y operación de programas de vinculación. México: ANUIES.

- Guajardo, G. (2013). "La Autonomía y las Facultades de Sanción de las Entidades de Fiscalización Superior en México en la efectividad del combate a la corrupción". Tesis de Doctorado, Universidad Complutense de Madrid, España.

- Guajardo, G. (2011). La Fiscalización Superior en México: una propuesta en el contexto de la gobernanza. *GIGAPP Estudios/Working Papers*. Grupo de Investigación en Gobierno, Administración y Políticas Públicas. Instituto Universitario de Investigación Ortega y Gasset. Madrid.

- Hernández-Sampieri, Fernández, B. (2005). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill.

- IMCO (2010). *La Caja Negra del Gasto Público*. Instituto Mexicano de la Competitividad, México.

- INDETEC (2004). Documentos de Trabajo del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, propuesta ejecutiva. Recuperado el 15 de enero de 2014, desde URL: http://www.indetec.gob.mx/cnh/ProEjecutivas/mesa7/Resumen.pdf

- Índice de Percepción de la Corrupción, (2014). Información en línea: http://www.datosmacro.com/estado/indice-percepcion-corrupcion

- INTOSAI. (2008). La gerencia de proyectos en el sector público. *Revista Internacional de Auditoria Gubernamental, 35* (4), 10-12.

- JCPAA. (2010). *Report 419: Inquiry into the Auditor-General Act 1997.* Canberra: Joint Committee of Public Accounts and Audit.

- Khan, M. A. (2006). Role of audit in fighting corruption. In *Comunicação apresentada na Conferência: Ethics, Integrity, and Accountability. In the Public Sector: Re-building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Convention against Corruption: Russia*.

- Kendall, K., y Kendall, J. (2002). *Análisis y diseño de sistemas*. Prentice-Hall, Hispanoamericana.

- Kronbauer, C. A., Krüger, G. P., Ott, E., y Nascimento, C. J. (2011). Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de contabilidade e organizações*, *5*(12), 48-71.

- Lei de Responsabilidade Fiscale (2005). Recuperado el 12 de mayo de 2015 desde URL: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70313/738485.pdf?sequence=2

- Ley de Ciencia y Tecnología (2013). *Diario Oficial de la Federación*. México. Recuperado el 1 de febrero de 2014 desde URL: ttp://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/242.pdf

- Ley de Coordinación Fiscal, (2013). *Diario Oficial de la Federación*. México. Recuperado el 23 de enero de 2014 desde URL: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31.pdf

- Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, (2009). *Diario Oficial de la Federación*. México. Recuperado el 30 de diciembre de 2013 desde URL: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRCF.pdf

- Ley Orgánica del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, (2012). *Diario Oficial de la Federación*. México. Recuperado el 02 de febrero de 2014 desde URL:

http://normatecainterna.sep.gob.mx/work/models/normateca/Resource/222/3/images/ley_organica_consejo_nacional_ciencia_tecnologia.pdf

- Ley del Sistema de Información Nacional Estadística y Geográfica, (2008). *Diario Oficial de la Federación*. México. Recuperado el 27 de enero de 2014 desde URL: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lsnieg.htm

- Ley General del Sistema Nacional de Seguridad Pública (2009). *Diario Oficial de la Federación*. México. Recuperado el 26 de enero de 2014 desde URL: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGSNSP.pdf

- Lijphart, A. (1971). Comparative politics and the comparative method. *American political science review, 65*(03), 682-693.

- López, S., Merino, M. y Morales, L. (2004). *Hacia una política de rendición de cuentas en México*. México: Editorial Color.

- Luhmann, N. (2002). *Introducción a la Teoría de Sistemas*. Anthropos, Barcelona.

- Luhmann, N. (1998). *Sistemas Sociales: Lineamientos para una Teoría General*. México, Anthropos.

- Luiz-Abrucio, F. (2005). A Coordenação Federativa no Brasil: a experiência do período FHC. *Revista de Sociologia e Política, 24* (24), 41-67.

- Manjarrez, J. (2008). La Auditoría Superior de la Federación y la rendición de cuentas en México. En C. Figueroa (Coord.), *Oversight and Accountability: A Study on the Superior Audit Office of Mexico from an International Perspective* (pp. 29-41). Auditoría Superior de la Federación: México.

- Manjarrez, J. (2007). Fortalecimiento institucional de la rendición de cuentas y la fiscalización superior en México. En J.L. Calva (Ed.), *Finanzas públicas para el desarrollo* (pp. 251-262). México: Miguel Ángel Porrúa.

- Manjarrez, J. (2001). *La construcción democrática de la rendición de cuentas y la fiscalización en la administración pública de México: 1997-2001*, UNAM, México.

- Mazzon, J. A., y Nogueira, R. (2002). Projeto de prestação de serviço especializado para realização de pesquisa e proposição de iniciativas para adequada implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pelos tribunais de contas estaduais e municipais. *Relatório de pesquisa. FIA-USP*.

- Melinkoff, R. (1990). Los procedimientos administrativos. *Caracas: Panapo*.

- Michel, R. (2009). *Transición y modernización de la Fiscalización Superior en México. Hacia un nuevo modelo que asegure la calidad del gasto público e impulse el desarrollo económico con equidad*. México.

- Mintzberg, H. (1988). *La estructuración de las organizaciones*. Ariel.

- Moon, J., y Sharman, C. (2003). *Australian Plitcs and Government: The commonwealth, the states and the territories.* Cambridge: Cambridge University Press.

- Mora y Araujo, (1971). Medición y construcción de índices. Buenos Aires: Nueva Visión.

- Morales, T. (2009). Entidades de Fiscalización Superior en México: Retos para su creación, desarrollo y consolidación. *Hitos de Ciencias Económico Administrativas* 15 (42): 59-72, México

- Moreno, E. (2006). *Ámbito Competencial de la Fiscalización del Ramo General 33 Fondo de Aportaciones Federales*. Sexto Certamen Nacional sobre Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas, Auditoría Superior de la Federación, México.

- Nexos. (2014, Febrero). *Las demasiadas autonomías*. Recuperado desde: http://www.nexos.com.mx/?p=18380

- Oliveira da Silva, C. D. (2005). Lei orgânica nacional dos tribunais de contas: instrumento de aprimoramento das instituições brasileiras de controle externo. *Fórum Administrativo–Direito Público–FA. ano, 5*, 4962-4970.

- Organisation for Economic Cooperation and Development, (2009). OECD *Review of Budgeting in Mexico. OECD publishing*, Volume 2009 Supplement 1 pp. 1-159.

- Organisation for Economic Cooperation and Development, (1996). *Performance Auditing and the Modernisation of Government*. *OECD publishing*, Paris: France.

- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (1977). *Declaración de Lima*. Perú.

- Pereira, J. M. (2008). Reforma do Estado e controle da corrupção no Brasil. *Revista de Administração Mackenzie*, *4*(1).

- Portal, J.M. (2013). *Autonomía Constitucional de la ASF*. Red por la Rendición de Cuentas-CIDE, México.

- Ríos, A. y Romero, J. (2011). "La fragmentación institucional de la rendición de cuentas" en Merino, Mauricio; López, Sergio y Morales, Lourdes. *Hacia una política de rendición de cuentas en México*, México, CIDE-RRC.

- Ríos, A. y Cejudo, G. (2009). *La rendición de cuentas de los gobiernos estatales en México*. Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE).

- Ríos, A. y Pardinas, J. (2008). Hacia la reforma constitucional: Las entidades de fiscalización superior en México. no. 218 *Documentos de Trabajo del CIDE*. México, D.F.

- Ríos, A. (2007). Oficina de rendición de cuentas del Gobierno de Estados Unidos de América. En A. Figueroa (Coord.), *la Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior* (pp. 143-164). México: Color.

- Rita Loureiro, M., Teixeira, M.A.C. y Moraes, T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. *rap—rio de Janeiro*, *43*(4), 739-72

- Rivas, L.A. (2014). Modelo federal para la transparencia y rendición de cuentas en México. En *Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas*. Unidad de Evaluación y Control de la ASF. México.

- Rivas, L. A., y Ocampo, B. L. (2010). Estructuras de organización y competencias de los órganos de fiscalización en países desarrollados y su comparación con el caso de México. *Universidad & Empresa*, *8*(11), 33-61.

- Rojas, R. (2002). Formación de Investigadores. Conferencia Magistral. México: UVM.

- Sánchez , L. (2005). *El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos.* Madrid: Agencia Española de cooperación internacional para el desarrollo.

- Schedler, (2008). ¿Qué es la rendición de cuentas?. *Cuadernos de Transparencia*, 3.

- SHCP, (2014). Presupuesto basado en Resultados (Metodología de Marco Lógico). Recuperado desde: http://pbr.planeacion.unam.mx/

- Speck, B. W. (2000). *Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil* (No. 21). Konrad Adenauer Stiftung.

- Suárez, V. (2014). Revisión de prácticas metodológicas en investigación sobre Administración Pública: una aproximación exploratoria. En *Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas*. Unidad de Evaluación y Control de la ASF. México.

- Teschner, (2001). La Fiscalización Pública en la República Federal de Alemania. La Relación entre el Tribunal Federal de Cuentas y los Tribunales de Cuentas de los *Länder* (Estados Federados). *Revista Española de Control Externo, Vol. III. Enero 2001, n°. 7* (pp. 49-67).

- Transparency International, (2013). *Corruption Perceptions Index: Corruption around the world in 2013*. Germany: Press Transparency. Recuperado el 07 de enero 2014 desde URL: http://www.transparency.org/whatwedo/pub/cpi_2013

- Ugalde, (2014). La negociación política del presupuesto en México 1997-2012. El impacto sobre la composición y ejecución del gasto público. Integralia. SITESA, México.

- Ugalde, L. C. (2002a). *Rendición de cuentas y democracia: el caso de México* (Vol. 21). Instituto Federal Electoral.

- Ugalde, L. C. (2002b). *La rendición de cuentas en los gobiernos estatales y municipales*. Cámara de Diputados, LVIII Legislatura, Comisión de Vigilancia.

- Unidad de Evaluación y Control (2015). *Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas.* Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la ASF. México.

- Unidad de Evaluación y Control (2005a). *Fiscalización Superior Comparada. Una aproximación a los modelos de fiscalización en el mundo*. Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, México.

- Unidad de Evaluación y Control (2005b). *Oficina de Fiscalización Superior del Gobierno de los Estados Unidos (GAO). Sirviendo al Congreso y a la Nación Plan Estratégico 2004-2009*. Rodríguez y Asociados Marketing Global S.A. de C.V, México.

- Uhr, John. (1998). *Deliberative democracy in Australia: the changing place of Parliament.* Cambridge-New York: Cambridge University Press.

- Villanueva, D. (2014). Rendición de cuentas y gobiernos locales: retos y perspectivas. En Fiscalización, Transparencia y Rendición de Cuentas. Unidad de Evaluación y Control de la ASF. México.

- World Bank, (2002). Features and functions of Audit Supreme Institutions. *Quality and Knowledge Financial Management* no. 208, june, recuperado de URL: http://www.worldbank.org/afr/findings

ANEXOS

El orden en que se presentan los cuestionarios en extenso corresponde a su periodo de recuperación, el cuestionario identificado con la letra (A), fue el primero que se recibió y en ese orden sucesivo se enlistaron:

A. Respuestas en extenso del Mtro. Benjamín Fuentes Castro (Secretario Técnico del Auditor Superior de la Federación):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

Es el conjunto de mecanismos interinstitucionales de coordinación entre los órganos responsables de las tareas de auditoría gubernamental en los distintos órdenes de gobierno, con el objetivo de maximizar la cobertura y el impacto de la fiscalización en todo el país, con base en una visión estratégica, la aplicación de estándares profesionales similares, la creación de capacidades y el intercambio efectivo de información, sin incurrir en duplicidades u omisiones.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

Podemos distinguir seis propiedades del Sistema, que son: transparencia, oportunidad, imparcialidad, rigor técnico, integralidad y confiabilidad.

Respecto a la transparencia, se requiere que los integrantes del Sistema definan mecanismos de interacción y metodologías que sean del conocimiento de todas las partes involucradas en los procesos de revisión; asimismo, se deberá procurar que toda aquella información resultante de los procesos de fiscalización que sea de naturaleza pública, sea dada a conocer a la sociedad.

Adicionalmente, es indispensable que el intercambio de información entre los miembros del SNF fluya de manera expedita, puesto que ésta puede constituir un importante insumo para los trabajos de otras instancias de revisión o complementar las investigaciones que se estén llevando a cabo.

La oportunidad se refiere a que los resultados de la fiscalización deben convertirse, realmente, en elementos de juicio para la toma de decisiones como las relativas a la determinación del presupuesto, respecto a la conveniencia de mantener vigente o no determinado programa o política gubernamental, o que los responsables de las entidades públicas cuenten con los elementos suficientes para enfrentar los riesgos que se presentan en la consecución de los objetivos institucionales a través del control interno.

El aspecto de la imparcialidad es la base de la credibilidad de los resultados de la fiscalización; el diseño de las acciones del SNF debe garantizar al ente auditado que contará

con los debidos tiempos y oportunidades procesales para las aclaraciones a que haya lugar, con el fin de que el Sistema no sea percibido como un instrumento represivo o amenazante, sino como un factor que permitirá hacer un diagnóstico multidimensional y multidisciplinario para tomar acciones correctivas oportunas.

Evidentemente, el rigor técnico debe ser la divisa de los trabajos del SNF; la búsqueda de un marco conceptual común, el empleo de las mejores prácticas, la promoción de reformas a los marcos legales correspondientes, la sistematización de las acciones a llevarse a cabo y la importancia que se le ha asignado a las labores de capacitación entre los integrantes del Sistema deben garantizar el más alto nivel de desempeño en la labor de la comunidad auditora gubernamental.

Sobre la integralidad, cabe mencionar que es una de las columnas centrales del Sistema; se debe buscar que a través de este esfuerzo común se ofrezca una visión lo más completa posible de la gestión pública, balanceando las aportaciones que proporciona el control externo y la información de los órganos internos de control, de tal modo que los resultados obtenidos a través de la revisión aporten una explicación objetiva y basada en evidencias respecto a determinados fenómenos administrativos, o acerca de áreas específicas que requieran de una atención más profunda.

Finalmente, la confiabilidad se refiere a que los resultados obtenidos a través de los mecanismos definidos en el SNF puedan ser asumidos como carentes de cualquier sesgo o interpretación subjetiva por parte de los órganos encargados de las revisiones correspondientes.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

Todos los órganos de fiscalización del país, incluyendo los tres órdenes de gobierno, en el ámbito federal y estatal.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

Desde mi perspectiva hay tres elementos:

1) Mayor cobertura de la fiscalización a nivel nacional desde una perspectiva estratégica.
2) Mayores incentivos para que los órganos de fiscalización prediquen con el ejemplo e implementen prácticas de transparencia y rendición de cuentas al interior de sus instituciones.

3) Reducir las diferencias en capacidades institucionales y técnicas existentes entre los órganos de auditoría gubernamental del país.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

Una plataforma virtual donde se incorpore la información de todos los órganos de auditoría gubernamental en el país.

Además, los Grupos de Trabajo en los que se estructura el Sistema Nacional de Fiscalización (SNF), presentarán informes cada año al Comité Rector o cada vez que les sean requeridos, y el referido Comité, durante las reuniones plenarias anuales, informará a los miembros del SNF de los avances alcanzados y sus perspectivas.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

El compromiso asumido por las instituciones que integran el Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) permite que las mismas puedan aplicar buenas prácticas en materia de independencia y autonomía; entre ellas, existen herramientas factibles de ser adoptadas al contexto de la fiscalización en México, para que las entidades se autoevalúen y conozcan los riesgos o factores que pueden atentar contra su autonomía, y con ello fortalecer aquellas áreas que se encuentran más vulnerables en la institución, aplicando sistemas de control integrales que consecuentemente permiten disminuir los riesgos.

Asimismo, uno de los objetivos del SNF es que las entidades miembros apliquen normas internacionales de auditoría, con las cuales podrán adoptar principios de independencia y autonomía.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

El Sistema Nacional de Fiscalización está estructurado por un órgano supremo, denominado Comité Rector, el cual coordina a los cinco grupos de trabajo que integran el SNF.

El Comité Rector está conformado por la Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública, quienes ocupan la presidencia de manera conjunta, y siete miembros rotatorios, renovables cada dos años, electos por consenso entre la Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública.

Para la realización de las actividades del Sistema Nacional de Fiscalización, sus miembros integran Grupos de Trabajo, actualmente son cinco, a saber:

- Grupo de Trabajo sobre Normas Profesionales.
- Grupo de Trabajo Jurídico Consultivo.
- Grupo de Trabajo sobre Control Interno.
- Grupo de Trabajo sobre Contabilidad Gubernamental.
- Grupo de Trabajo sobre Participación Social en la Vigilancia del Gasto Público.

Cada uno de los Grupos de Trabajo está conformado por un representante de la Auditoría Superior de la Federación, un representante de la Secretaría de la Función Pública y cinco miembros rotatorios, nombrados por el Comité Rector cada dos años, pertenecientes a la Comisión Permanente de Contralores Estados-Federación (CPCE-F) y a la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, A.C. (ASOFIS).

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

Los mecanismos para medir el desempeño del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) deberán ser señalados en la Ley General que establezca las bases de coordinación del Sistema Nacional Anticorrupción (SNA), considerando el reconocimiento legal del SNF, como subsistema consolidado y autónomo, pero funcionando como eje central y pilar fundamental del SNA.

Actualmente, los integrantes del SNF deben rendir cuentas de las actividades llevadas a cabo en los grupos de trabajo, al Comité Rector, quien durante la reunión plenaria que se lleva a cabo de manera anual, informa sobre los resultados, los avances alcanzados, así como de sus perspectivas.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

La adopción de las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) en las que se señalan los elementos básicos para que los organismos auditores establezcan y mantengan un sistema de control de calidad, así como los principios que deben de seguir los miembros en la realización de las auditorías, permitiendo a los integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) mejorar la calidad de sus labores y contar con un marco de referencia para la implementación de buenas prácticas nacionales e internacionales, así como marcos técnicos idóneos, a fin de generar condiciones para un mayor alcance y eficacia en las labores de auditoría.

Por otro lado, se considera que los integrantes realicen un análisis de los riesgos que deben ser tomados en cuenta para la determinación del programa anual de auditorías del SNF, así como los considerados para la definición de los planes anuales de auditoría individuales en el marco del SNF, lo que permitirá evitar duplicidades en la realización de auditorías y se enfoquen en aquellas que sean de carácter prioritario.

10. ¿Existen precedentes o buenas prácticas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

Sí, desde la formación del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) se consideró conveniente la adopción de normas que permitan su homologación con las mejores prácticas internacionales, toda vez que puede aprenderse de la experiencia en otras latitudes, para reforzar las propiedades deseadas de la auditoría gubernamental, a saber: transparencia, oportunidad, imparcialidad, rigor técnico, integralidad y confiabilidad.

Así, en 2011, las instancias miembros del SNF acordaron crear un marco de *Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF)*, desarrollado a partir de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), ya emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), como principal organismo emisor de normas para la auditoría del sector público.

Las normas profesionales son el conjunto de disposiciones que determinan los principios de actuación que rigen a los organismos auditores, los prerrequisitos para su correcto funcionamiento, los principios de auditoría fundamentales, las directrices de revisión y los criterios de conducta de sus integrantes.

Su adopción es necesaria para garantizar que el desempeño y producto de los organismos auditores sean consistentes, de alta calidad y conforme a las mejores prácticas. En este sentido, es importante el trabajo de los organismos internacionales fijadores de normas, cuya labor garantiza la aplicabilidad y revisión periódica de los criterios de auditoría, asegurando que no sean modificados arbitrariamente.

Por lo anterior, los miembros del SNF acordaron la adopción y adecuación de las normas en los niveles 1, 2 y 3 del marco normativo de la INTOSAI, relativos a los principios fundamentales para una entidad de fiscalización superior, requisitos previos para su adecuado funcionamiento, y valores y principios éticos con los cuales debe conducirse el personal de estas entidades.

Las normas en el nivel IV —Directrices de Auditoría— son directrices específicas y operaciones de auditoría, cuya adopción se realizará en el largo plazo; considerando que cada organismo auditor será responsable de elegir las directrices que más convengan de acuerdo a sus mandatos e intereses y programas de auditoría.

Adicionalmente, se considera como buena práctica, la experiencia de la Oficina de Fiscalización Superior del Gobierno de los Estados Unidos (GAO), misma que ha promovido el *single audit act*, mecanismo de rendición de cuentas que adopta el concepto de "auditoría única" para ayudar a satisfacer las necesidades de las agencias federales de supervisión, de una manera estructurada y uniforme, para que las auditorías se lleven a cabo de conformidad

con las normas y requisitos profesionales, y así disminuir costos en la realización de auditorías.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

Las instituciones que conforman el Sistema Nacional de Fiscalización (SNF), se comprometen a cumplir con los objetivos planteados en las *"Bases Operativas para el Funcionamiento del SNF"* que a continuación se describen, sin dejar de acatar su mandato y desempeñarse conforme a la normativa que a cada institución le aplica.

Objetivos del Sistema Nacional de Fiscalización:

- Propiciar un ambiente de coordinación entre todos los integrantes del SNF.
- Generar las condiciones para que los integrantes del SNF desempeñen sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares.
- Establecer, revisar y actualizar las normas profesionales de auditoría gubernamental basadas en las normas internacionales de fiscalización superior de la INTOSAI.
- Definir las estrategias, metodologías, políticas y directrices, para la planeación, programación y seguimiento de actividades propias de la auditoría gubernamental.
- Promover la evaluación de los sistemas de control interno, así como la implementación de las mejores prácticas en la materia.
- Determinar los mecanismos de creación de capacidades, intercambio de información y generación de conocimiento en materia de auditoría gubernamental entre sus integrantes.
- Impulsar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las disposiciones en materia de transparencia y acceso a la información pública, así como las de disciplina financiera.
- Impulsar el funcionamiento efectivo de la participación social en la gestión, seguimiento y vigilancia de los recursos federales transferidos.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

- Los organismos auditores en los tres órdenes de gobierno presentan desafíos relevantes al identificarse la falta de homologación de los programas, normas y procedimientos de auditoría gubernamental al nivel nacional, así como brechas de coordinación entre la auditoría interna y la fiscalización superior.
- Adicionalmente, y considerando la reciente aprobación de los cambios constitucionales que dan origen al Sistema Nacional Anticorrupción, como la instancia de coordinación entre las autoridades de todos los órdenes de gobierno

competentes en la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción, así como en la fiscalización y control de los recursos públicos, se hace necesario el diseño y aprobación de la Ley general que le de reconocimiento al Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) como el subsistema consolidado que integra a aquellas entidades que coadyuvan a la rendición de cuentas como vigilantes de los procesos de control y fiscalización en los diferentes órdenes de gobierno, y que demandará reformas y modificaciones en las legislaciones de cada una de estas entidades.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

Como se mencionó anteriormente, es necesario la creación de una Ley General que de reconocimiento al Sistema Nacional de Fiscalización (SNF), para que en el marco del Sistema Nacional Anticorrupción se modifiquen las legislaciones que rigen a los integrantes del SNF, con el fin de homologar la normativa referente a la fiscalización.

Aunado a lo anterior, resulta indispensable que los entes auditores se familiaricen con las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) y realicen un análisis de las modificaciones estructurales y organizativas necesarias para su correcta adopción, considerando el compromiso de adoptar estas normas como parte de las labores cotidianas; además de continuar con la adaptación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés) de nivel IV, al contexto nacional del SNF; pues ante los retos que enfrenta la Administración Pública en México la profesionalización de la auditoría gubernamental resulta indispensable para poder ofrecer un alto grado de confiabilidad en los resultados y en el valor y beneficio que se ofrece a la sociedad.

14. ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

En el marco del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF), sus integrantes, responsables de las tareas de auditoría gubernamental en los distintos órdenes de gobierno, deben relacionarse de manera coordinada en este conjunto de mecanismos interinstitucionales.

Así, durante el periodo de diseño, deliberación y aprobación de la Ley General que establezca las bases de coordinación del Sistema Nacional Anticorrupción, los integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización están comprometidos a asumir las resoluciones y determinaciones emanadas del Comité Rector, en los términos de las "Bases de Coordinación para el Funcionamiento del SNF", así como a considerar el Marco Normativo del SNF, como el instrumento que encuadra la actuación de las distintas partes integrantes del SNF, en torno a principios o elementos de observación general. Todo ello sin violentar, de ninguna forma, los procesos, mandato o normativa de los organismos auditores integrantes del SNF.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Como etapa inicial, los integrantes del SNF deben apegarse a las "Bases Operativas para el Funcionamiento del Sistema Nacional de Fiscalización", posteriormente ante las reformas normativas que dan origen al Sistema Nacional Anticorrupción, los miembros deben ceñirse a la Ley General correspondiente, misma que regulará al Sistema Nacional de Fiscalización.

Asimismo, considerando que la práctica auditora, tanto interna como externa, puede encontrar en las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) importantes referencias para sistematizar su práctica, determinar áreas de oportunidad e incursionar en nuevas disciplinas y procesos de acuerdo con sus necesidades, pero también en función de sus capacidades, disponibilidad de recursos y desarrollo institucional, apegándose, en todo momento, a su mandato y al cumplimiento de sus respectivas misiones, se debe dar continuidad a la adopción de las referidas normas y a la adaptación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) de nivel IV, al contexto nacional del SNF.

Asimismo, el SNF ha impulsado el contar un marco integrado de control interno, el cual aporta herramientas para que los integrantes promuevan la consecución de sus objetivos institucionales, minimicen riesgos, reduzcan la probabilidad de ocurrencia de actos de corrupción y fraudes, consideren la integración de tecnologías y respalden un comportamiento íntegro y ético de su personal.

Lo anterior implica que el SNF trabaje en torno al desarrollo homologado de creación de habilidades, conocimientos y estructuras para incrementar la calidad profesional del personal auditor y en consecuencia se mejore los resultados de su labor fiscalizadora.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

La adopción de las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF), como marco de referencia profesional y de alta calidad en el ámbito de normas profesionales, para los integrantes del SNF.

Además, el compromiso de todos los miembros del SNF por asumir las resoluciones y determinaciones emanadas del Comité rector, en los términos de las "Bases Operativas para el Funcionamiento del Sistema Nacional de Fiscalización", firmadas por los integrantes, así como a colaborar directa o indirectamente en las labores de los grupos de trabajo y proporcionar la información que les sea requerida.

B. Respuestas en extenso del Contador Público Certificado. José Armando Plata Sandoval (Auditor Superior del Estado de Coahuila)

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

El Sistema Nacional de Fiscalización representa un esfuerzo de instituciones como la Secretaría de la Función Pública, la Auditoría Superior de la Federación y las Entidades de Fiscalización Superior Local, entre otras; para la reunión de los principios y las actividades tendientes a establecer una coordinación entre las distintos órganos gubernamentales encargados de la fiscalización en México, con la finalidad de trabajar bajo una misma visión profesional y determinados objetivos, mediante el intercambio de información relativa a criterios, técnicas y estándares, para garantizar que la revisión del ejercicio de los recursos públicos se haga ordenada e integralmente.

Esto se traduce en la homologación de criterios y procesos en materia de fiscalización, acotando la discrecionalidad y definiendo responsables de la labor del control gubernamental. En suma, representa una plataforma idónea para fomentar la fiscalización.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

Debe contar con un marco legal debidamente establecido, que determine cuál es el objeto del SNF, quiénes son los actores sujetos al mismo y cuáles serán las directrices o líneas de acción que se seguirán para su implementación. Además, resulta necesario crear normas comunes aplicables a la labor fiscalizadora, la constante capacitación o desarrollo de capacidades de los actores, el fomento de lazos que permitan el intercambio de información entre órganos de fiscalización para identificar áreas de mejora, buscar uniformar ordenamientos legales y normativos, mejorar principios de trasparencia y rendición de cuentas, así como combatir la corrupción.

El sistema está articulado desde una perspectiva sistémica, así como desde una conciencia de las facultades y recursos con que cuentan los órganos fiscalizadores para materializar dicha transición. Otra característica fundamental se encuadra en el conjunto de reformas para lograr la mejora gubernamental a través de la creación de un sistema anticorrupción, un sistema de transparencia y un sistema de responsabilidades.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

El SNF se ha diseñado para que participen todos los actores clave involucrados en el proceso de fiscalización. En este momento de consolidación del SNF, no es conveniente que en su seno se encontraran organizaciones no gubernamentales como asociaciones civiles, debido a diversos factores, como su financiamiento por parte de entes privados y públicos. Sin

embargo, en un mediano plazo dichos centros de investigación (*think tanks*), asociaciones de especialistas y demás grupos sociales pudieran integrarse en la estrategia para el análisis y evaluación de políticas y programas públicos.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

Es indispensable su establecimiento ya que ello permitirá que las entidades de fiscalización locales ejerzan su labor de manera uniformada, coordinada, bajo estándares de calidad similares y bajo profesionalismo, como se mencionó anteriormente; cumpliendo con los principios fundamentales de transparencia, rendición de cuentas y fiscalización superior actualmente reconocidos por la Constitución Mexicana.

En este momento se debe aprovechar la coyuntura política del país, en la cual diversas corrientes ideológicas se han enfocado al desarrollo de políticas nacionales de combate a la corrupción y el fortalecimiento de la transparencia.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

La realización de reuniones entre sus miembros de forma periódica, las cuales permitan exponer las experiencias en la labor fiscalizadora, a fin de identificar áreas comunes de mejora y brindar asistencia técnica y apoyo institucional. Asimismo, la colaboración de expertos de cada entidad será fundamental para mantener la constante comunicación para diversos proyectos, programas o necesidades que surjan en el desarrollo del SNF; así como el establecimiento de redes de comunicación que permitan compartir lo antes mencionado, de forma rápida y efectiva.

Además, debe existir responsabilidad de los integrantes para impulsar los compromisos y metas del SNF, ya que sin el compromiso de los órganos auditores, se puede perder la oportunidad para mejorar la gestión gubernamental.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

Como una institución apartidista integrante del Gobierno Federal, integrada por la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública, los Órganos Internos de Control de la Administración Pública Federal, las Entidades de Fiscalización Superior de las entidades federativas y las Secretarías de las Contralorías estatales; siendo necesario para su adecuado desarrollo la designación de un Comité encargado de liderar su implementación.

Actualmente se cuenta con una visión general de la integración de los órganos del sistema nacional de fiscalización que se enfocarán en atender los retos del control gubernamental, para lo cual será necesario que las decisiones de las instancias rectoras del sistema sean vinculantes para los demás integrantes.

7. Al recibir el cuestionario, se verificó la omisión de respuesta a la pregunta.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

Generando elementos de medición cualitativa y cuantitativa, como indicadores que permitan evaluar los objetivos propuestos para el Sistema Nacional de Fiscalización así como su desempeño, entre ellos:

- Propiciar un ambiente de coordinación entre todos los integrantes del SNF.
- Generar las condiciones para que los integrantes del SNF desempeñen sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares.
- Establecer, revisar y actualizar las normas profesionales de auditoría gubernamental basadas en las normas internacionales de fiscalización superior de la INTOSAI.
- Promover la evaluación de los sistemas de control interno, así como la implementación de las mejores prácticas en la materia.
- Determinar los mecanismos de creación de capacidades, intercambio de información y generación de conocimiento en materia de auditoría gubernamental entre sus integrantes.
- Impulsar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las disposiciones en materia de transparencia y acceso a la información pública, así como las de disciplina financiera.
- Impulsar el funcionamiento efectivo de la participación social en la gestión, seguimiento y vigilancia de los recursos federales transferidos.

El indicador más visible será la capacidad del auditor gubernamental para generar cambios a través de sus informes de auditoría y la promoción de acciones; la confianza en la entidad de fiscalización se basará en su independencia y objetividad al realizar sus labores de auditoría, pero debe ser refrendada la búsqueda de trascendencia de sus resultados.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

Para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad, se sugieren los siguientes cambios:

- Apegar al marco legal aplicable, las auditorías y la fiscalización, tanto a nivel federal, como a nivel local.
- Promover la constante capacitación de quienes se encargan de la labor fiscalizadora.

- Promover la colaboración entre las entidades de fiscalización en México.
- Identificar las mejores prácticas de fiscalización y control gubernamental.
- Promover mejoras constantes en los procesos.
- Adoptar códigos de ética y compromiso para evitar el conflicto de interés.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el referente mundial de la fiscalización gubernamental que reúne a los órganos de fiscalización externa nacionales y que realiza acciones para el fortalecimiento de esta labor; este órgano tiene contempladas metas estratégicas, entre ellas, la emisión de normas de auditoría.

Existen prácticas internacionales exitosas como han sido las *auditorías entre pares* y las *auditorías conjuntas o coordinadas*. En el primer caso, un órgano auditor puede ser revisado por otro con la misma capacidad técnica, detectando así las áreas de mejora del ente sujeto a revisión; en el segundo caso, se comparten las experiencias de dos instituciones para realizar un trabajo de atestiguamiento.

Las *auditorías entre pares* han sido implementadas entre entidades de fiscalización superior en forma exitosa y aún entre organismos internacionales; en tanto que las auditorías conjuntas se han presentado ante situaciones de relevancia de una región de países.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

Como funciones y competencias se encuentran vincular, articular y transparentar la gestión gubernamental y el uso de recursos públicos, generando las condiciones e incentivos para que se contribuya al fortalecimiento de la rendición de cuentas a nivel nacional.

Este sistema se integra por un Comité Rector, el cual es el órgano supremo del SNF, encargado de la vinculación con el Sistema Nacional Anticorrupción. Asimismo, coordina la fiscalización conjunta o paralela, y a los otros grupos de trabajo que integran el SNF:

1. Grupo de Trabajo sobre Normas Profesionales.
2. Grupo de Trabajo sobre Control Interno.
3. Grupo de Trabajo Jurídico Consultivo.
4. Grupo de Trabajo sobre Contabilidad Gubernamental.
5. Grupo de Trabajo sobre Participación Social en la Vigilancia del Gasto Público.

Entre las actividades relevantes del Comité Rector, se encuentran:

- Diseñar procedimientos para la eventual integración de un Programa Anual de Auditorías del SNF.

- Establecer e instrumentar el debido proceso para la formulación, actualización y aprobación de las Normas Profesionales de Auditoría del SNF.
- Actualizar periódicamente el análisis de los riesgos que enfrentan los órganos de auditoría en el país respecto a su funcionamiento interno.
- Consolidar la información a nivel nacional, respecto al análisis de los riesgos que deben ser tomados en cuenta para la determinación del programa anual de auditorías del Sistema, así como los considerados para la definición de los planes anuales de auditoría individuales de los integrantes del SNF.
- Promover políticas de integridad en el sector público nacional.
- Diseñar y, en su caso, desarrollar una Plataforma Virtual del SNF.
- Diseñar, coordinar e implementar estrategias de capacitación para los integrantes del SNF.
- Coordinar la realización de sondeos y encuestas sobre el impacto de la auditoría gubernamental.
- Realizar reuniones extraordinarias sobre asuntos coyunturales.
- Promover mecanismos de denuncias y de informantes.
- Coordinar los trabajos con los demás miembros del Sistema.
- Definir políticas para la incorporación de nuevos miembros del SNF.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

El marco normativo faculta a los entes públicos a realizar su labor de auditoría, a presentar sus informes y a promover responsabilidades administrativas. No obstante, en la práctica esto no se ha traducido en la aplicación de sanciones a los servidores públicos, debido a que los órganos responsables de aplicar las sanciones administrativas también son parte de los mismos entes públicos.

Las debilidades de los marcos legales en materia de responsabilidades a los servidores públicos representan verdaderos desafíos a la rendición de cuentas, lo anterior debido a los cortos plazos para investigar y sancionar, la falta de competencias o instrumentos de los órganos internos de control y la falta de mecanismos para integrar adecuadamente expedientes de responsabilidad. Por otro lado, no existe una ley general de control gubernamental que establezca las bases para la aplicación de un marco integrado de control interno, vinculatorio para los entes públicos.

La visión para los próximos años es crear una ley general en materia de responsabilidades administrativas que defina los conceptos, mecanismos y procedimientos para establecer sanciones a los servidores públicos.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

Garantizar su autonomía técnica, presupuestaria y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones; decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones; dotar de facultades a las instituciones fiscalizadoras para investigar y sancionar el incumplimiento de las disposiciones en la materia, y una mayor cobertura de la fiscalización de los recursos públicos.

En este sentido se podrán crear:

- Ley del Sistema Nacional Anticorrupción.
- Ley General de Responsabilidades.
- Ley del Sistema Nacional de Fiscalización.
- Ley o normativa en materia de control interno.

14. ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

Sujetándose a principios y valores éticos en el desempeño de las labores encomendadas y comunicar al resto de los miembros del Sistema, de una forma sencilla y clara. Asimismo, promoviendo un ambiente de asistencia técnica, apoyo institucional y coordinación entre los miembros.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Las vías de comunicación, entendidas como los enlaces institucionales para el intercambio de información y conocimientos, oportuna y efectivamente; para la mejor atención de los asuntos inherentes al SNF.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

Una participación proactiva de todos sus integrantes, en el contexto del sistema nacional de fiscalización; el compromiso y seguimiento al cumplimiento de los objetivos planteados inicialmente para el SNF en el fortalecimiento de la rendición de cuentas y la coordinación de trabajo efectiva en los diversos ámbitos.

El fortalecimiento del SNF permitirá fortalecer a los órganos auditores ante los vaivenes de la política, respecto a su independencia, la posibilidad de renovar su mandato y en su caso, realizar un trabajo adecuado. La cohesión de los integrantes del sistema fortalecerá a los órganos en su conjunto.

C. Respuestas en extenso del Lic. Víctor Manuel Andrade Martínez (Titular de la Unidad de Asuntos Jurídicos de la Auditoría Superior de la Federación):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

El Sistema Nacional de Fiscalización es el conjunto de mecanismos interinstitucionales de coordinación entre los órganos gubernamentales de fiscalización y control.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

Un Comité Rector y cuatro subcomités consultivos.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

La ASF, la SFP, las Contralorías Estatales y los Órganos de Fiscalización de las entidades federativas.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

Sí es necesario y está previsto como un subsistema del SNA y pilar fundamental de éste, propiciando una mayor efectividad en la fiscalización.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

Una plataforma virtual para el intercambio y publicación de información, así como para el monitoreo de actividades y avances de los procesos de auditorías del Programa Anual de Auditorías.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

El fortalecimiento debe basarse en asegurar la independencia de las instancias que conforman el SNF. Esta independencia se asegura mediante el establecimiento de perfiles adecuados para los titulares de las instancias respectivas y asegurando mecanismos transparentes e su designación.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

Órgano colegiado como instancia máxima de decisión del Sistema.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

Verificando el cumplimiento de los objetivos que se determinen en la norma y del impacto que vayan generando las acciones determinadas por el SNF.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

El que se continúe materializando el SNF y que con la expedición de la Ley del SNA se establezca a nivel legal la existencia del SNF y sus objetivos.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

Con el SNF se busca adoptar a las mejores prácticas internacionales.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

A través del SNF se busca entre otros objetivos los siguientes:

I. Lograr una coordinación de trabajo efectiva entre los órganos gubernamentales de fiscalización y control.

II. Generar las condiciones para que los órganos gubernamentales de fiscalización y control desempeñen sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares.

III. Generar un marco obligatorio de normas profesionales de auditoría gubernamental.

Por su parte, las instituciones que conforman el SNF llevarán a cabo las funciones que les corresponda por mandato legal.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

La principal problemática es la desarticulación de sus funciones y en algunas de las instituciones la falta de independencia.

Con el establecimiento del SNA, del SNF como un subsistema del SNA y la consecuente expedición de las Leyes Secundarias de la Reforma Constitucional seguramente se corregirán algunas de las limitantes existentes actualmente.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

La adecuada articulación de las Leyes Secundarias tales como la Ley General del SNA, la Ley General de Responsabilidades, la Ley de Fiscalización, la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

14. ¿Cómo debe relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

A través de un Comité Rector, que como ya dijimos es un órgano colegiado, y con la participación que tengan en los subcomités.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Contar con un Programa Anual de Auditorías del SNF y normas de auditoría comunes.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

Una legislación adecuada.

D. Respuestas en extenso de la Dra. Adriana Plasencia Díaz (Academia Internacional de Ciencias Político-Administrativas y Estudios de Futuro IAPAS México):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

Es la integración de aquellos organismos que tienen la capacidad de vigilar constante y adecuadamente el desempeño de los entes públicos.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

Componentes principales: autonomía, coordinación, intercambio de información horizontal, esquemas de fiscalización compartidas, mas no homogéneas, intercambio de mejores prácticas, transparencia y rendición de cuentas y normatividad.

El SNF debe constituirse como una respuesta a las demandas de la sociedad para que se realice una labor efectiva en materia de fiscalización de los recursos públicos que se manejen en los tres órganos de gobierno. No se requieren nuevas instituciones en materia de fiscalización sino hacer operativas las que existen.

Desde mi perspectiva, lo que se debe crear es un Sistema Nacional de Rendición de Cuentas en el que se integren la transparencia, acceso a la información pública, anticorrupción y fiscalización.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

El SNF está integrado por la Secretaría de la Función Pública, los Órganos Internos de control de la APF, las contralorías estatales, la Auditoría Superior de la Federación, las Entidades Fiscalizadoras Superiores Locales y las Contralorías Internas de los órganos constitucionalmente autónomos.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

No es necesario, ni indispensable pero sí es pertinente. La pertinencia del sistema dependerá de los objetivos que persiga para determinar entonces, las transformaciones que podría traer en la fiscalización en el país. Lo cierto es que, actualmente, la fiscalización sólo cumple con un propósito de *denuncia* pero no de corrección en los cursos de acción gubernamental, es decir, en las políticas públicas.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

Transformar la cultura organizacional e insistir en la transparencia y el acceso a la información pública. Se trata de impulsar una actitud proactiva y no reactiva con respecto al manejo de la información pública.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

La autonomía de los órganos fiscalizadores es fundamental, pero insuficiente para que existan realmente contrapesos que permitan ejercer la función de manera contundente; se requiere revisar la normatividad y dotar a estas entidades de las atribuciones y funciones que garanticen, tanto a sus funcionarios, como a la sociedad, el cumplimiento de las atribuciones y funciones encomendadas. Es preciso revisar los presupuestos y procedimientos con los que operan las instituciones encargadas de la fiscalización pues resultan muy costosas y poco efectivas, por lo que valdría la pena establecer esquemas de evaluación para los propios órganos fiscalizadores y contralorías internas.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

Me inclino por un órgano colegiado en el que intervengan además miembros de la sociedad civil, académicos, especialistas y ciudadanos de a pie.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

Establecer un esquema de evaluación del desempeño con los siguientes indicadores: transparencia, oportunidad, imparcialidad, rigor técnico, integralidad y confiabilidad.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

Desarrollar programas de capacitación y actualización permanente para sus funcionarios. Intercambiar información con otras instituciones, identificar mejores prácticas nacionales e internacionales y someterlas a procesos de evaluación del desempeño, tanto individual como institucionalmente, a través de exámenes periódicos.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

Sí, tanto de buenas prácticas como de malas prácticas. La OECD, el BID, el Banco Mundial e INTOSAI han identificado estas experiencias. Entre las que puedo destacar están: Bangladesh, Ghana y Noruega.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

El SNF debe considerar seis propiedades: transparencia, oportunidad, imparcialidad, rigor técnico, integralidad y confiabilidad. En esas propiedades se integran las atribuciones y funciones que determinan el actuar del propio SNF y de cada una de las instituciones que lo integren para evitar duplicidades, complicidades u omisiones.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

La falta de conocimiento sobre la norma, la falta de aplicación de la misma pero, sobre todo, la intensidad con la que se insiste en que la normatividad rebasa la importancia de los procesos y procedimientos administrativos. Además, el perfil de los funcionarios así como su falta de capacitación y actualización, particularmente en las entidades federativas. Aún a nivel federal, los órganos fiscalizadores se vuelven decorativos al inhibir sus atribuciones por instrucciones políticas. Al igual que los organismos autónomos en diferentes materias, los órganos fiscalizadores a nivel federal se autolimitan en cumplir con sus atribuciones para evitar confrontaciones con el poder Ejecutivo.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

Existe en la academia la propuesta de realizar modificaciones jurídicas que implican reformas a nivel constitucional para dotar a los órganos fiscalizadores de atribuciones específicas en la aplicación de sanciones a servidores públicos, pero mi posición es que se requieren modificar las leyes secundarias y, en otro nivel, es imprescindible la generación de manuales de operación y procedimientos; manuales de planeación, de evaluación y autoevaluación.

14. ¿Cómo debe relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

A través de mecanismos de coordinación ágiles que les permitan interactuar de manera horizontal, entre pares, sin subordinación entre unos y otros, o teniendo como cabeza a la ASF, es decir, teniendo una presidencia o coordinación nacional rotatoria.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Lo ideal sería construir un SNF horizontal, plano, a través del cual se cumplan las convenciones internacionales de combate a la corrupción, las mejores prácticas internacionales y nacionales en materia de auditoría y que se convierta en un ente promotor de la colaboración con las contralorías internas municipales, organismos autónomos y demás integrantes del SNF.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

Realizar un diagnóstico de las capacidades institucionales y administrativas de cada uno de sus integrantes, para de ahí establecer una hoja de ruta que alcance objetivos muy precisos. Existen posturas desde la academia y desde algunas asociaciones relacionadas con la fiscalización que insisten en la homologación de las auditorías, sin embargo, se debe considerar el tamaño del país y la diversidad de integrantes del SNF. Aunque es pertinente definir metodologías y procedimientos comunes en cuanto a la planeación, ejecución y reporte de auditorías, pero no necesariamente idénticas. Fortalecer los procesos de capacitación y actualización del capital humano, intercambiar información y trabajo conjunto y, por último, analizar los impactos que hasta ahora han tenido los órganos fiscalizadores; saber si el trabajo de la ASF ha tenido algún efecto en la disminución de la corrupción, al igual que los otros integrantes del SNF.

E. Respuestas en extenso del Dr. Luis Arturo Rivas Tovar (Profesor Investigador de la Escuela Superior de Comercio y Administración del Instituto Politécnico Nacional):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

Es el sistema para garantizar que los servidores públicos al servicio del Estado y todos aquellos directivos que reciben dinero público rindan cuentas a la sociedad, sin importar que se trate de sindicatos, universidades u organizaciones de la sociedad civil.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

Debería tener cinco ejes: cuatro vectores y uno base. El primero basado en la información estandarizada de los diseños *web* de las páginas de transparencia en los gobiernos estatales y municipales. Esto hará comparables los proceso de rendición entre los ciudadanos y estudiosos, así como entre la sociedad civil.

El segundo está basado en la participación ciudadana y en el funcionamiento del modelo de 5 hélices que involucra a la comunidad, a las universidades, a las empresas, a las ONG y a los gobiernos en la rendición de cuentas mediante consejos de administración ciudadana.

El tercer vector tiene que ver con la promoción de la cultura mediante campañas de marketing social dirigidas a concientizar a la población a exigir la rendición de cuentas de todas aquellas organizaciones que reciben dinero público, lo cual incluye a la universidad y a los sindicatos.

El cuarto vector es el de la sanciones expeditas, ejemplares y proporcionales, exigiendo en todo los casos reparación del daño por incompetencia en la gestión y daño patrimonial al Estado.

Finalmente la base del modelo está en el rediseño, no sólo de las leyes federales sino también de las secundarias; los procedimientos y manuales, así como guías técnicas que permitan, tanto a los evaluados como a los evaluadores, estar informados sobre malos manejos del dinero público y sus consecuencias. Este aspecto es central ya que la investigación permitió conocer que, sobre todo, en el ámbito municipal con alcaldes que tienen una limitada preparación y una baja escolaridad, que además rotan cada tres años con su equipo de administradores y el cabildo casi por completo, es necesario albergar la cultura y la educación en la normatividad sobre la rendición de cuentas. En esta base educativa y cultural los elementos clave son la universidad y los académicos, quienes muy frecuentemente estamos aislados de la realidad.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

Desde el punto de vista organizacional se propone que este modelo sea operado por una institución que se llamaría Fiscalía Anticorrupción Nacional, un órgano del Estado con autonomía que sustituiría a la Auditoría Superior de la Federación la cual dejaría de depender del poder Legislativo y sería gobernada por un Consejo de Administración Ciudadano integrado por: representantes del más alto nivel, la Fiscalía General de la República, el IFAI, dos investigadores nacionales niveles III expertos en el campo de la rendición de cuentas y tres ciudadanos distinguidos nombrados por el Senado.

Esta Fiscalía estaría gobernada por cinco comisionados federales, uno de los cuales sería el comisionado presidente.

A nivel regional se prevé que existan 32 fiscales estatales nombrados por el Senado, los cuales no deben tener ningún vínculo con los poderes locales; éstos tendrían la facultad de educar, capacitar, auditar, evaluar, sancionar y difundir información relevante entre la ciudadanía y los funcionarios evaluados en los tres niveles de gobierno. La clave del éxito consiste en evitar la fragmentación y dispersión que se observa en el actual andamiaje institucional. Estos fiscales estatales anticorrupción sustituirían a los auditores estatales para evitar duplicidad de funciones.

A nivel municipal también se sugiere la creación de fiscales en municipios de más de 50 000 personas. En los otros, esta labor debe estar concentrada en las fiscalías de los estados.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

Sí es necesario y urgente. Es el principal problema del país por delante de la seguridad, inclusive. Como ya se mencionó se propone un modelo que sea operado por una institución que se llamaría Fiscalía Anticorrupción Nacional, un órgano del Estado con autonomía que sustituiría a la Auditoría Superior de la Federación, la cual dejaría de depender del poder Legislativo y sería gobernada por un Consejo de Administración Ciudadano.

La fiscalías de los estados dejarían de depender de los gobernadores de los estados y serían reguladas por la Fiscalía Anticorrupción Nacional con supervisión política del Senado y del equivalente a la Unidad de Fiscalización de la Cámara de Diputados.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

La información estandarizada de los diseños *web* de las páginas de transparencia en los gobiernos estatales y municipales. Esto hará comparables los proceso de rendición entre los ciudadanos y estudiosos así como entre la sociedad civil. Será obligatorio tener página *web* en municipios, estados y dependencias públicas, como en todas las organizaciones que reciban dinero público con sitios que permitan la gestión del conocimiento y no sólo de la información. Esto es, que tengan interactividad con los ciudadanos y la sociedad civil. Para hacer congruente este énfasis hay que cambiar el perfil de los auditores y fiscalizadores los cuales tradicionalmente son contadores. El nuevo escenario requiere expertos de una amplia gama de formaciones profesionales con un común denominador: expertos en **minería de datos** (*Data mining*) y sistemas de información con una fuerte formación en análisis estadístico.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

El SNF debe tener un presupuesto por separado como ocurre ahora con el poder judicial. El punto clave es quién nombra al fiscal anticorrupción, así es que esta tarea corresponderá al Consejo Ciudadano propuesto con antelación, siendo validado por el Senado de una terna. En las fiscalías de los estados ocurrirá lo mismo. Ésta es una decisión central ya que se considera una función indelegable del Estado Mexicano. Es importante quitar la facultad a los gobernadores de los estados que suelen poner a un incondicional.

Es importante que los ciclos de nombramiento no coincidan con el cambio del presidente de la Republica.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

El máximo órgano de gobierno es el consejo ciudadano anticorrupción. Para evitar un empoderamiento excesivo del Fiscal, la Unidad de Evaluación y Control de la Cámara de Diputados deberá seguir existiendo, sin embargo, su titular deberá también ser nombrado por la Cámara de Diputados a propuesta de una terna del Consejo Ciudadano. Con esto se garantiza que el poder Legislativo y los representantes de los ciudadanos le den legitimidad al funcionamiento de los dos titulares relevantes: la fiscalía y la UEC.

Debe existir un Tribunal de Cuentas que sustituya al actual Tribunal administrativo, el cual impondrá sanciones a servidores públicos y particulares que incurran en hechos de corrupción.

Secretaría de la Función Pública, se debe restructurar, así como el consejo de la judicatura.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

Se debe crear un sistema nacional de indicadores basado en un cuadro de mando integral (*balanced score card*) que permita establecer comparaciones, estándares y medir la fiscalización, la transparencia y la rendición de cuentas. Este sistema se dividirá en los cuatro ejes: información estandarizada de los diseños *web* de las páginas de transparencia en los gobiernos estatales y municipales, participación ciudadana, promoción de la cultura y educación para la rendición de cuentas, sanciones y reparación del daño.

Los cuadros de mando públicos de fiscalización (*balanced score card*) serían una novedad en la evaluación de la gestión, ya que compararían el uso de los recursos en obras y acciones de gobierno comparables.

Es importante que el cuadro sea ejecutivo y no contenga más de 20 macroindicadores, de otra forma se perdería el sentido ejecutivo que permite la toma de decisiones.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

Las auditorías deben pasar de hacer físicamente y basada en papeles y a dos de distancia, como ocurre ahora donde más bien se hace auditoria forense, y privilegiar la inmediatez que permite los sistema de información y los sistemas de minería de datos. Las revisiones físicas no se abandonan, se dejan para cuando hay indicios de malas prácticas de acuerdo con el sistema de semáforos que se obtendrán de los cuadros de mando de la fiscalización. Para hacer realidad lo anterior se debe **diseñar el nuevo perfil de competencia del auditor y fiscalizador** abandonado la cuasi única formación de contadores que ahora tiene la mayoría de los especialistas en México.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

Las mejores prácticas considerando en modelo mexicano que está basado en auditorías, debe provenir de Estados Unidos y Canadá. El modelo de tribunales europeo, aunque es seductor, está alejando a la tradición y la cultura.

Del espíritu anglosajón debemos aprender, sobre todo, los valores que lo inspiran y la disciplina y el rigor en la formación y en la falta de impunidad.

De acuerdo con una investigación de Pablo Montes citada por Casar 2015, entre 2000 y 2013 se realizaron en México 41 investigaciones de gobernadores en México. De ellos, sólo 16 fueron investigados y 4 castigados. En Estado Unidos en contraste 9 fueron investigados, 9 procesados y 9 fueron consignados e ingresados en prisión.

Si se logra que las personas más poderosas de México reciban castigo será un mensaje que promoverá como nada la cultura de la rendición de cuentas en México.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

Se propone un modelo federal con las siguientes características:

1. Centralizado en la Federación.

2. Independiente del poder político.

3. Basado en la información mediante sistemas modernos de información de acceso remoto y universal donde el diseño de la información que se ofrezca esté estandarizada y sea comparable en los tres niveles de gobierno.

4. Con una base legal que permita la sanción ejemplar de los casos de corrupción y de incompetencia de gestión.

5. Que favorezca la participación de la sociedad civil y su empoderamiento mediante la elección de un consejo de administración ciudadano que gobierne el quehacer de la Auditoria Superior de la Federación, que controle a los órganos estatales y municipales de rendición de cuentas y designe a sus titulares a propuesta de los congresos estatales y cabildos municipales.

6. Que reconozca la educación de evaluados y evaluadores como un eje fundamental ya que la estructura de educación de los que detentan el poder es muy baja y sin ella el énfasis no puede residir sólo en los aspectos punitivos.

7. Que promueva la participación ciudadana, la cual tendrá acceso a la información pública haciendo uso de las nuevas tecnologías de comunicación e información.

8. Toda la información debe estar disponible en las páginas *web* de todos los niveles de gobierno, dependencias y organizaciones que reciban cualquier cantidad de dinero público, sin importar que se trate de sindicatos, universidades u organizaciones de la sociedad civil.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

Se requiere un cambio constitucional que avale estas medidas acompañado del cambio en las leyes secundarias.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

No soy un gran experto en estos temas pero se deben cambiar las leyes secundarias que limitan los cambo descritos.

14. ¿Cómo debe relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

Se debe crear la red mexicana de especialistas en el sistema anticorrupción que integra a las especialistas de las fiscales general, estatales y municipales, así como a expertos de la Secretaría de la función pública y el Consejo de la Judicatura, las contralorías de los estados, que se reúnan, tengan congresos, compartan experiencias en una red de conocimientos.

Del mismo modelo debe haber una red institucional, una especie de Instituto nacional Anticorrupción (INA) que coordine acciones en los tres niveles de gobierno. La metáfora es lo que ocurre en la CONAGO de gobernadores y en la Red municipal.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Crear dos redes ya referidas: una de expertos y otra de instituciones. El problema de la cooperación es cultural y está condicionado por la mentalidad de auditor, acostumbrados por su formación de contadores al secretismo y la no compartición de la información ya que todo se considera confidencial. En rendición de cuentas no hay nada confidencial ya que esto es contrario a la trasparencia.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

La gran barrera es la cultura y la poca formación que tienen los actuales expertos en gestión avanzada de información, análisis estadístico, medición del desempeño. Existe una cultura de clanes entre los especialistas que les impide cooperar y compartir. Es necesario combatir la cultura de la impunidad que existe en los funcionarios públicos a todos los niveles.

Debería haber un instituto de formación de expertos en fiscalización que podrían albergar las grandes universidades nacionales. La carrera de fiscalizador se debe acreditar y certificar lejos de los colegio de contadores que han acaparado la formación con resultados muy insatisfactorios.

La respuesta se puede resumir en formación, cultura y competencia en la lucha contra la corrupción.

F. Respuestas en extenso del Mtro. Francisco Mora Briseño (Funcionario de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la ASF):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

Es el conjunto de instrumentos jurídicos e instituciones públicas y sociales que norman, supervisan, coordinan, evalúan y ejecutan acciones de transparencia y rendición de cuentas relativas a la administración, formulación y asignación, de recursos presupuestales del Erario Público Nacional. Estas acciones se realizan en forma coordinada con el propósito de evaluar el diseño y el cumplimiento de las metas de programas y proyectos de la Administración Pública Federal, dentro de los parámetros establecidos por la ley en la materia, en los tres niveles de gobierno: municipal, estatal y federal.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

- Una normatividad única y homogénea a nivel nacional: una sola ley, que sea compatible con las mejores prácticas internacionales.

- Instituciones jurídicas y de transparencia sólidas, con las atribuciones legales mínimas para realizar satisfactoriamente su función.

- Entidades de transparencia y rendición de cuentas con áreas y personal técnico especializado, que provenga de una formación académica sólida, incluso con certificación.

- Instituciones con diferenciación de funciones, claras y explícitas, en materia legislativa; auditoría y revisión de cuentas; sancionatoria jurídica, auditoría social, investigación y programas académicos en universidades o escuelas especializadas.

- Vínculo permanente con órganos de fiscalización internacionales: áreas que se dediquen a la asociación académica y técnica en auditoría y fiscalización con otras entidades en el mundo.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

SNF Restringido	SNF Ampliado (el restringido, más:)
Órganos de fiscalización nacional y locales. Áreas de auditoría locales dependiendo de la ASF.	Entidad que finca responsabilidades
Auditoría interna. SFP y sus áreas de contraloría.	Entidad sancionatoria

Entidades de evaluación de la fiscalización y de la política de transparencia y rendición de cuentas.	Programas académicos de educación básica sobre ética, moral y transparencia
Organizaciones sociales de fiscalización.	
Instituciones de investigación legislativa y de desarrollo de la fiscalización.	
Entidades de capacitación y estudios legislativos en fiscalización.	

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

De acuerdo con las respuestas 4 y 5, y derivado de la reciente configuración de una normatividad y legislación sobre el Sistema Nacional Anticorrupción, ya sea que se vea en su forma restringida o ampliada, los cambios de índole organizacional-institucional, legislativos, jurídico-normativos relativos a la definición de atribuciones, y en materia de investigación, capacitación y desarrollo de la fiscalización, son indispensables.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

- Normatividad específica.
- Estructura jerárquica que obligue a los involucrados a proporcionarla.
- SNF coordinado en los tres niveles de gobierno.
- Técnica de auditoría y fiscalización homogénea.
- Establecimiento de plan de metas y programas en el intercambio.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

- Diseño jurídico de reglas explícitas en esos tres órdenes.

- Equilibrar o diversificar el perfil político de las comisiones de los congresos nacional y locales que tienen bajo su responsabilidad la coordinación del SNF o en su caso descentralizar esas responsabilidades en varias comisiones.

- Incorporar una reforma administrativa y técnica en los órganos de fiscalización superior, incluida la ASF, en función de las atribuciones y responsabilidades que le asigne la nueva

legislación. Escuchar o atender propuestas externas de diseño de sus estructuras orgánicas, áreas de responsabilidad y perfil técnico de personal de auditoría y funcionarios medios y altos.

- Ante un nuevo diseño institucional revisar en los congresos (nacional y locales), las asignaciones presupuestales requeridas.

- La descentralización de la función de fiscalización, transparencia y rendición de cuentas es una decisión obligada y debe involucrar a diversas entidades públicas, sociales y académicas, con objetivos comunes.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

Entre más diversificado y descentralizado, pero con una estructura jerárquica bien definida, sus resultados esperados tendrán mayor impacto. Un poder centralizado no garantiza necesariamente el buen resultado y menos en un sistema de fiscalización que aún no da respuesta a los problemas de corrupción.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

A través de una evaluación permanente de sus resultados y de los propios programas que se establezcan para combatir la corrupción. El SNF habrá de definir un Plan Estratégico de Fiscalización Superior, para periodos y con metas sobre indicadores específicos, que sea compatible en forma transparente y clara con los objetivos y metas de la planeación nacional. Los programas operativos anuales y los propios informes del resultado de la fiscalización son requisitos indispensables; la fiscalización en tiempo real, los informes trimestrales y semestrales de resultados, así como las evaluaciones de políticas públicas y de desempeño, son prácticas que deben promoverse con mayor intensidad para evaluar sus alcances.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

- Evaluar el contenido, alcances y resultados de las auditorías: instrumentar un sistema de calificación.

- Eliminar auditorías que tienen un alcance claramente indefinido o limitado, generalmente tienen poco valor agregado. En la práctica de la fiscalización de la ASF, una gran cantidad son de inversiones físicas, pero también las hay de cumplimiento financiero y de desempeño.

- Realizar una evaluación y revisión profunda de la técnica de auditoría aplicada, obsoleta en su práctica tradicional, se requiere un enfoque de riesgos.

- La auditoría con enfoque de riesgos está dirigida a anticipar y mitigar fraudes, desviaciones presupuestales e incumplimiento de programas que en forma recurrente cometen funcionarios en entidades gubernamentales.

- La fiscalización preventiva de riesgos implica un seguimiento presupuestal y de metas continuo de los programas y proyectos, principalmente en entidades y sectores de alto riesgo como energético, agropecuario, comunicaciones y transportes, financiero y hacendario, entre otros.

- Se requiere instrumentar el sistema de riesgos en los órganos de fiscalización tanto para medir los riesgos de la fiscalización como para las propias entidades fiscalizadoras.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

- Participar más activamente en los foros de las reuniones de la INTOSAI.

- Promover en forma coordinada intercambios con otros órganos de fiscalización internacionales GAO de EUA, NAO de Inglaterra, la Auditoría General de Canadá (OAG), Tribunales de Cuentas y Contralorías de Auditoría de AL.

- Intercambio de auditorías entre pares.

- Intercambios y valoración de proyectos de desarrollo en materia de fiscalización, transparencia y rendición de cuentas, elaborados por instituciones públicas y privadas internacionales, incluso académicas.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

- Configurar un sistema normativo e integral aplicable a todas las entidades de fiscalización. Homologar los principios normativos y reducir las brechas en la materia entre las entidades de fiscalización que integrarán el SNF.

- Transparentar las operaciones de gasto-financiamiento de los programas en operación y de entidades públicas, en los tres órdenes de gobierno.

- Determinar acciones y observaciones de auditoría gubernamental interna y externa.

- Coordinar la función de auditoría y rendición de cuentas del SNF.

- Definir el Plan Estratégico del SNF y su operatividad.

- Establecer una coordinación jerárquica de funciones al interior del SNF.

- Diseñar y ejecutar una metodología para evaluar el sistema y administración de riesgos de las entidades y programas sujetos a la fiscalización.

- Definir y ejecutar un sistema de indicadores para evaluar los riesgos de las dependencias y programas de la APF.

- Establecer vínculos institucionales de intercambio con entidades de fiscalización internacionales, centros de investigación, instituciones académicas, órganos reguladores internacionales y desarrolladores técnicos en materia de fiscalización.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

- Falta de definición precisa sobre los objetivos y alcances del SNF.

- Existencia de brechas normativas en los tres órdenes de gobierno: ASF, Contralorías y Órganos de Fiscalización Locales.

- Falta de homologación en la operación y atribuciones de entidades jurídicas reguladoras.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

- Formulación de la Ley General sobre Fiscalización y Rendición de Cuentas.

- Leyes secundarias y normatividad para la integración y operatividad del SNF.

- Definición de atribuciones jurídicas de los órganos de fiscalización y de las entidades reguladoras.

- Plan Estratégico y programas operativos anuales del SNF

- Diseño de un Sistema Nacional sobre Medición, Prevención y Mitigación de Riesgos Fiscales y de Incumplimiento de Metas de Programas financiados con recursos gubernamentales.

- Diseño metodológico de auditorías con enfoque integral de riesgos.

14. ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

- Deben regirse bajo normatividades homologadas.

- Bajo la égida de una sola ley.

- Coordinadas bajo estructuras organizacionales, atribuciones y funciones similares.

- Aprovechando las sinergias y economías de escala generadas y operadas por las entidades nacionales, transmitiéndolas a los niveles municipal y estatal.

- Integrando un informe global de resultados de la rendición de cuentas y de sus procesos involucrados, responsabilidades y sanciones jurídicas.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

- Brechas normativas.

- Estructuras organizacionales.

- Programas de capacitación y certificación de personal especializado.

- Depuración y homologación del Sistema Nacional de Auditorías.

- Sistema Nacional de Planeación Estratégica.

- Sistema Nacional de Medición, Prevención y Mitigación de Riesgos Fiscales.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

- Incorporar más desarrollo de técnica jurídica, de técnica de auditoría y ejecutar y perfeccionar los sistemas.

- Dotar de autonomía relativa a las entidades e instituciones integrantes y aminorar el impacto de la centralización política en evaluaciones, dictámenes, responsabilidades y sanciones.

- Aprovechar las sinergias y economías de escala en los tres órdenes de gobierno.

- Atribuciones con fuerza legal suficiente en todas las dependencias, instituciones y procesos que integren el SNF.

- Integración a las mejores prácticas internacionales en materia normativa y regulatoria y en la ejecución de los mejores estándares de fiscalización y rendición de cuentas.

- Evaluación continua de los alcances y resultados del SNF, a través de la valoración de los informes periódicos y en tiempo real de la fiscalización; el diseño y revisión de indicadores estratégicos, la práctica de auditorías de pares y de áreas de evaluación de la fiscalización.

- Calificación del Sistema de Auditorías.

G. Respuestas en extenso de la Dra. Aimée Figueroa Neri (Doctora en Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Barcelona, España y Directora General del Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, ICADEFIS-ASF):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

Un conjunto de instituciones que se relacionan bajo un orden jurídico y de coordinación para conseguir un control y vigilancia de los recursos públicos del país.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

f) Consenso político previo.
g) Reglas jurídicas y de operación, sencillas, breves pero precisas.
h) Objetivos y objetos definidos que permitan su desarrollo y seguimiento; pocos pero estratégicos.
i) Plan de trabajo detallado (corto, mediano y largo plazo, con programas).
j) Consejo directivo que abarque la representación de los tres ámbitos de gobierno y administración pública.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

De los tres ámbitos de gobierno y administración pública

Órganos de Control Interno.

Órganos de Control Externo (Entidades de Fiscalización Superior).

Instituciones responsables de la procuración e impartición de justicia.

Como refuerzo:

Órganos responsables de los archivos de la información pública.

Órganos garantes de la transparencia y acceso a la información.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

Sí es necesario y aunque ya fue creado por reforma constitucional, es importante su desarrollo.

El cambio principal al modelo actual es la integración desde la perspectiva de la hacienda pública y la auditoría gubernamental para tener metodologías homologadas, evitar duplicidad de auditorías y obtener informes agregados. En un país con sistema federal, como el mexicano, es necesaria esta coordinación.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

Una plataforma virtual que permita la comunicación constante en tiempo real, el archivo y acceso a la información.

El cumplimiento de las obligaciones que se establezcan.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

Fundamento jurídico adecuado y transparencia para que haya vigilancia social al respecto.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

Órgano colegiado.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

Con base en el plan de trabajo que formulen y difundan públicamente.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

Aprobar legalmente el marco metodológico para la planeación, desarrollo y seguimiento de las auditorías; transparentar esa metodología y los hallazgos obtenidos.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México, cuáles pueden considerarse?

Alemania es un país federal que se puede observar y tomar las prácticas de coordinación hacendaria y de fiscalización que tienen.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

La función principal del SNF son los acuerdos y bases de coordinación.

Las instituciones y la implementación de esos acuerdos. No hay traslape ni duplicidad de funciones, un sistema es un conjunto de elementos ordenados para la consecución de un fin.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

Imprecisiones o vacíos en el desarrollo en ley de las disposiciones constitucionales.

No hay armonización legislativa entre los ámbitos ni en la legislación interna.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

No soy de la opinión de una ley general, la diversidad del federalismo es sana siempre y cuando se respeten los límites constitucionales federales. Por lo anterior, solo se requieren ajustes en las leyes. Y considero importante la revisión de los reglamentos y reglas de operación.

La principal modificación es la estandarización de las metodologías de las auditorías en todo su proceso como se señaló (planeación, programación, desarrollo, resultados y seguimiento de acciones).

14. ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

Con bases de coordinación consensadas entre los integrantes; sin imposición del ámbito federal.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Las competencias, facultades y atribuciones de cada integrante, para que le permita actual en el marco del SNF.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

Comunicación y consenso político-operativo.

H. Respuestas en extenso del Dr. Roberto Moreno (Dr. en Administración Pública por la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la UNAM, es miembro del Sistema Nacional de Investigadores, nivel II):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

Constituye un todo en donde las partes están debidamente articuladas de acuerdo con una serie de reglas que deben darse de manera conjunta. En lo fundamental incluye a los tres órdenes de gobierno del Estado federal mexicano: federal, estatal y municipal, además de representantes de organizaciones de la sociedad civil (OSC) representativas. A fin de que sea un Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) consistente, es indispensable que entre su objetivos lleve a cabo una sólida fiscalización de las políticas y programas de los tres órdenes mencionados que es la parte sustantiva, en paralelo a la aplicación transparente y eficiente de los recursos financieros que les fueron asignados.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

En lo fundamental son: a) reglas claras y equitativas, b) coordinación ágil y oportuna entre los diversos componentes, c) objeto del sistema, d) entes autónomos de fiscalización (Auditoria Superior de la Federación, etcétera), e) representantes de organizaciones de la sociedad civil afines, f) dispositivos de realimentación y evaluación permanentes a fin de realizar los ajustes pertinentes en tiempo y forma, g) los tres órdenes de gobierno del Estado federal mexicano h) los poderes legislativo y judicial. Reitero que es de alta relevancia que se fiscalicen los programas y políticas que le dan razón de ser al Estado y sus administraciones públicas, los niveles de eficiencia y eficacia con que se cubren y aplican los recursos.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

Órganos: ASF, Consejo de la Judicatura, órganos de fiscalización estatales, contralorías municipales, instituciones como la UNAM el INAP; entidades y dependencias del gobierno: SFP, dependencias estatales como las secretarías de Contraloría; sociedad civil: IAPAS y otras OSC afines.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

Me parece fundamental la creación y desarrollo de un SNF puesto que ya es momento de que el país dé un paso adelante en materia de fiscalización en donde la participación pública, privada y social es indispensable. Los cambios que aprecio son: a) una fiscalización más

integral, b) fiscalizar los aspectos sustantivos, c) afinar la fiscalización de recursos financieros aplicados, d) forzar y promover la alta profesionalización y desempeño de los servidores públicos, legisladores magistrados, etcétera, de los tres poderes públicos y de los tres órdenes de gobierno, además de los organismos autónomos que crecen día a día.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

Aplicar en el más amplio sentido del término las TIC (páginas web, banda ancha en la totalidad de oficinas gubernamentales, etcétera); cumplir a cabalidad la legislación en materia de transparencia y rendición de cuentas.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

En primer término, los perfiles de los posibles integrantes del SNF deben ser de alto nivel, desempeño, profesionalismo y ética pública; diseñar un modelo para continuar con la actualización y profesionalización continua de los integrantes del Sistema; promover la fiscalización como una política de Estado, a fin de que sea transexenal; formular proyectos de investigación que permitan analizar modelos internacionales exitosos y proponer innovaciones pertinentes; la profesionalización debe ser integral, es decir promover también con los cuadros operativos y de logística.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

El órgano debe ser autónomo con una presidencia rotativa, los miembros del Consejo u órgano superior deben contar efectivamente con voz y voto; el presidente en turno sería el primero entre iguales.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

A través de modelos metodológicos probados de evaluación del desempeño, tratando que la evaluación tenga tanto criterios cuantitativos como cualitativos, que permitan generar diagnósticos que coadyuven en el mejoramiento del desempeño de las diferentes instituciones integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

Las auditorias deberán integrar tanto indicadores de desempeño financiero como de impacto, es decir, no sólo evaluar el correcto ejercicio del gasto sino el impacto que éste tuvo en las

funciones sustantivas de las dependencias evaluadas y básicamente los impactos en la sociedad y públicos hacia los que se dirigen las políticas y programas.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México, cuáles pueden considerarse?

Existen diversos modelos en el mundo de los cuales se podrían retomar las mejores prácticas para implementarlas en México, iniciando con los modelos norteamericano, inglés, alemán e incluso el chileno, desde luego, no son los únicos; sin embargo, el método comparado, en este caso es indispensable de aplicar a fin de recuperar aquellos modelos y experiencias que puedan ser adaptados en el caso de México, que no copiados.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

Articular y armonizar a los diversos componentes del sistema, a fin de tender a lograr un fiscalización efectiva e integral, constituir un pilar básico para combatir la corrupción galopante que caracteriza el régimen político mexicano; apuntalar el fortalecimiento institucional del sector público, así como su credibilidad y confianza; en las específicas instituciones que dispongan de los dispositivos suficientes para vincularse permanentemente al SNF y que son los ya señalados arriba.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

En el ámbito estatal existen experiencias interesantes y exitosas como el Órgano de Fiscalización Superior del estado de Veracruz (ORFIS), entre otros; disponen de una cierta autonomía, habida cuenta del alto autoritarismo que ejercen los ejecutivos estatales. Las limitaciones son más manifiestas en el ámbito municipal, puesto que las auditorías municipales carecen prácticamente de autonomía, por lo que su labor es muy limitada.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

Al recibir el cuestionario, se verificó la omisión de respuesta a la pregunta.

14. ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

De manera constante y a través de los dispositivos *ad hoc* para agilizar la comunicación, a través de reglas del juego claras a fin de que el sistema logre sus fines.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Al recibir el cuestionario, se verificó la omisión de respuesta a la pregunta.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

Al recibir el cuestionario, se verificó la omisión de respuesta a la pregunta.

I. Respuestas en extenso del Dr. Roberto Ehrman Fiorio (Académico de la Universidad Iberoamericana):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

El Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) es un conjunto de organismos e instituciones gubernamentales que sirve para proporcionar certidumbre a los entes auditados y garantizar a la ciudadanía que la revisión al uso de los recursos públicos se haga de una manera ordenada, sistemática e integral; su objetivo es fortalecer la rendición de cuentas y el impacto de la auditoría gubernamental para mejorar el desempeño de las entidades auditadas y la calidad del gasto público en el país[6]. Con lo anterior, se pretende prevenir y ser más efectivos en la lucha contra la corrupción.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

Las componentes principales que debe tener el Sistema para cumplir con las funciones mencionadas anteriormente son:

a. Un ordenamiento jurídico coherente y sistemático en donde se especifican con claridad las facultades y ámbitos de competencias de cada órgano que compone el Sistema, sin que haya traslape de funciones, indefiniciones o lagunas normativas.

b. Un órgano de fiscalización superior con autonomía política, normativa, técnica, administrativa, de gestión y presupuestal, cuyas características son las de vigilar, controlar, investigar, fiscalizar y sancionar las irregularidades y faltas de orden administrativo bajo el ámbito de su competencia, así como la de integrar los expedientes relativos a la detección de irregularidades, faltas graves y de orden penal para su presentación y seguimiento con los órganos jurisdiccionales competentes.

[6] http://www.snf.org.mx/definici%C3%B3n.aspx
http://www.snf.org.mx/SharedFiles/Download.aspx?pageid=14&mid=90&fileid=22 (Fecha de consulta 21 de julio 2015)

El órgano de fiscalización superior se integrará, además, con los órganos de control interno de los poderes de la Federación, así como de los órganos institucionales autónomos. El órgano de fiscalización superior debe tener jurisdicción sobre los órganos de control interno en cada Poder de la Federación, sin ello no se podrá ejercer la función fiscalizadora de manera eficiente y eficaz.

c. Mecanismos de contraloría social que permitan y promuevan la correcta formulación y presentación de denuncias, de preferencia vía electrónica, sobre presuntas irregularidades cometidas por funcionarios públicos de los distintos niveles de gobierno.

d. Si bien formalmente no es parte del SNF, sin embargo, para que pueda operar eficazmente, se requiere de un órgano jurisdiccional federal, así como de órganos jurisdiccionales locales, con autonomía política, normativa, técnica, administrativa, de gestión y presupuestal, cuyas características son las de investigar y sancionar delitos graves y de orden penal y administrativo resultados de sus propias investigaciones, de las del órgano de fiscalización superior y de su órgano de control interno, de las de los órganos de fiscalización locales, así como de las denuncias de la ciudadanía.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

La Auditoría Superior de la Federación (ASF); las entidades de fiscalización superior de los Congreso locales, la Secretaría de la Función Pública, los miembros de la Comisión Permanente de Contralores estados-Federación (CPCE-F), la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, la Unidad de Evaluación y Control y las Comisiones de Vigilancias de los Congresos locales; la Asociación Nacional de Organizamos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, los órganos de control interno de las dependencias del Gobierno Federal, de los gobiernos estatales y de los órganos autónomos; las contralorías internas del Congreso y de los congresos locales, los órganos de control interno del poder Judicial, el Instituto Nacional de Acceso a la Información, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el Instituto Mexicano de Auditores Internos, las organizaciones de la sociedad civil enfocadas en el estudio y evaluación del proceso de fiscalización, tales como: Fundar, el CIDE, la Red para la Rendición de Cuentas, Integradora de Participación Ciudadana, México Evalúa, México Infórmate, Observatorio Nacional Ciudadano, Sonora Ciudadana, Transparencia Mexicana y Universidad Iberoamericana.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

El Sistema Nacional de Fiscalización ya existe y se reformó con la recién reforma constitucional en la materia, faltando la elaboración de las reformas al marco normativo secundario. Por ello, no se pueden evaluar todavía los eventuales cambios derivados de la misma.

Sin embargo, falta aún implementar los siguientes cambios para que el SNF pueda surtir los efectos esperados:

A. Que se integren los órganos de control interno de las dependencias del Gobierno Federal y de los órganos autónomos bajo el control de la Auditoría Superior de la Federación
B. Que se garantice la plena autonomía y funcionalidad técnica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Lo anterior es indispensable para:

1. Garantizar que los procedimientos de auditoría se apliquen con el mismo estándar y autonomía del ente auditado.
2. Garantizar que las irregularidades detectadas por las entidades de fiscalización superior tengan las resoluciones correspondientes.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

La creación de un comité de coordinación interinstitucional con el objeto de coadyuvar y dar seguimiento a la discusión y acuerdos relativos a los temas prioritarios para el diseño, programación, implementación y seguimiento del proceso de fiscalización y rendición de cuentas.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

a. Designación con convocatoria pública, compartida entre el Congreso y el Consejo de la Judicatura Federal, con la participación en el proceso de selección de las organizaciones de la sociedad civil especializadas en el tema de la fiscalización superior.

b. Claros y transparentes mecanismos de selección de los candidatos, sometidos a público escrudiño y sin haber tenido afiliación partidista.

c. Duración del encargo mayor a las de los cargos políticos

d. Obligatoriedad de las declaraciones de interés y su publicación.

e. Obligatoriedad de las declaraciones patrimoniales, bajo un formato estándar y más adecuado, que integre las de los familiares más cercanos.

f. Salario adecuado que no puede reducirse durante el encargo.

g. Garantías de inamovilidad con cláusulas claras y específicas para la remoción.

h. Implementación de un servicio civil de carrera que garantice estabilidad a los auditores y a su personal de apoyo

i. Capacitación permanente con programas de calidad con base en estándares internacionales.

j. Evaluación permanente del desempeño de los auditores y creación de un mecanismo de premios y sanciones adecuado.

k. Garantías de autonomía presupuestal.

l. Incrementos presupuestales vinculados a los resultados de los indicadores de desempeño.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

Órgano colegiado con un presidente para favorecer la toma de decisiones conjuntas y democráticas.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

Mediante un sistema de evaluación público del desempeño interno a la institución, relativo a la aplicación de indicadores (metas cuantificables) derivados de la existencia e implementación de un programa de planeación estratégico plurianual y de un programa de mejora continua.

Asimismo, mediante un sistema público de evaluación externo, del impacto y resultados de la fiscalización superior, que mida la mejora del desempeño de las entidades auditadas, así como los índices de irregularidades detectadas y sancionadas.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

a. Promover la estandarización de los procedimientos de auditoría.

b. Garantizar el adecuado acompañamiento de la parte jurídica.

c. Terminar con la implementación de la Ley de Contabilidad Gubernamental.

d. Garantizar el proceso de seguimiento de las auditorías y de sus resultados.

e. Profesionalizar a los auditores y garantizar su estabilidad laboral.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

a. Las existentes en la INTOSAI.

b. Los procedimientos de fiscalización de la Oficina del Auditor General de Canadá, de la Oficina de Auditoría Nacional de Dinamarca y de la Oficina del Auditor General de Noruega y de Estados Unidos.

c. El "Modelo de valoramiento continuo de la gestión y los resultados de las contralorías territoriales en Colombia", producto de un proyecto de cooperación conjunto entre la Agencia de cooperación Alemana GTZ y la Universidad del Rosario.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

a. Funciones de fiscalización superior a través del diseño, programación, ejecución y seguimiento de las auditorías de regularidad, del desempeño y de las especiales.

b. Elaboración de los informes de resultados correspondientes, y su publicación y difusión.

c. Seguimiento a los resultados de las irregularidades detectadas y de sus sanciones.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

A nivel nacional, la falta de autonomía de los órganos de control interno de las dependencias del poder Ejecutivo Federal, lo cual determina una absoluta ineficiencia en la aplicación de los procedimientos de fiscalización interna.

Asimismo, la falta en la aplicación de la Ley de Contabilidad Gubernamental entorpece el proceso de fiscalización.

A nivel estatal, la falta generalizada de autonomía de los titulares de los órganos de fiscalización superior de los congresos locales quienes han sido designados por el poder Ejecutivo, por medio de la mayoría se detienen en el Congreso local.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

Integrar los órganos de control interno de las dependencias del poder Ejecutivo y de los órganos autónomos a la Auditoría Superior de la Federación. Para ello se requiere una reforma constitucional y de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Mejorar los mecanismos de designación de los titulares de las entidades de fiscalización superior locales. Para ello se requieren reformas a las constituciones locales y a las leyes orgánicas de los congresos.

14. ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

Por medio de las unidades de enlace.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Ya se creó el Comité de Coordinación Institucional, se trata, ahora, de evaluar su operatividad.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

a. Implementación de un mecanismo de evaluación del impacto de la fiscalización superior que mida los resultados sobre el desempeño de las entidades auditadas. Lo anterior, para que haya un marco integral del desempeño y objetivos comunes y compartidos para los actores que integran el SNF.

b. Estandarización de los procedimientos de auditorías.

J. Respuestas en extenso del Dr. David Villanueva Lomelí (Auditor Superior del Estado de Puebla):

1. ¿Qué entiende usted por Sistema Nacional de Fiscalización?

El Sistema Nacional de Fiscalización es el conjunto de mecanismos interinstitucionales de coordinación entre los órganos responsables de las tareas de auditoría gubernamental en los distintos órdenes de gobierno, con el objetivo de maximizar la cobertura y el impacto de la fiscalización en todo el país, con base en una visión estratégica, la aplicación de estándares profesionales similares, la creación de capacidades y el intercambio efectivo de información, sin incurrir en duplicidades u omisiones.

Para desarrollar esta función, el SNF tiene como objetivos:

- Propiciar un ambiente de coordinación entre todos los integrantes del SNF.

- Generar las condiciones para que los integrantes del SNF desempeñen sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares.

- Establecer, revisar y actualizar las normas profesionales de auditoría gubernamental basadas en las normas internacionales de fiscalización superior de la INTOSAI.

- Definir las estrategias, metodologías, políticas y directrices, para la planeación, programación y seguimiento de actividades propias de la auditoría gubernamental.

- Promover la evaluación de los sistemas de control interno, así como la implementación de las mejores prácticas en la materia.

- Determinar los mecanismos de creación de capacidades, intercambio de información y generación de conocimiento en materia de auditoría gubernamental entre sus integrantes.

- Impulsar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las disposiciones en materia de transparencia y acceso a la información pública, así como las de disciplina financiera. Propiciar un ambiente de coordinación entre todos los integrantes del SNF.

- Impulsar el funcionamiento efectivo de la participación social en la gestión, seguimiento y vigilancia de los recursos federales transferidos.

Por ello, el Sistema Nacional de Fiscalización ha de convertirse en una respuesta a las demandas de la sociedad, para que se realice una labor efectiva en materia de fiscalización de los recursos públicos que se manejan a nivel federal, estatal y municipal. La implementación de este Sistema parte de instituciones y estructuras vigentes que, sin ir más allá de sus mandatos o de sus marcos legales de actuación, desempeñarán de manera coordinada una serie de actividades que favorecerán los procesos auditores.

La consecución de este objetivo integral está supeditada al intercambio efectivo de información, a una homologación en la manera de planear, ejecutar y reportar los trabajos de auditorías, y a un compromiso y obligación de las partes por cumplir con los deberes que se derivan de este Sistema.

2. ¿Cuáles son los principales componentes y características que debe tener este Sistema?

La transparencia, la oportunidad, la imparcialidad, el rigor técnico, la integralidad y la confiabilidad son seis propiedades que, en su conjunto y en interacción, forman una estructura que debe ser tomada en cuenta en todas las acciones que se lleven a cabo para implementar el Sistema Nacional de Fiscalización.

• La transparencia es uno de los aspectos más importantes para la función fiscalizadora: se requiere que los integrantes del Sistema definan mecanismos de interacción y metodologías que sean del conocimiento de todas las partes involucradas en los procesos de revisión; asimismo, se deberá procurar que toda aquella información resultante de las tareas de fiscalización que sea de naturaleza pública, sea dada a conocer a la sociedad. Adicionalmente, es indispensable que el intercambio de información entre los miembros del SNF ocurra de manera expedita y exacta, puesto que ésta puede constituir un importante insumo para los trabajos de otras instancias de revisión o complementar las investigaciones que se lleven a cabo.

• La oportunidad se refiere a que los resultados de la fiscalización aporten los elementos de juicio para la toma de decisiones, permitiendo basarse en los resultados de la gestión administrativa para considerar la conveniencia de mantener una misma ruta o detectar riesgos, áreas de oportunidad o desviaciones que sea preciso atender. Una integración más armónica entre los distintos miembros del Sistema permitirá que los resultados obtenidos tengan una mejor calidad y sean revelados en el momento más adecuado.

• La imparcialidad es la base de la credibilidad de los resultados de la fiscalización; el SNF debe promover que el ente auditado cuente con los tiempos debidos y oportunidades procesales para las aclaraciones a las que haya lugar, con el fin de que el Sistema no sea percibido como un instrumento represivo o amenazante, sino como un factor que permita hacer un diagnóstico multidimensional y multidisciplinario, y por ende, tomar acciones correctivas oportunas y mostrar al ente auditado con un compromiso mayor con la excelencia.

• El rigor técnico se refiere a la búsqueda de homogenización de procedimientos, el uso de las mejores prácticas, la aplicación de reformas al marco normativo, la sistematización de acciones, la integración de manuales de procedimientos y la importancia asignada a las labores de capacitación entre los integrantes del Sistema; todo lo cual deberá garantizar el más alto nivel en las revisiones y la utilización de criterios reconocidos por la comunidad auditora como los más idóneos.

• La integralidad busca ofrecer una visión completa de la gestión pública y propiciar un balance entre las aportaciones que proporciona la fiscalización superior y la información de los órganos internos de control, de tal modo que los resultados obtenidos a través de la revisión aporten una explicación objetiva y con evidencias respecto de los fenómenos administrativos o acerca de áreas específicas que requieran de una atención más profunda.

• La confiabilidad se refiere a que los resultados obtenidos a través de los mecanismos definidos en el SNF puedan ser asumidos como carentes de cualquier sesgo o interpretación subjetiva por parte de los órganos encargados de las revisiones. El correcto análisis de las evidencias deberá quedar garantizado a través de la definición de metodologías y procedimientos acuciosos; el prestigio profesional de los integrantes del SNF debe mantenerse fuera de toda duda, y sus hallazgos deben generar un alto nivel de certidumbre entre los entes auditados y la opinión pública.

La integración de estas propiedades en los distintos mecanismos del Sistema será una garantía de calidad de los procesos que se lleven a cabo y le otorgará a este esfuerzo concertado el prestigio y la autoridad necesarios para que sus resultados tengan el peso necesario y se conviertan en un referente obligado para la administración pública.

3. En su opinión, ¿qué actores (órganos, instituciones, entidades, dependencias de gobierno y de la sociedad civil, etc.) deben integrar el Sistema Nacional de Fiscalización?

La idea de integrar un Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) surge de la necesidad de formar un frente común, en todos los órdenes de gobierno y desde todos los ámbitos de análisis, para examinar a fondo la gestión gubernamental y el uso de los recursos públicos, con el fin de mejorar sustancialmente la rendición de cuentas en el país.

El SNF está integrado por la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública y los Órganos Internos de Control de la Administración Pública Federal, las Entidades de Fiscalización Superior de las entidades federativas y los Órganos Estatales de Control.

Para una mayor eficacia en el cumplimiento de los objetivos del Sistema, se considera indispensable la incorporación de todos los órganos que realizan actividades de fiscalización (interna o externa) en el país e independientemente del poder en el que estén encuadrados –

Ejecutivo, Legislativo o Judicial–, o el orden de gobierno al que correspondan –federal, estatal o municipal–, así como los órganos constitucionalmente autónomos. El SNF considera incorporar progresivamente a los órganos internos de control a nivel municipal y a las contralorías de las entidades paramunicipales.

La inclusión de estas últimas instancias en torno de los trabajos del SNF permitirá asegurar que los beneficios de la fiscalización lleguen a todos los órdenes de gobierno, en especial al municipal, que representa para los ciudadanos el contacto más directo con las autoridades gubernamentales. Asimismo, la coordinación de las acciones de cada una de las partes que llevan a cabo labores de fiscalización en el país tendrá como consecuencia generar condiciones que permitan un mayor alcance en las revisiones, así como evitar duplicidades y omisiones.

4. En su opinión, ¿es necesario el establecimiento de un Sistema Nacional de Fiscalización y qué cambios traería respecto del estado que hoy guarda la fiscalización en México?

Se puede establecer que, en principio, en México existe un amplio nivel de control y supervisión, tanto al interior como al exterior de los distintos órganos que desempeñan funciones de gobierno. Esto es así, en virtud de que la Secretaría de la Función Pública, las Contralorías Estatales, la Auditoría Superior de la Federación, las Entidades Fiscalizadoras Superiores Locales y las Contralorías Internas de los órganos constitucionalmente autónomas mantienen una vigilancia permanente sobre el desempeño de los entes públicos.

Pese a lo anterior, la atomización de los esfuerzos por vigilar el uso de los recursos públicos en los órdenes municipal, estatal o federal, ha dado lugar a la opacidad, a la discrecionalidad e inclusive a manejos corruptos. La lucha contra estos fenómenos es un tema central en el discurso público y en el debate nacional; sin embargo, aún falta tomar acciones concretas orientadas a buscar un mejoramiento en la situación.

Así pues, la desvinculación de los órganos de fiscalización, las diferencias en cuanto a mandatos, marcos legales, planeación de revisiones, metodologías por aplicar e, inclusive, calendarios de entrega de resultados, limitan el alcance de sus esfuerzos y, por lo mismo, la efectividad de las acciones que toman.

Este contexto hace evidente la necesidad de establecer un Sistema Nacional de Fiscalización con el propósito de adoptar Normas Profesionales comunes a nivel nacional; fortalecer las capacidades institucionales; mejorar el intercambio de información y trabajo coordinado entre las instancias auditoras; mejora y homologación de marcos normativos; mayor impacto en el combate a la corrupción, y fortalecimiento en la promoción, determinación y fincamiento de responsabilidades a servidores públicos.

5. ¿Qué mecanismos se deben implementar en el SNF para que exista intercambio de información (relevante, suficiente y oportuna) entre los actores involucrados?

Para que exista un intercambio efectivo de información se deberá dar cumplimiento a lo establecido en las Bases Operativas para el Funcionamiento del Sistema Nacional de Fiscalización, en las que considera que para cumplir con sus objetivos, contará en su estructura con un Comité Rector y Cinco Grupos de Trabajo, mismos que deberán reunirse periódicamente.

Estas instancias coadyuvan a la realización de los objetivos y compromisos pactados del SNF. Cada uno de los grupos de trabajo está integrado por representantes de las Contralorías Estatales y de las Entidades Fiscalizadoras Superiores Locales.

Este esquema de intercambio de información se puede fortalecer con la implementación y uso de plataformas tecnológicas que coadyuven a eficientar y agilizar los flujos de información para una mejor toma de decisiones.

6. ¿Cómo se debe fortalecer técnica, presupuestal y operacionalmente a los actores involucrados en el SNF para garantizar su autonomía y aminorar la vulnerabilidad ante factores o intereses externos?

El fortalecimiento técnico, presupuestal y operacional de las instituciones que conforman el Sistema Nacional de Fiscalización forma parte de los objetivos del propio Sistema; ello es así, ya que con base en sus acuerdos, se trabaja para promoverlo a través de la emisión de Normas Profesionales de Auditoría que sirvan de marco de referencia para que los auditores guíen su actuación bajo requerimientos institucionales vinculados con la independencia, autonomía, transparencia, calidad y ética profesional.

De manera particular, en noviembre de 2013, se presentaron las "Normas Profesionales del Sistema Nacional de Fiscalización, Niveles 1 y 2", que contienen las líneas básicas de fiscalización en México y los requisitos previos para el funcionamiento de los organismos auditores, correspondientes a las normas de los niveles 1 y 2 (de cuatro previstos), respectivamente, del marco normativo aplicable a todos los miembros del Sistema.

Por lo que hace al fortalecimiento presupuestal y operacional de los integrantes del Sistema, si bien como parte de los principios que rigen a las Entidades de Fiscalización Superior se encuentra en el de autonomía, que comprende en sí misma una autonomía técnica y de gestión; debe tenerse en cuenta que el grado de autonomía no depende directamente de los trabajos y acuerdos del Sistema, sino del marco legal y normativa que rige a cada institución integrante del SNF, razón por la cual, si bien en el Sistema se trabaja por fortalecer este principio de autonomía desde el aspecto presupuestal y operacional, su fortalecimiento depende de la legislación que aplique para cada organismo.

7. ¿Qué tipo de órgano y forma de gobierno debería tener el SNF (órgano colegiado, presidencia unipersonal, con miembros que tengan voz y voto o subordinación entre los integrantes)?

Como consecuencia de las recién publicadas Reformas Constitucionales en materia anticorrupción, que prevé al SNF como eje central y pilar fundamental para la implementación del Sistema Nacional Anticorrupción, el 22 de julio pasado se llevó a cabo el relanzamiento del Sistema Nacional de Fiscalización, en el que se establece una nueva forma de gobierno, a través de un Comité Rector como órgano supremo del Sistema, responsable de la vinculación con el Sistema Nacional Anticorrupción y de coordinar a los Grupos de Trabajo del propio SNF, dicho Comité se integra por la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública y siete miembros rotatorios (renovación bianual) electos por consenso entre dichas instancias federales.

Asimismo, para optimizar su funcionamiento y obtener resultados concretos, se determinó la integración de cinco grupos de trabajo, siendo éstos: el de Normas Profesionales, Control Interno, Jurídico Consultivo, Contabilidad Gubernamental, y Participación Social en la Vigilancia del Gasto Público. Estos Grupos se integran por un representante permanente de la Auditoría Superior de la Federación y de la Secretaría de la Función Pública, así como por cinco miembros rotatorios (renovación bianual) nombrados por el Comité Rector.

De manera anual, el SNF llevará a cabo una Reunión Plenaria en la que se informará a los miembros del Sistema Nacional de Fiscalización de los avances alcanzados, así como de sus perspectivas.

8. ¿Cómo se debe medir el desempeño del SNF y de las instituciones que lo integran?

Sobre este particular, resulta de gran importancia señalar que en octubre de 2012, durante la Tercera Reunión del Sistema, se presentó y acordó adoptar el Plan Estratégico 2013-2017 del SNF, integrado por las siguientes metas estratégicas:

(1) Normas profesionales comunes a nivel nacional.
(2) Creación de capacidades.
(3) Intercambio de información y trabajo conjunto.
(4) Mejoras en el marco legal y operativo vinculado con la fiscalización.
(5) Mayor impacto de la labor de los órganos de auditoría gubernamental en el combate a la corrupción.
(6) Fortalecimiento del papel de la fiscalización en la promoción, determinación y fincamiento de responsabilidades a servidores públicos.

Con base en dicho Plan Estratégico, el SNF ha trabajo, de manera permanente y coordinada, para lograr las metas estratégicas planteadas, alcanzando resultados concretos que permiten verificar el desempeño del propio Sistema y sus integrantes.

Asimismo, se puede fortalecer mediante el establecimiento de objetivos y metas cuantificables; con compromisos estratégicos, tácticos y operativos, que vayan desde productos entregables en el corto plazo, a resultados e impacto en el mediano y largo plazo.

9. ¿Qué cambios se deben hacer para que las auditorías y la fiscalización que realizan los actores del SNF mejoren su calidad?

Como parte de las metas estratégicas del SNF, se encuentra la emisión y adopción de las Normas Profesionales de Auditoría, con el objetivo de que exista un marco normativo común en la materia a nivel nacional, sin duda, esta acción tiene como propósito mejorar la calidad de sus auditorías y acciones de fiscalización que desempeñan.

Además de lo anterior, los cambios en los procesos de auditoría que permitan incrementar la calidad, deberán estar alineados a las normatividad secundaria del SNA, así como a los acuerdos que se logren en el seno del SNF.

10. ¿Existen precedentes o buenas practicas del ámbito internacional que se puedan adoptar para fortalecer el SNF en México y cuáles pueden considerarse?

Se han trabajado buenas prácticas en materia de fiscalización superior que impulsa la ASF, como son el fortalecimiento del Control Interno y el modelo de Autoevaluación de la Integridad que pueden ser replicables a todos los miembros del SNF.

Asimismo, otro precedente o buena práctica internacional adoptada por el Sistema ha dado lugar a las Normas Profesionales de Auditoría emitidas por el SNF para su adopción por los miembros que lo integran, ya que las mismas tienen como base o punto de referencia, las Normas de Auditoría de la INTOSAI.

11. ¿Cuáles son las funciones y competencias del SNF en su conjunto y cuáles continuarían siendo específicas de las instituciones que lo conforman?

Los objetivos del Sistema son:

- Propiciar un ambiente de coordinación entre todos los integrantes del SNF.
- Generar las condiciones para que los integrantes del SNF desempeñen sus funciones bajo los mismos estándares y con capacidades institucionales similares.
- Establecer, revisar y actualizar las normas profesionales de auditoría gubernamental basadas en las normas internacionales de fiscalización superior de la INTOSAI.
- Definir la programación y planeación de las auditorías coordinadas, su alcance y enfoque, así como la metodología para reportar y dar seguimiento a sus resultados.
- Promover la evaluación de los sistemas de control interno, así como la implementación de las mejores prácticas en la materia.

- Determinar los mecanismos de creación de capacidades, intercambio de información y generación de conocimiento en materia de auditoría gubernamental entre sus integrantes.
- Impulsar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las disposiciones en materia de transparencia y acceso a la información pública, así como las de disciplina financiera.

Las funciones y competencias específicas de cada una de las auditorías superiores y de los órganos de control están en función de su marco legal; que si bien, se continúa con los esfuerzos por armonizarlos, cada una presenta particularidades locales.

12. ¿Cuáles son las principales limitaciones y problemáticas normativas que actualmente presentan las instituciones fiscalizadoras del ámbito nacional, estatal y municipal?

La atomización de los esfuerzos por vigilar el uso de los recursos públicos en los órdenes municipal, estatal o federal, ha dado lugar a la opacidad, a la discrecionalidad e inclusive a manejos corruptos.

Así pues, la desvinculación de los órganos de fiscalización, las diferencias en cuanto a mandatos, marcos legales, planeación de revisiones, metodologías por aplicar e, inclusive, calendarios de entrega de resultados, limitan el alcance de sus esfuerzos y, por lo mismo, la efectividad de las acciones que toman.

Es así que hasta la Iniciativa de Reformas a la Constitución Federal en materia de combate a la corrupción presentada en 2014 y cuyo decreto se publicó en el Diario Oficial de la Federación el pasado 27 de mayo de 2015, cuando se prevé legalmente el Sistema Nacional de Fiscalización como un subsistema consolidado y autónomo pero funcionando como eje central y pilar fundamental del referido Sistema Nacional Anticorrupción, ya que este último a través de su Comité Coordinador, tiene la facultad de establecer bases y principios para la efectiva coordinación de las autoridades de los órdenes de gobierno en materia de fiscalización y control de los recursos públicos.

13. ¿Qué modificaciones jurídicas son necesarias para dotar a las instituciones fiscalizadoras para su correcta operación?

Como consecuencia de las Reformas Constitucionales en materia anticorrupción, en los próximos meses se llevarán a cabo las reformas a la legislación secundaria en el rubro de fiscalización superior y rendición de cuentas principalmente e incluso la expedición de nuevas leyes que tendrán impacto a nivel nacional, como la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción y la Ley General de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Dichas modificaciones legales sin duda tendrán un impacto significativo en la operatividad de las instituciones que conforman el Sistema Nacional de Fiscalización, ya que son una respuesta a las demandas de la sociedad para que se realice una labor efectiva en materia de fiscalización de los recursos públicos que se manejan en los tres órdenes de gobierno.

14. ¿Cómo deben relacionarse en lo general los integrantes del Sistema?

A través del SNF se busca establecer un ambiente de coordinación efectiva entre todos los órganos gubernamentales de fiscalización en el país, con el fin de trabajar, en lo posible, bajo una misma visión profesional, con similares estándares, valores éticos y capacidades técnicas, y así garantizar a la ciudadanía que la revisión al uso de los recursos públicos se hará de una manera más ordenada, sistemática e integral.

15. ¿Qué aspectos son necesarios de homologar o modificar para que el SNF y sus integrantes se coordinen de manera adecuada?

Como se ha mencionado con anterioridad, resultado de las reformas constitucionales en materia de combate a la corrupción, en el corto plazo y en una primera etapa lo es el relanzamiento del Sistema Nacional de Fiscalización y el establecimiento de las Bases Operativas para su Funcionamiento; asimismo, en el mediano plazo será la expedición de una nueva legislación secundaria en la materia; de manera particular se expedirá la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, del cual, el SNF es eje central y pilar fundamental para su implementación, razón por la cual, se espera que en esta legislación secundaria se precisen todos los aspectos necesarios que propicien una coordinación más efectiva por parte de los integrantes del SNF.

16. ¿Cuáles son los aspectos clave para que el SNF y los actores que lo conforman sean corresponsables y logren una vinculación efectiva?

Al igual que el cuestionamiento anterior, se estima que con la expedición de la Ley General de Sistema Nacional Anticorrupción como consecuencia de las reformas constitucionales en la materia, en la que la regulación del SNF será uno de los aspectos más relevantes que se abordará, el intercambio de información y comunicación entre los miembros del Sistema será un aspecto clave para lograr una vinculación efectiva.

No obstante lo anterior, los esfuerzos realizados por el Sistema Nacional de Fiscalización han dado resultados concretos que tiene como propósito lograr la vinculación efectiva de las instancias que lo conforman; esto se materializa a través de las Normas Profesionales de Auditoría del SNF, así como con el relanzamiento del propio Sistema y las bases operativas para su funcionamiento, lo que sin duda, busca la corresponsabilidad de sus miembros y su vinculación efectiva.