

LA FUNCIÓN DE FISCALIZACIÓN: AVANCES, RETROCESOS Y PROYECCIONES A LA LUZ DE LA REFORMA DE 2009

Daniel MÁRQUEZ GÓMEZ*

SUMARIO: I. *Fiscalización y rendición de cuentas: las incompatibilidades conceptuales*. II. *Los modelos internacionales de fiscalización*. III. *La reforma constitucional y legal al modelo mexicano de fiscalización*. IV. *A manera de conclusión*. V. *Bibliografía*.

I. FISCALIZACIÓN Y RENDICIÓN DE CUENTAS: LAS INCOMPATIBILIDADES CONCEPTUALES

Los organismos de fiscalización interna y externa son la primera línea de defensa de la sociedad en contra de la corrupción o de las prácticas corruptas, sobre todo porque tienen encomendadas dos de las actividades más trascendentales del ciclo administrativo: la revisión y evaluación de sus actividades y la auditoría gubernamental.

Desde la adopción de la partida doble en México en el siglo XIX, advertimos la dificultad de la lucha en contra del uso de los bienes públicos para fines privados. La batalla es siempre desigual porque el servidor público corrupto utiliza el conjunto de elementos puestos a su disposición (recursos materiales, financieros, servidores públicos, estructuras, experticias, normas, etcétera) obtener ganancias ilegales.

* Investigador en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Separar los poderes o controlar al poder, en el documentado análisis de Diego Valadés, es una necesidad para la subsistencia de la libertad. Tanto mayor sea la órbita de influencia del poder, tanto más restringida será la de las libertades individual y colectiva, y viceversa¹. En este contexto, los conceptos de libertad y autoridad están plenamente interrelacionados, a mayor libertad menor autoridad y a mayor autoridad menor libertad.

Existen dos paradigmas a partir de los cuales se pretende justificar el control del poder: la rendición de cuentas y la fiscalización. ¿Por qué hablamos de órganos de fiscalización? Porque esa palabra proviene de fiscalizar que es inspeccionar a personas, entidades o actividades para comprobar si pagan impuestos o examinar, controlar o criticar las acciones de otros. Así, en contabilidad, se entiende por fiscalización la acción por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones de gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y apego a la ley.² Todos los medios de control, en el Estado constitucional, están orientados en un solo sentido y todos responden, objetivamente, a un único fin: fiscalizar la actividad del poder para evitar sus abusos.³

Para Guillermo Cabanellas la fiscalización es la: *inspección a personas, entidades o actividades para comprobar si pagan impuestos o examinar, controlar o criticar las acciones de otros*, por lo que uno de los significados de la palabra fiscalización es control. Así, “fiscalización” es equivalente a “control”.⁴ En este sentido, para usar un lenguaje adecuado, en el presente trabajo nos referiremos al control interno y externo de la administra-

¹ Valadés, Diego, *El control del poder*, 3a. ed., México, Porrúa-UNAM, 2006, p. 2.

² Adam Adam, Alfredo *et al.*, *La fiscalización en México*, UNAM, México 1996, p. 8.

³ Aragón, Manuel, *Constitución y control del poder*, Ed. Argentina, 1995, pp. 71 y 72.

⁴ Bach, Juan René, *Enciclopedia Omeba de Contabilidad, Finanzas-Economía y Dirección de Empresas*, voz: “fiscalización”, Argentina, Bibliográfica Omeba, 1967.

ción pública como fiscalización, así nada se opone al uso de este vocablo.⁵

Sin embargo, el día de hoy desde la academia y los sectores políticos se ha impuesto en nuestro país la ideología de la *accountability*, traducido como “rendición de cuentas”,⁶ aunque ambas voces implican situaciones distintas.⁷ También es importante destacar que el concepto no es unívoco, existen diversos usos de la palabra “rendición de cuentas”.⁸

⁵ Véase Márquez, Daniel, *Función jurídica de control de la administración pública*, México, UNAM, 2005, p. 15.

⁶ Así, Sergio López-Ayllón y Mauricio Merino aceptan que: “El concepto de rendición de cuentas no aparece de manera explícita en la Constitución mexicana. Sin embargo, diversas reformas a este ordenamiento han venido conformando un sistema orientado a ese propósito”. Véase: *La rendición de cuentas en México: perspectivas y retos*. Documento elaborado por el Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE) en el marco del proyecto La estructura de la rendición de cuentas en México, auspiciado por *The William and Flora Hewlett Foundation*. Visible en: <http://rendiciondecuentas.cide.edu/>, consultada el 13 de agosto de 2009.

⁷ Ugalde, Luis Carlos, *La rendición de cuentas en los gobiernos estatales y municipales*, Serie Cultura de la Rendición de Cuentas, México, ASF, s.a.e., p. 9. Documento disponible en la página electrónica de la ASF, en: <http://www.asf.gob.mx/pags/archivos/Src/Rc4.pdf>.

⁸ En este sentido, Thomas Theishon en el artículo: *Utilización de la rendición de cuentas en apoyo a la capacidad*, visible en el portal electrónico de Capacity Org., muestra lo que denomina algunos conceptos prácticos de rendición de cuentas: *Rendición de cuentas* denota una relación entre un titular de derechos o de una reivindicación legítima (por ejemplo, respecto de un bien público) y los agentes u organismos responsables de satisfacer o asegurar la vigencia de ese derecho realizando acciones concretas, o desistiendo de determinadas acciones (deudores de obligaciones). En el lenguaje basado en los derechos, la rendición de cuentas denota la sensibilidad y voluntad de respuesta de los “deudores de obligaciones” y la expresión por los “titulares de derechos” de sus necesidades y la reivindicación de sus derechos. La voz se refiere al impulso con que los titulares de derechos los plantean o reivindican ante los funcionarios ejecutivos o “deudores de obligaciones”.

La *sensibilidad o disposición a responder* denota el acuse por un agente —público o privado— de desarrollo de las necesidades de determinados grupos, como los pobres, y su respuesta a dichas necesidades.

En este contexto, la palabra mágica, el concepto clave, se llama *accountability*. Como otros conceptos políticos en inglés, se trata de un término que no tiene un equivalente preciso en castellano, ni una traducción estable. A veces se traduce como control,

La rendición de cuentas vertical denota la relación directa entre los ciudadanos y sus representantes en cargos públicos, principalmente mediante el proceso electoral, pero también mediante modalidades más directas de participación e involucramiento cívico.

Rendición de cuentas horizontal se refiere a mecanismos mediante los cuales diferentes entidades estatales se exigen recíprocamente rendición de cuentas en nombre del pueblo. La rendición de cuentas horizontal entraña básicamente que el Poder Ejecutivo rinda cuentas a la Legislatura, las instancias del Poder Judicial y los tribunales, y organismos especiales de contralor, entre ellos: comisiones de derechos humanos; Ombudsmen/defensores del pueblo; auditores generales; comisiones electorales independientes; bancos centrales independientes; autoridades fiscales independientes; y organismos de lucha contra la corrupción.

Rendición de cuentas “desde abajo hacia arriba” es la obligación de los estratos inferiores de rendir cuentas a las autoridades de más alto nivel, por ejemplo, una administración local que rinde cuentas a su respectivo Ministerio.

Rendición de cuentas “desde arriba hacia abajo” es la obligación de las altas instancias de rendir cuentas a las autoridades a niveles inferiores, por ejemplo, un Ministerio que debe rendir cuentas de su apoyo a servicios locales de extensión.

Rendición de cuentas social denota la obligación de las organizaciones de rendir cuentas al pueblo; incumbe principalmente a la administración pública, pero también puede significar que los copartícipes externos en el desarrollo rindan cuentas a los beneficiarios en los países en desarrollo.

Rendición de cuentas mutua denota una relación de rendición de cuentas recíproca basada en el concepto de un contrato. Es ahora un concepto importante, en la relación de asistencia, de conformidad con la Declaración de París.

Rendición de cuentas externa describe la obligación de los agentes nacionales de desarrollo de rendir cuentas a los donantes y copartícipes externos en el desarrollo; a veces existe una cierta tensión con la obligación de rendir cuentas en el ámbito nacional, o se efectúa a expensas de esta última.

Rendición de cuentas en el ámbito nacional se refiere a la gama de relaciones de rendición de cuentas en el país (véase: vertical, horizontal, “desde arriba hacia abajo”, “desde abajo hacia arriba”, y social). Visible en: http://www.capacity.org/es/revista/articulo_de_fondo/utilizacion_de_la_rendicion_de_cuentas_en_apoyo_de_la_capacidad/ algunos_conceptos_practicos_de_rendicion_de_cuentas, consultada el 13 de agosto de 2009.

a veces como fiscalización, otras como responsabilidad. Sin embargo, la traducción más común y la más cercana es la de *rendición de cuentas*. En esencia, en el ámbito político, afirmamos que la noción de rendición de cuentas tiene dos dimensiones básicas. Incluye, por un lado, la obligación de políticos y funcionarios de informar sobre sus decisiones y de justificarlas en público (*answerability*). Por otro, incluye la capacidad de sancionar a políticos y funcionarios en caso de que hayan violado sus deberes públicos (*enforcement*).⁹

Alejandro Natal reconoce que el concepto de rendición de cuentas aún no es claro que existen diversos problemas relacionados con su entendimiento y aplicación¹⁰. Sergio López-Ayllón y Mauricio Merino estiman que la rendición de cuentas es siempre una acción subsidiaria de una responsabilidad previa, que implica una responsabilidad transitiva y que ataña a la manera en que se dio cumplimiento a esa responsabilidad.¹¹

Luis Carlos Ugalde define a la rendición de cuentas como la obligación permanente de los mandatarios o agentes para informar a sus mandantes o principales de los actos que lleven a cabo como resultado de una delegación de autoridad que se realiza mediante un contrato formal o informal y que implica sanciones para el supuesto de incumplimiento. Los mandantes o principales supervisan también a los mandatarios o agentes para garantizar que la información proporcionada sea fidedigna.

Si consideráramos terciar en el debate sobre el término “rendición de cuentas”, en lo personal, nos adherimos al concepto emanado del *Committee on Standards in Public Life*, cuerpo público independiente que asesora al gobierno inglés en materia de estándares éticos para toda la Administración Pública en Inglaterra.

⁹ Schedler Andreas; “¿Qué es la rendición de cuentas?”, *Cuadernos de Transparencia*, México, IFAI, 2004, pp. 11 y 12.

¹⁰ Natal, Alejandro, *Rendición de cuentas: apuntes para una revisión conceptual*, México, El Colegio Mexiquense, 2006, p. 3. Además, el autor destaca los problemas lingüísticos y de vaguedad incluso en el idioma inglés.

¹¹ Véase López-Ayllón, Sergio y Merino, Mauricio, *La rendición de cuentas en México: perspectivas y retos*.

terra, instancia que elaboró el 11 de mayo de 1995 los denominados “Siete principios de la vida pública”,¹² dentro de los que destaca: *Rendición de cuentas: Los titulares de cargos públicos son responsables de sus decisiones y acciones públicas y deben someterse a cualquier investigación adecuada de sus cargos.* Lo que es compatible con la función de fiscalización porque, en todo caso, alude a una investigación o a hacer diligencias para descubrir desviaciones, lo que es compatible con la idea de “fiscalización” o “control” sobre el uso de los recursos públicos en términos de su veracidad, razonabilidad y apego a la ley, esto es, a las normas aplicables.

Por otra parte, el concepto de rendición de cuentas sólo presupone las dimensiones obligado a rendición cuentas y derechoha-

¹² El Committee on Standards in Public Life, elaboró el 11 de mayo de 1995 *The Seven Principles of Public Life*, que deben ser aplicados a todo el servicio público, y son:

“Selflessness. Holders of public office should act solely in terms of the public interest. They should not do so in order to gain financial or other benefits for themselves, their family or their friends.

Integrity. Holders of public office should not place themselves under any financial or other obligation to outside individuals or organizations that might seek to influence them in the performance of their official duties.

Objectivity. In carrying out public business, including making public appointments, awarding contracts, or recommending individuals for rewards and benefits, holders of public office should make choices on merit.

Accountability. Holders of public office are accountable for their decisions and actions to the public and must submit themselves to whatever scrutiny is appropriate to their office.

Openness. Holders of public office should be as open as possible about all the decisions and actions that they take. They should give reasons for their decisions and restrict information only when the wider public interest clearly demands.

Honesty. Holders of public office have a duty to declare any private interests relating to their public duties and to take steps to resolve any conflicts arising in a way that protects the public interest.

Leadership. Holders of public office should promote and support these principles by leadership and example”.

Visibles en: http://www.public-standards.org.uk/About/The_7_Principles.html consultada el 13 de agosto de 2009.

biente a obtener cuentas. Lo anterior ignora que en el caso de la fiscalización son órganos del poder público los que intervienen en el ciclo del control. El órgano de fiscalización está ejerciendo una competencia legal, no está ejercitando un derecho. Así, la relación de fiscalización se parece más a los controles interórganos a los que alude Karl Loewenstein.¹³ Por lo anterior, debemos rechazar la ideología de que pretende asimilar los términos “rendición de cuentas” y “fiscalización”. El ejercicio de las competencias constitucionales y legales no es un derecho, es una obligación.

Pero además existe otras cuestión, los órganos de fiscalización son instancias técnicas, no representantes de los ciudadanos, por lo que, suponiendo que pretendíramos asimilar las voces “rendición de cuentas” y “fiscalización”, no deberíamos perder de vista que la efectiva rendición de cuentas se encontraría en el momento en que los “representantes de la nación” se imponen de los resultados de la revisión técnica.

Ahora bien, ¿cómo evaluar la acción de un órgano que tiene como misión precisamente el controlar al poder? La respuesta más obvia es aplicar normas de evaluación a cada una de las actividades desarrolladas para que, a partir de su comparación, establecer si se cumplieron o no con las metas programadas.

No obstante, la experiencia demuestra que esta forma de valorar la actividad de organismos es parcial. Las normas de evaluación están diseñadas de una manera tan sencilla (aspectos cuantitativos) y formal (unidades de medida también cuantitativas) que omiten una serie de elementos cualitativos para un efectivo proceso de evaluación, por supuesto, también sabemos que no existe proceso de evaluación perfecto y que en muchas ocasiones son altamente subjetivos.

¹³ Loewenstein, Karl; “Teoría de la constitución”, trad. de Alfredo Gallego Anabitarte, 2a. ed., Barcelona, Ariel, 1970, p. 231. El autor señala que cuando las instituciones de control operan dentro de la organización de un solo detentador del poder, son designados control intraórganos. Cuando, por otra parte, funciona entre diversos detentadores del poder que cooperan en la gestión estatal, se les designa como controles interórganos.

Si lo anterior es cierto, todavía es más complicado cuando incidimos en reformas legales que no han probado su eficacia en la práctica, es difícil establecer hasta qué punto la nueva ley va a cumplir efectivamente con la solución de los problemas que orientan su emisión.

Uno de los métodos a los que podemos acudir es el comparativo, lo que implica contrastar la institución legal con su antecedente, aplicando mecanismos de evaluación emanados de una norma tipo o modelo, a partir de la cual se puede tener un margen de comprensibilidad de las instituciones incorporadas en una reforma legal.

Así, acudiremos a ese método para intentar dar respuesta a la convocatoria de estas mesas de trabajo para evaluar las reformas constitucionales del 7 de mayo de 2008 y legal del 29 de mayo de 2009 al régimen de fiscalización superior de la Federación de México.

II. LOS MODELOS INTERNACIONALES DE FISCALIZACIÓN

Esta parte del trabajo se apoyará en la Declaración de Lima de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés), mejor conocida como la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, aprobada en el Congreso de la INTOSAI celebrado en Lima, Perú, del 17 al 26 de octubre de 1977. La Convención contra la Corrupción de la Organización de las Naciones Unidas del 31 de octubre de 2003, y la experiencia de algunos países en el diseño de organismos de fiscalización externa, porque estimamos que allí se encuentran las bases conceptuales para llegar a una tipología sobre la fiscalización o control externo.

La Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, emanada del IX Congreso de INTOSAI, en su preámbulo, señala que la utilización regular (entiéndase legal) y racional

de los fondos públicos constituye una de las condiciones esenciales para garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente. Aquí advertimos que la fiscalización se relaciona con comprobación de un uso legal, racional y eficaz de los recursos públicos; además, se deja en claro que las decisiones relacionadas con ellos deben emanar de un órgano competente.

Otro aspecto trascendente de ese preámbulo, es que es indispensable que cada Estado cuente con una Entidad Fiscalizadora Superior eficaz, cuya independencia esté garantizada por la ley, con lo que se advierte otro aspecto sustancial, ahora orgánico, de la fiscalización: la independencia y eficacia de organismos encargados de la fiscalización, lo que se contrapone con la pretensión de autonomía que se escucha hoy día para esa clase de entidades.

Nótese que el debate no es sobre la autonomía, sino sobre la independencia, esto es que el organismo de fiscalización no dependa de otro, o llevando la cuestión al ámbito de la autonomía, que trabaje por cuenta propia, o sea, que se rija por normas y órganos de gobierno propios.

También se destacan los objetivos específicos de la fiscalización, esto es: la apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos, la búsqueda de una gestión rigurosa, la regularidad en la acción administrativa y la información, tanto a los poderes públicos como al país, mediante la publicación de informes objetivos. Así, queda claro que fiscalizar no es sólo rendir cuentas, es algo más: uso apropiado y eficaz de los fondos públicos, gestión rigurosa, regularidad (legalidad) administrativa e información objetiva.

Ahora bien, de un cuidadoso análisis de la Declaración de Lima se puede advertir que:

<i>Caracterización general de los órganos de fiscalización según INTOSAI</i>	<i>Artículo de la Declaración de Lima</i>	<i>Principio</i>
<p>El control no representa una finalidad en sí mismo, es parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.</p>	1o.	<p>Principio de control como medio no como fin.</p> <p>Principios de oportunidad, legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad.</p> <p>Objetivos: señalar las desviaciones normativas e infracciones a los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad.</p>
<p>Un control previo eficaz es imprescindible para una sana economía financiera pública. Puede ser ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, pero también por otras instituciones de control.</p>	2o.	<p>Principio de eficacia del control.</p>
<p>El control posterior reclama la responsabilidad del órgano culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y que es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones.</p>	2o.	<p>Principio de imputación de la responsabilidad.</p>

El control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de un control previo.	2o.	Principio de posterioridad.
Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada.	3o.	Principio de independencia frente al ente controlado.
Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo.	3o.	Carácter externo de la fiscalización.
Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno.	3o.	Principio de fiscalización del control interno.
La tarea de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones. A este tipo de control, se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.	4o.	Principio de legalidad y regularidad de las operaciones controladas.
Los objetivos de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores son: legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones.	4o.	Objetivos del control: legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad.

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores.	5o.	Refrenda el principio de independencia de la entidad de fiscalización de la controlada y establece la protección frente a influencias externas.
Aunque una independencia absoluta respecto de los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones.	5o.	Señala que la independencia debe ser funcional y organizativa. Aquí se advierte que la “autonomía” como tal no es indispensable para la fiscalización.
Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución, los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de Leyes.	5o.	Principio de regulación constitucional y legal.
Deben gozar de una protección legal suficiente, garantizada por un Tribunal Supremo, contra cualquier injerencia en su independencia y sus competencias de control.	5o.	Principio de protección legal.
La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparablemente unida a la independencia de sus miembros.	6o.	Principio de independencia de sus integrantes.

Los funcionarios de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser absolutamente independientes, en su carrera profesional, de los organismos controlados y sus influencias.	6o.	Refrenda el principio de independencia de los integrantes de la entidad de fiscalización.
Independencia financiera, elaboración de presupuesto y administración responsable.	7o.	Principio de independencia financiera y presupuestal.
La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la Ley, les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste.	8o.	Principio de iniciativa y responsabilidad.
La Constitución debe regular las relaciones entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el Parlamento, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país.	8o.	Principio de regulación constitucional de las relaciones con el parlamento.
La actividad del Gobierno, de las Autoridades Administrativas subordinadas y las demás instituciones dependientes, es objeto de control por parte de la Entidad Fiscalizadora Superior. De ello no se deduce ninguna subordinación del Gobierno a la Entidad Fiscalizadora Superior.	9o.	Principio de control de las actividades del gobierno.

<p>El Gobierno asume la plena y exclusiva responsabilidad de las operaciones realizadas por él y de sus omisiones y no puede remitirse a operaciones de control y dictámenes de la Entidad Fiscalizadora Superior para su descargo - siempre que no se hayan dictado en forma de resoluciones judiciales ejecutables y firmes.</p>	9o.	<p>Principio de no exclusión de la responsabilidad por operaciones y dictámenes de la entidad de fiscalización.</p>
<p>Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir de los órganos del departamento controlado todos los informes, de forma oral o escrita, que les parezcan necesarios.</p>	10º	<p>Principio de libre acceso a la documentación.</p>
<p>Los órganos controlados tienen que responder a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior, dentro de los plazos determinados generalmente por Ley o, en casos especiales, por la Entidad Fiscalizadora Superior, y dar a conocer las medidas adoptadas en base a dichas verificaciones de control.</p>	11	<p>Obligación de los entes fiscalizados de rendir informes en los plazos de ley.</p>

<p>Siempre que las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior no se dicten en forma de una resolución judicial firme y ejecutable, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene que tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades.</p>	11	<p>Principio de no definitividad de la función de fiscalización cuando se emite de manera distinta a una resolución judicial.</p>
<p>Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras. La Administración asume toda la responsabilidad respecto a la aceptación o rechazo del dictamen.</p>	12	<p>Facultad de asesoría.</p>
<p>Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben realizar su actividad de control de acuerdo con un programa previo trazado por ellas mismas. El derecho de ciertos órganos estatales de exigir, en casos especiales, la realización de determinadas verificaciones, no se verá afectado por aquella norma.</p>	13	<p>Principio de programación de las actividades de fiscalización.</p>

Los métodos de control deben adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones.	13	Principio de actualización técnica.
Es conveniente la elaboración de manuales de control como medio de trabajo para los funcionarios de control.	13	Principio de autolegalización o autonomía en sentido estricto.
Los miembros y los funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior tienen que tener la calificación e integridad moral necesarias para el perfecto cumplimiento de su tarea.	14	Principio de profesionalización y moralidad para los integrantes de la entidad de fiscalización.
Especial atención requiere el perfeccionamiento teórico y práctico de todos los miembros y funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior a nivel interno, universitario e internacional, fomentándolo por todos los medios posibles, tanto económicos como de organización. El perfeccionamiento tiene que exceder de los conocimientos de contabilidad y de los tradicionales jurídico-económicos y abarcar también empresariales, inclusive la elaboración electrónica de datos.	15	Principio de capacitación del personal.

<p>La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente, sobre los resultados de su actividad, y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior.</p>	16	<p>Obligación de rendir informes.</p>
<p>La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener la posibilidad de rendir informe sobre hechos de especial importancia y transcendencia entre dos informes anuales.</p>	16	<p>Obligación de rendir informes especiales.</p>
<p>El informe anual tiene que abarcar principalmente la actividad total de la Entidad Fiscalizadora Superior; no obstante, en el supuesto de que existan intereses especialmente dignos de ser protegidos o que estén protegidos por Ley, la Entidad Fiscalizadora Superior debe considerarlos cuidadosamente, así como la conveniencia de su publicación.</p>	16	<p>Contenido del informe anual.</p>
<p>Los hechos enumerados en los informes tienen que representarse de forma objetiva y clara, limitándose a lo esencial. Deberán redactarse de manera precisa y comprensible.</p>	17	<p>Principio de claridad y objetividad de los informes.</p>

La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada.	17	Principio de relevancia de las operaciones en los informes.
Las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que ser especificadas en la Constitución, al menos en sus rasgos fundamentales, los detalles pueden regularse por Ley.	18	Refrenda el principio de constitucionalidad y legalidad de las competencias de fiscalización.
Toda la actividad estatal estará sometida al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de que se refleje, o no, en el presupuesto general del Estado. Una exclusión del presupuesto no debe convertirse en una exclusión del control.	18	Principio de revisión total de las operaciones, con independencia de si se reflejan o no en el presupuesto.
Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben orientar su control hacia una clasificación presupuestaria adecuada y un sistema de cálculo lo más simple y claro posible.	18	Principio de simplificación y claridad de las operaciones de control.
Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo las declaraciones individuales de los contribuyentes.	20	Principio de control fiscal.

<p>El control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma.</p>	20	<p>Principio de control de los ingresos.</p>
<p>Los recursos considerables que el Estado emplea para contratos públicos y obras públicas justifican un control especialmente escrupuloso de los recursos empleados.</p>	21	<p>Principio de fiscalización de los contratos.</p>
<p>La subasta pública es el procedimiento más recomendable para obtener la oferta más favorable en precio y calidad. De no convocarse una pública subasta, la Entidad Fiscalizadora Superior debe investigar las razones de ello.</p>	21	<p>Principio de revisión de los egresos no licitados.</p>
<p>En el control de las obras públicas, la Entidad Fiscalizadora Superior debe procurar que existan normas apropiadas que regulen la actividad de la administración de dichas obras.</p>	21	<p>Principio de control de las obras públicas.</p>
<p>El control de las obras públicas no sólo abarca la regularidad de los pagos, sino también la rentabilidad de la obra y la calidad de su ejecución.</p>	21	

<p>También los recursos considerables empleados para instalaciones de elaboración electrónica de datos justifican un control adecuado. Hay que realizar un control sistemático del uso rentable de las instalaciones del proceso de datos, de la contratación del personal técnico cualificado que debe proceder, a ser posible, de la administración del organismo controlado, de la evitación de abusos y de la utilización de los resultados.</p>	22	<p>Principio de revisión de los recursos informáticos.</p>
<p>La expansión de la actividad económica del Estado se realiza con frecuencia a través de empresas establecidas a tenor del derecho privado. Estas empresas deberán estar sometidas al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, siempre que el Estado disponga de una participación sustancial - que se da en el supuesto de participación mayoritaria - o ejerza una influencia decisiva. Es conveniente que este control se ejerza a posteriori y que abarque también la rentabilidad, utilidad y racionalidad.</p>	23	<p>Principio de revisión de las empresas paraestatales.</p>

<p>Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben disponer de una autorización lo más amplia posible, para controlar el empleo de las subvenciones realizados con fondos públicos.</p> <p>Si la finalidad del control lo exige, éste debe extenderse a la totalidad de las operaciones de la institución subvencionada, especialmente, si la subvención en sí o en proporción a los ingresos o a la situación financiera de la institución beneficiaria, es considerablemente elevada.</p> <p>El empleo abusivo de los fondos de subvención debe comportar la obligación de reintegro.</p>	24	Principio de revisión de las subvenciones.
---	----	--

En este sentido, de la Declaración de Lima se desprenden una serie de principios, que orientan la función de fiscalización, entre ellos encontramos: principios del control como medio y no como fin; de oportunidad, legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad; eficacia del control; imputación de la responsabilidad; posterioridad; independencia funcional y organizativa frente al ente controlado; protección frente a influencias externas; fiscalización del control interno; legalidad y regularidad de las operaciones controladas; regulación constitucional y legal; protección legal; independencia de sus integrantes; independencia financiera y presupuestal; iniciativa y responsabilidad del ente fiscalizador; regulación constitucional de sus relaciones con el parlamento; control de las actividades del gobierno; no exclusión de la responsabilidad por operaciones o dictámenes de la entidad de fiscalización; libre acceso a la documentación; no definitividad de la función de fiscalización cuando se emite de manera distinta a una resolución judicial; programación de las actividades de fis-

calización; actualización técnica; auto legislación o autonomía en sentido estricto; profesionalización y moralidad para los integrantes de la entidad de fiscalización; principio de capacitación del personal; claridad y objetividad de los informes; relevancia de las operaciones en los informes; revisión total de las operaciones, con independencia de si se reflejan o no en el presupuesto; simplificación y claridad de las operaciones de control; control fiscal; control de los ingresos; fiscalización de los contratos; revisión de los egresos no licitados; control de las obras públicas; revisión de los recursos informáticos; revisión de las empresas paraestatales; y revisión de las subvenciones, entre otros.

Además, esa Declaración establece como objetivos de la fiscalización señalar las desviaciones normativas e infracciones a los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad. Con lo que es evidente que los objetivos del control orientan la función de fiscalización. Otro aspecto a destacar es la facultad de asesoría en la elaboración de leyes.

Como se advierte, la Declaración de Lima es un instrumento importante en la delimitación de las actividades de los organismos de fiscalización externa, puesto que fija los mínimos a que se debe aspirar en el diseño de esas instancias de control.

Otro instrumento de trascendencia es la Convención contra la Corrupción de la Organización de las Naciones Unidas, adoptada por la Asamblea General el 31 de octubre de 2003 y en vigor a partir del 14 de diciembre de 2005, que en su preámbulo considera los principios de debida gestión de los asuntos y los bienes públicos, equidad, responsabilidad e igualdad ante la ley, así como la necesidad de salvaguardar la integridad y fomentar una cultura de rechazo a la corrupción.

De esa convención destaca, en su artículo 1, inciso c) la finalidad de promover la integridad, la obligación de rendir cuentas y la debida gestión de los asuntos y los bienes públicos. Además, obliga a los Estados Parte a formular y aplicar o mantener en vigor políticas coordinadas y eficaces contra la corrupción que promuevan la participación de la sociedad y reflejen los principios

del imperio de la ley, la debida gestión de los asuntos públicos y los bienes públicos, la integridad, la transparencia y la obligación de rendir cuentas; a establecer y fomentar prácticas eficaces encaminadas a prevenir la corrupción; y a evaluar periódicamente los instrumentos jurídicos y las medidas administrativas pertinentes a fin de determinar si son adecuados para combatir la corrupción (artículo 5o., numerales 1, 2 y 3).

En lo que se refiere al órgano u órganos de prevención de la corrupción, señala que cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, garantizará la existencia de un órgano u órganos, según proceda, encargados de prevenir la corrupción con medidas tales como: *a)* La aplicación de las políticas a que se hace alusión en el artículo 5o. y, cuando proceda, la supervisión y coordinación de la puesta en práctica de esas políticas, y *b)* El aumento y la difusión de los conocimientos en materia de prevención de la corrupción. Obliga a los Estados Parte a otorgar al órgano o a los órganos la independencia necesaria, para que puedan desempeñar sus funciones de manera eficaz y sin ninguna influencia indebida, y a proporcionarles los recursos materiales y el personal especializado que sean necesarios, así como la capacitación que dicho personal pueda requerir para el desempeño de sus funciones (artículo 6, numerales 1, incisos *a*) y *b*), y 2). Nótese de nueva cuenta que la cuestión es de independencia no de “autonomía”.

También es trascendente en nuestro análisis la experiencia internacional, porque ésta refleja la manera en la que se operan en la práctica los principios emanados de las convenciones internacionales.

1. Estados Unidos: *Government Accountability Office (GAO)*

Durante la Primera Guerra Mundial el gasto en Estados Unidos se había incrementado, al concluir la guerra la administración financiera federal estaba en ruinas, por lo que el Congreso consideró que se necesitaba más información y mejor control so-

bre el gasto. Así, en 1921 se estableció la *General Accounting Office*¹⁴ con un mandato general para investigar: “todas las materias relativas a la recepción, distribución y aplicación de los fondos públicos”, y para: “hacer recomendaciones buscando mayor economía o eficiencia en el gasto público”.

Posteriormente otras leyes clarificaron y expandieron sus competencias. En 2004 se cambió su nombre a *Government Accountability Office (GAO)*. Las agencias están obligadas a proporcionar a la GAO acceso a la información sobre sus tareas, poderes, actividades, organización; y transacciones financieras.

La GAO es independiente de la rama Ejecutiva federal y reporta directamente al Congreso. Para asegurar la independencia de la rama ejecutiva, el Contralor General sólo puede ser removido por el Congreso por causas específicas. La GAO es una agencia independiente no partidista que trabaja para el Congreso. Se le ha denominado el “perro guardián del Congreso” ó “el brazo de auditoría e investigación del Congreso”.

Dentro de sus competencias la GAO investiga cómo el gobierno federal gasta los dólares de los contribuyentes. A la cabeza se encuentra el Contralor General de los Estados Unidos, nombrado por el Senado de Estados Unidos de una lista de candidatos propuestos por el Congreso. El contralor dura en su cargo 15 años.

La GAO apoya al Congreso en el desempeño de sus responsabilidades constitucionales y lo ayuda a mejorar el rendimiento y asegurar la rendición de cuentas del gobierno federal. También proporciona información oportuna al Congreso con objetividad, basada en hechos, imparcial, desideologizada, justa y balanceada.

Esta oficina funciona con los valores de rendición de cuentas, integridad y fiabilidad, bajo estándares profesionales estrictos de revisión y referencia. Todos los hechos son analizados con precisión.

¹⁴ *The Budget and Accounting Act* de 1921 retiró las funciones de auditar las responsabilidades, la rendición de cuentas y las funciones de reclamación al Departamento del Tesoro y se las asignó a la Oficina Gubernamental de Rendición de Cuentas (GAO).

Desarrolla sus funciones a petición de comités del Congreso, subcomités, o en los términos regulados en las leyes o reportes de comités. También realiza investigaciones con la autoridad del Contralor General. Apoya al Congreso realizando auditorías para determinar si los fondos federales se gastaron eficiente y efectivamente. Investiga acusaciones de actividades ilegales o impropias. Reporta la manera en que los programas de gobierno y las políticas están logrando sus cometidos. Realiza análisis de políticas y las pone a consideración del Congreso, y puede discrepar de decisiones legales y opiniones, como una forma de protesta por las decisiones de los administradores y reportarlo a la agencia normativa competente. Además, aconseja al Congreso y a los titulares de las agencias ejecutivas sobre la manera de hacer más eficiente, efectivo, ético, equitativo y a responder bien.

2. España: Tribunal de Cuentas

La Constitución 1978 establece un Tribunal de Cuentas que se rige por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, reguladora de la Institución, y en materia de funcionamiento del Tribunal se dicta en 1988 la Ley número 7, de 5 de abril. Así, el Tribunal de Cuentas rige su actividad por la Constitución y por las llamadas “Ley Orgánica” y “Ley de Funcionamiento”.

La Carta Magna española y las Leyes Orgánica y de Funcionamiento definen al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector Público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, y dejando a salvo las atribuciones fiscalizadoras de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, le sitúan en la órbita del Poder Legislativo con dependencia directa de las Cortes Generales.¹⁵ Se integra por doce miembros —los Consejeros de Cuentas— designados seis por el Congreso de los Diputados y seis por el Senado, quienes cuentan con independencia, inamovilidad e incompatibilidades igual que los jueces.

¹⁵ Aunque no es un órgano propio del Parlamento Nacional Español.

Se le encomiendan dos funciones: la fiscalizadora y la jurisdiccional. La función fiscalizadora —caracterizada por ser externa, permanente y consuntiva—, consiste en comprobar si la actividad económico-financiera del sector público respeta los principios de legalidad, eficiencia y economía y su destinatario natural son las Cortes Generales (o en su ámbito, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas); así, el Tribunal de Cuentas ejerce el control externo en su ámbito como órgano técnico que es, y las Cortes —o, en su caso, los Parlamentos autonómicos—, con apoyo en los resultados que dimanan de dicho control fiscalizador, despliegan el control político o parlamentario.

La función jurisdiccional consiste en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurren los que tienen a su cargo el manejo de bienes, caudales o efectos públicos, y tiene por objeto lograr la indemnidad de los fondos públicos perjudicados, por malversación, por incorrecta, incompleta o nula justificación, o por otras causas o conductas.

3. Uruguay: Tribunal de Cuentas

Según el artículo 228 de la Constitución de Uruguay: “La vigilancia en la ejecución de los presupuestos y la función de control de toda gestión relativa a la Hacienda Pública será de cargo del Tribunal de Cuentas”.

Dentro de las funciones del Tribunal de Cuentas se encuentran funciones de asesoría e información, asesoría en materia presupuestal [artículo 211 literal A de la Constitución y artículo 94.1 Texto Ordenado de la Ley de Contabilidad y Administración Financiera (TOCAF)]; es asesor en materia de emisión de títulos de deuda pública, concertación de empréstitos y aplicación de *superávits* por los Gobiernos Departamentales (artículos 301 y 302 de la Constitución); asesora en materia de Rendiciones de Cuentas (artículo 211 literal C y 193 de la Constitución y artículo 94.3 del TOCAF); asesora a la Junta Departamental en cuestiones relativas a la Hacienda o a la Administración Departamental (artículo

273 núm. 4 de la Constitución); desahoga solicitudes de informes de los legisladores (art. 118 de la Constitución), puesto que todo legislador puede pedir al Tribunal de Cuentas por intermedio del Presidente de la Cámara respectiva los datos e informes que estime necesarios para el cumplimiento de sus funciones; otorga su conformidad previa sobre el Plan de Cuentas y Registros Contables (art. 88 del TOCAF); presenta una Memoria Anual (artículo 211 literal D de la Constitución) relativa a la rendición de cuentas y gestiones de todos los órganos del Estado, inclusive Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados; evacua y publica consultas (artículo 95 del TOCAF) que le formulan por escrito los organismos públicos, cuyo efecto es vinculante para el caso concreto. Además publica periódicamente aquellas que son de interés general.

Dentro de sus funciones típicas de control financiero, interviene y controla de manera general y permanente toda la gestión financiera (artículo 211 literal E de la Constitución), por lo que está facultado para interiorizarse, examinar y fiscalizar tanto la percepción como la administración, conservación y erogación de recursos, bienes y fondos públicos, y denuncia ante quien corresponda las irregularidades que constate en el manejo de dichos fondos, así como las infracciones a las leyes de presupuesto y contabilidad; ejerce el control preventivo de gastos y pagos (artículo 211 literal B de la Constitución y artículo 94.2 del TOCAF), puesto que toma conocimiento del gasto antes de que se perfeccione la obligación emanada de los actos o contratos que impliquen compromisos financieros para la administración para examinar su legalidad; tiene intervención previa al pago, porque toma conocimiento de los pagos dispuestos antes de hacerse efectiva la orden correspondiente, para analizar su regularidad jurídica.

En lo que se refiere al control posterior en rendiciones de cuentas (artículo 211 literal C y artículo 94. 3 y 94.4 del TOCAF), efectúa preceptivamente control posterior de las rendiciones de cuentas de la totalidad de los organismos de la Administración Central, Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y Gobier-

nos Departamentales; ejerce Control de ingresos y bienes nacionales (artículos 81 a 89 y 114 a 118 del TOCAF).

En lo que se refiere al Control de la responsabilidad administrativa en materia financiero contable (artículo 211 literal C y E de la Constitución y arts. 103, 119 a 130 del TOCAF) dictamina respecto a las acciones correspondientes en caso de responsabilidad, exponiendo las consideraciones y observaciones pertinentes, debiendo denunciar ante quien corresponda, todas las irregularidades en el manejo de los fondos públicos. Denuncia las irregularidades (artículo 123 del TOCAF) y se le comunica el sumario cuando se enjuicie a un contador delegado y emite opinión previa para separarlo del cargo (artículo 130 del TOCAF); controla el desarrollo y conclusiones del sumario y la efectiva adopción de las medidas administrativas disciplinarias y judiciales que correspondan, puede solicitar la remisión del expediente administrativo y tiene acceso a toda la documentación e información (artículo 122 del TOCAF); comunica a la Asamblea General con informe circunstanciado aquellos casos en que la responsabilidad debiera recaer sobre ordenadores primarios o servidores públicos que por la Constitución o las leyes deban ser sometidos a juicio político (artículo 125 del TOCAF); emite dictamen una vez completado el sumario y producido el informe y las conclusiones del sumariante, para una más precisa determinación de la responsabilidad emergente. Su dictamen, que es previo a la resolución del jerarca, debe establecer si el o los gestores de la Hacienda Pública involucrados han incurrido o no en falta que determine su responsabilidad, la naturaleza y entidad de ésta, y en su caso la cuantía de los daños y perjuicios eventualmente ocasionados al erario (artículo 128 del TOCAF). Presta asesoría técnica cuando lo soliciten los jueces en materia civil o penal, a la Asamblea General o a cualquiera de los dos Cámaras, en los casos en que la responsabilidad recaiga sobre funcionarios sometidos a juicio político (artículo 128 del TOCAF).

Tiene control de eficiencia (artículo 105 del TOCAF), que se realiza a posteriori, y para sus efectos las contadurías y unidades

ejecutoras deberán remitirle las informaciones relativas al costo y las estadísticas de rendimiento, sin perjuicio de las demás informaciones que el mismo está facultado para requerir. (artículos 104 y 105 del TOCAF).

También ejerce el control posterior a organismos, servicios o entidades no estatales que perciben fondos públicos o administran bienes del Estado (artículo 138 y 160 del TOCAF), organismos deben llevar su contabilidad aplicando las normas de administración financiera establecidas en el TOCAF, discriminando claramente los fondos públicos y los gastos atendidos con estos.

Además, dentro de otras funciones y controles especiales, cuenta con facultad de iniciativa legislativa (artículos 210, 211 literal G, 212, 213 de la Constitución), en materia de Ley de Contabilidad (artículo 213 de la Constitución) y de su Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (artículo 210 de la Constitución), para la reforma de las oficinas contables (artículo 212 de la Constitución) en el marco de la superintendencia que sobre todas las oficinas de contabilidad, recaudación y pagos del Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados.

En materia presupuestal (artículo 211 literal G de la Constitución) el Tribunal de Cuentas proyecta su propio presupuesto que eleva al Poder Ejecutivo para incluirlo en el Presupuesto General, el que a su vez se remite al Poder Legislativo quien resuelve en definitiva.

Tiene facultad para dictar ordenanzas (artículo 211 literal F de la Constitución) de contabilidad, con fuerza obligatoria para todos los órganos del Estado, cualquiera sea su naturaleza.

Cuenta con potestades inquisitivas y de acceso a la información (artículos 99 y 102 del TOCAF), en este contexto, las Contadurías Centrales tienen la obligación de poner a disposición del Tribunal los registros y documentación, facilitar la gestión de sus funcionarios y proporcionarles toda la información requerida. Asimismo, puede practicar revisiones, controles y arqueos periódicos de acuerdo a las técnicas usuales de auditoría y a las normas generalmente aceptadas.

Controla la gestión de los Directores de Entes y Servicios Descentralizados (artículo 192 de la Constitución), quienes sólo pueden ser reelectos o designados para integrar otro Directorio o Dirección General, siempre que su gestión no haya merecido observación del Tribunal de Cuentas, emitida por lo menos con el voto conforme de cuatro de sus miembros.

Asesora en la formulación de Reglamentos y Pliegos Únicos de bases y condiciones generales (artículo 44 del TOCAF) para los contratos de suministros y servicios no personales, obras y trabajos públicos y servicios no personales, de uso obligatorio para todos los organismos públicos en los casos de licitaciones públicas y abreviadas. Además, asesora en la autorización de regímenes especiales de contratación (artículo 34 del TOCAF) basados en los principios de publicidad e igualdad de los oferentes, cuando las características del mercado o de los bienes o servicios lo hagan conveniente para la administración. Las autorizaciones serán comunicadas a la Asamblea General y publicadas en el *Diario Oficial*.

Desde 1969 audita los préstamos concedidos al Estado Uruguayo por organismos internacionales como el Banco Interamericano de Desarrollo, el Banco Interamericano de Reconstrucción y Fomento, el Banco Mundial, etc., dictaminando e informando sobre el cumplimiento de las estipulaciones convenidas y el uso de los fondos.

Como podemos advertir, existen tres modelos para revisar y fiscalizar la gestión pública: el europeo (continental), el norteamericano (sajón) y mixtos (como el Tribunal de Cuentas de Uruguay). El modelo continental se sustenta en Tribunales o Cortes de Cuentas, mientras que el modelo sajón parte de Contralorías o Auditorías Generales, por último el modelo mixto es una fusión de ambos elementos.

Los Tribunales o Cortes de Cuentas que son órganos colegiados que constituyen verdaderos tribunales, con dirección unitaria o colegiada, integrados por magistrados inamovibles, que dependen en muchos casos del parlamento. Algunos países que tienen instaurado este sistema son:

Francia	Italia	España
Tribunal de Cuentas	Tribunal de Cuentas	Tribunal de Cuentas
Tribunal que ejerce funciones jurisdiccionales. Sus miembros gozan de garantías efectivas de independencia para asegurar su libre funcionamiento. Le corresponde fiscalizar el adecuado uso y destino de las cuentas públicas y su eficacia, es decir, no sólo que el dinero se utilice para lo que fue destinado en el presupuesto, sino que su aplicación asegure el mayor impacto social posible. Este esquema se reproduce en el nivel regional de gobierno. La Corte tiene facultades para exigir la devolución de recursos mal aplicados y sancionar mediante la imposición de multas a los funcionarios.	La Corte es un órgano auxiliar que según la 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.	El Tribunal de Cuentas, aunque depende del Parlamento, es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y la gestión económica y financiera del sector público. Ejerce la jurisdicción contable, además, se encarga de la fiscalización del dinero de los partidos políticos y de las campañas electorales. El tribunal funciona en forma independiente, la intervención del parlamento se relaciona con la forma en que son nombrados sus miembros, quienes gozan de la misma independencia e inamovilidad y están sujetos a las mismas incompatibilidades que los jueces.

El modelo estadounidense o sajón integra Auditorías o Contralorías generales. Ahí, la fiscalización de los recursos públicos se encomienda a un órgano unipersonal, los organismos de auditoría que forman parte del Poder Legislativo, aunque cuentan con autonomía técnica y operativa, carecen de la facultad de enjuici-

ciamiento. Los países que tienen esta clase de sistema son: Australia, Canadá, Estados Unidos, Inglaterra, y varios de América Latina.

En los modelos mixtos se fusionan las actividades de tribunal con las de auditoría, como en el caso de Uruguay.

Sin embargo, es importante destacar que los modelos se acercan en el carácter técnico de la función y en el énfasis que se pone en la autonomía del organismo.

III. LA REFORMA CONSTITUCIONAL Y LEGAL AL MODELO MEXICANO DE FISCALIZACIÓN

De lo anterior se advierte que no existe un modelo mexicano de fiscalización. En realidad nuestro país ha experimentado con los contenidos de los modelos europeo y sajón sin llegar a establecer un tipo propio. Por otra parte, la ideología que recientemente se ha incorporado en México a nivel doctrinal, repetida hasta el cansancio por nuestros políticos, y que cristaliza en la emisión de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de 2009, se advierte con claridad el vuelco en el esquema de control externo hacia la *accountability* o rendición de cuentas sajón.

A continuación analizaremos la reforma constitucional al modelo de fiscalización mexicano, de 7 de mayo de 2008, destacando aquellos aspectos de trascendencia para la investigación. Los preceptos que contienen aspectos vinculados al sistema de fiscalización son el 73, fracción XXIV, el 74, fracciones II y VI, y 79. Tampoco podemos olvidar los artículos 26 y 134, aunque por sus contenidos específicos relacionados con la planeación y el sistema nacional de información estadística y geográfica, y la conformación del sistema de evaluación presupuestal del ejercicio de los recursos, lo que se ha denominado presupuesto por resultados, son materias que no impactan directamente en la fiscalización, más bien son uno de sus insumos.

El artículo 73, fracción XXIV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que permite al Congreso de la

Unión 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, permanece sin cambios.

La fracción II del artículo 74 de la Constitución también carece de cambios, aunque existe un contrasentido, que en otra mesa de este seminario se analiza: alude a la autonomía técnica y de gestión de la entidad de fiscalización, sin embargo, se permite de manera exclusiva a la Cámara de Diputados: coordinar y evaluar el desempeño de las funciones de fiscalización, lo que implica, como es obvio, incidir en los aspectos técnicos y de gestión de la entidad de fiscalización superior de la Federación, lo que evidentemente limita su independencia. Aquí no debemos olvidar que la Auditoría ejerce el control externo dentro del propio Congreso.

No estamos considerando el tema de la evaluación de la responsabilidad del ente de fiscalización, que evidentemente es necesaria, afirmamos que esta entidad carece de efectiva “autonomía” o “independencia” en términos de las declaraciones constitucionales y legales, puesto que está sujeta a “evaluación”, lo que se debe relacionar con el contenido del artículo 92, fracción VIII, de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas que señala entre las causales para la remoción del Auditor Superior: *Obtener una evaluación del desempeño poco satisfactoria sin justificación, a juicio de la Comisión, durante dos ejercicios consecutivos*. Con lo que se viola el principio de protección frente a influencias externas, contenido en el artículo 50. de la Declaración de Lima.

La anterior fracción IV del artículo 74 se transformó en VI, y contiene un cambio de fondo, que implica un retroceso, porque anteriormente la revisión de la cuenta pública buscaba “conocer” (que significa averiguar por el ejercicio de las facultades intelectuales la naturaleza, cualidades y relaciones de las cosas) los resultados de la gestión financiera, que en la reforma fue sustituido por “evaluar” (señalar el valor de algo), que es más limitado. Lo que hacia la entidad de fiscalización superior de la federación era

una “investigación” o “averiguación”, ahora se limita constitucionalmente a una “evaluación”.

Esto se refrenda de una lectura de los artículos 14 de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación derogada y del 12 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, cuando, en algunos contextos, en la primera se alude a “determinar” y la segunda a “evaluar”. De lo que se advierte una clara diferencia conceptual.

El contexto de la autonomía de la función estaba mejor delimitada en la redacción anterior, porque establecía con claridad que la entidad de fiscalización superior de la federación era “apoyo” de la Cámara de Diputados. La redacción actual deja el juego a la vaguedad al establecer que la revisión de la Cuenta Pública se hará a “través de”, que aunado a las facultades de coordinación y evaluación de la Cámara de Diputados, mal interpretadas, pueden limitar seriamente la independencia de este ente.

El párrafo relacionado con la determinación de responsabilidades permanece igual, sin embargo, para los efectos de una interpretación integral, nada se opone a que cuando la entidad de fiscalización superior de la Federación entre al “conocimiento” o “indagación” de las causas de una infracción legal, se considere que se excede en la “evaluación”, esto es, que actúa al margen de la Constitución, lo anterior hace más difícil su gestión técnica, puesto que ahora, en los casos establecidos en la constitución sólo debe realizar una evaluación.

Además, se redujo significativamente su competencia en materia de “revisión sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas”, puesto que ese caso sólo puede emitir “recomendaciones”, lo que implica que, si detecta alguna irregularidad, carece de atribuciones para imputar las responsabilidades de ley por mandato constitucional. Con lo que se puede vulnerar el principio de imputación de la responsabilidad del artículo 2o. de la Declaración de Lima, puesto que en estos casos la entidad de fiscalización superior se limita a emitir “recomendaciones”, lo que podría llevar a que el incumplimiento con los objetivos de los programas

quede impune, lo que choca con los contenidos de la Convención contra la Corrupción de la Organización de las Naciones Unidas.

Un avance, que desafortunadamente podría, en otro contexto interpretativo, ser un retroceso, se relaciona con la vinculación de la cuenta pública al ejercicio fiscal, con lo anterior se refrenda el principio de anualidad lo que es positivo; no obstante en la vertiente negativa se limita el concepto de cuenta pública a la “cuestión relacionado con los ingresos y egresos”, esto es a lo contable, lo que en una interpretación limitada puede eliminar la idea de que la revisión también debe ser legal.

Además, como aspecto positivo se reducen los plazos de presentación de la cuenta pública, porque era un atentado que el ejercicio fiscal se cerrara en diciembre¹⁶ y que la cuenta pública se presentaría seis meses después, lo que contradecía el principio de responsabilidad. Ahora se debe presentar en el 30 de abril, o sea, cuatro meses después del cierre del ejercicio. Sin embargo, esperamos avances más significativos, puesto que a partir de la reforma constitucional al artículo 73, fracción XXVIII, en la que se faculta al Congreso de la Unión para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental, para contar con sistema contables más expeditos, ágiles y confiables, nada se opone a que la cuenta pública se entregue en febrero o marzo, o en “tiempo real”, tomando en consideración que el cierre del ejercicio fiscal es en diciembre del año calendario respectivo.

Otro avance en la reforma es constitucionalizar la prórroga a la entidad de fiscalización en caso de retraso en la presentación de la cuenta pública. También, se agrega un párrafo que obliga a la Cámara de Diputados a concluir la revisión de la cuenta pública el 30 de septiembre del año siguiente al de su presentación, tomando como base el Informe de resultados.

¹⁶ En términos del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación los ejercicios fiscales coinciden con el año calendario, esto 1 de enero al 31 de diciembre del año respectivo; sin embargo, el presupuesto se cierra el 15 de diciembre (véase oficio 307-A.-2204 de la Unidad de Política y Control Presupuestario de la Subsecretaría de Egresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 2 de diciembre de 2008).

Por último, en una efectiva negación de la naturaleza independiente de la función de fiscalización, como ya fue comentado se permite a la Cámara de Diputados “evaluar” su desempeño y pedir informes sobre la misma. Cabe destacar que esta norma ya estaba presente en la Ley de Fiscalización Superior de la Federación derogada, pero ahora se eleva a rango constitucional, circunstancia que ya fue criticada por sus implicaciones negativas con el contenido de la Declaración de Lima.

En lo que se refiere al contenido del artículo 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, destacamos que el primer párrafo continúa igual, sin embargo, se integró un segundo párrafo a la norma para sujetar a la función de fiscalización los principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

Lo anterior puede ser positivo en cuanto a que permitiría contar con estándares constitucionales para la resolución de los conflictos en la función, sin embargo, tiene un efecto negativo porque deja en manos de los intérpretes la problemática de establecer que se entiende por estos principios en caso de controversia¹⁷. Lo que implica que ahora la última palabra en materia de fiscalización la tiene el que interprete la constitución o la Ley.

Pero además, esos principios acotan significativamente la función de fiscalización porque su operatividad dependerá de la significación que se les otorgue. Además, en una lamentable omisión, el artículo 5o. de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, que trata el tema de la supletoriedad y permite a la Auditoría Superior de la Federación emitir los criterios relativos a la ejecución de auditorías, no señala a quien corresponde interpretar la ley para efectos administrativos. Lo

¹⁷ No debemos olvidar aquí las interpretaciones emanadas de diversas controversias constitucionales en las que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acotó significativamente la función de fiscalización entre ellas: la 84/2004 (se limita la función de fiscalización a la revisión de ingresos o recursos públicos), 91/2003 (por el principio de “anualidad” se le impide auditar ejercicio anteriores a la cuenta pública en revisión), 36/2003 (se le impide ordenar conductas específicas a los entes auditados), entre otras.

anterior implica que serán los órganos jurisdiccionales quienes a través de criterios deberán dar operatividad a la función de fiscalización interpretando los principios, lo que puede implicar una nueva acotación a esa actividad.

Aunque en materia de las funciones de la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación el párrafo primero y su fracción I, continúan casi iguales, se introdujo un cambio de matiz significativo en lo que se refiere a las denominadas “auditorías sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales”, puesto que en la norma anterior eran materia de la función de fiscalización general, actualmente forman un rubro aparte de fiscalización acotado en términos constitucionales a la emisión de “recomendaciones”.

Esto atenta contra la función de fiscalización, con antecedentes desde el siglo XVIII en el artículo 15 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, y recogida por nuestro constitucionalismo, los ciudadanos ya no podemos exigir cuentas sobre el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, ahora sólo podemos esperar que el órgano técnico formule “recomendaciones”. Además, se viola el principio de imputación de la responsabilidad del artículo 2º de la Declaración de Lima, y puede llevar al incumplimiento de los contenidos de la Convención contra la Corrupción de la Organización de las Naciones Unidas.

Por otra parte, el párrafo segundo de la fracción I, del artículo 79 reformado, podría contener un avance sustancial, puesto que en una interpretación literal del precepto en términos del último párrafo del artículo 14 constitucional, la entidad de fiscalización superior de la federación ahora puede auditar a partidos políticos, lo anterior derivado de una recta interpretación de la frase: “fiscalizará los recursos federales que se destinen y ejerzan por cualquier entidad, persona física o moral, pública y privada” y de su relación armónica con el contenido del artículo 41, fracción I, de la propia Constitución federal, donde se define a los partidos políticos como “entidades” de interés público.

En este sentido las finanzas de los partidos ya no estarán al arbitrio o capricho de un ente como el Instituto Federal Electoral, en donde tienen significativa influencia, ahora por los menos existirán elementos para una revisión más imparcial, sin caer en la ingenuidad de estimar que ya se resolvió el problema, atendiendo a las facultades de evaluación que se reserva la Cámara de Diputados sobre la actividad de la entidad de fiscalización superior de la federación y a la influencia de los partidos políticos en el Congreso.

Lo anterior se refuerza con el párrafo segundo de la fracción I del artículo 79 constitucional, que en una recta interpretación incluye entre los sujetos obligados por la norma a los partidos políticos, lo que llevará en la futura reforma electoral ya anunciada, a revisar el rubro de fiscalización de esas entidades.

En otra interpretación, se podría estimar que este párrafo primero de la fracción I, del artículo 79 constitucional, se contrapone al contenido del artículo 41, fracción V, párrafo décimo, de la propia ley fundamental,¹⁸ en lo que se refiere al órgano técnico de fiscalización electoral; no obstante, en mi opinión no existe tal contradicción, sino que ambos preceptos constitucionales se complementan.

En lo que se refiere a la solicitud de información y revisión, está tan acotada, porque. *a)* Sólo se refiere a programas, proyectos o la erogaciones contenidos en el presupuesto en revisión que abarquen para su ejecución y pago diversos ejercicios fiscales o se trate de revisiones sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas federales, y *b)* Las observaciones y recomenda-

¹⁸ Artículo 41, fracción V, párrafo décimo, de la “*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*”. La fiscalización de las finanzas de los partidos políticos nacionales estará a cargo de un órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, dotado de autonomía de gestión, cuyo titular será designado por el voto de las dos terceras partes del propio Consejo a propuesta del consejero presidente. La ley desarrollará la integración y funcionamiento de dicho órgano, así como los procedimientos para la aplicación de sanciones por el Consejo General. En el cumplimiento de sus atribuciones el órgano técnico no estará limitado por los secretos bancario, fiduciario y fiscal.

ciones sólo podrán referirse al ejercicio de los recursos públicos de la Cuenta Pública en revisión, lo que implica que, las solicitudes de información no podrán exceder el marco constitucional, además, si de la información o revisión solicitada se advierten violaciones legales que excedan el marco de la cuenta pública en revisión, la conducta quedará impune.

En la reforma se limitan las “situaciones excepcionales” a la existencia de “denuncias”. Un acierto es que se refiere al ejercicio fiscal en curso, lo que parece abonar a la existencia de un control concomitante a la gestión administrativa, no obstante, queda desvirtuado con el hecho de que se deja en manos del ente fiscalizado la realización de la “revisión”, esto se puede concluir de la lamentable labor de la Secretaría de Función Pública en el tema, después de la promesa incumplida de “peces gordos” y del hecho de que la fiscalización interna del Ejecutivo federal es, por decir lo menos, inoperante.

Por otra parte, en la reforma se reduce el plazo de entrega del Informe de Resultado de la Revisión de la Cuenta Pública, lo que es positivo.

Como novedad ahora se obliga a nivel constitucional a la entidad de fiscalización superior a incluir las “justificaciones y aclaraciones” que las entidades fiscalizadas hayan presentado sobre las observaciones y recomendaciones; la norma anterior sólo permitía incorporar los “comentarios y observaciones” de los auditados. Lo anterior permite estimar que se trata de otorgar mecanismos de defensa excesivos a los servidores públicos, esquema que nada abona a la fiscalización.

También existe una diferencia significativa por un matiz que se introduce en la reforma, la norma constitucional anterior prevenía que la entidad de fiscalización superior de la Federación estaba facultada para verificar el cumplimiento (acción y efecto de cumplir; que a su vez es ejecutar, llevar a efecto) de los programas; con la reforma sólo le permite verificar el desempeño (acción y efecto de desempeñar; que refiere, en uno de sus significados a cumplir las obligaciones esto es, ejercer los programas).

Otro aspecto importante es la audiencia previa que se debe dar a los entes fiscalizados con el contenido del informe de resultados “preliminar”, para que presenten las “justificaciones y aclaraciones” que correspondan, lo cual hace en los hechos inocuos la función de fiscalización. Lo que refrenda la idea de que se desea defender a los servidores de la aplicación de la ley.

Como si lo anterior no fuera suficiente, ahora se obliga a la entidad de fiscalización superior de la Federación a enviar a los entes fiscalizados el informe de resultados, las recomendaciones y acciones promovidas que correspondan para que, en un plazo de hasta 30 días hábiles, presenten la “información y realicen las consideraciones que estimen pertinentes”, en caso de no ejercer este derecho, se harán acreedores a las sanciones establecidas en Ley. Aunque de esa conducta se excluye a los pliegos y a las promociones de acciones, no se debe olvidar que estos son posteriores a la presentación del Informe de Resultados.

Otro aspecto trascendente es una especie de positiva ficta, a través de la cual, en caso de que la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación no se pronuncie en un plazo de 120 días hábiles sobre las respuestas emitidas por las entidades fiscalizadas, se tendrán por atendidas las “recomendaciones y acciones promovidas”. Lo que lleva al absurdo de que bastaría la omisión por parte del organismo de fiscalización derivada de cargas de trabajo, ignorancia o cualquier otra circunstancia, para que una conducta que infringiera la ley quedara impune. Esta disposición constitucional contradice el principio de no exclusión de la responsabilidad por operaciones y dictámenes de la entidad de fiscalización, contenido en el artículo 9o. de la Declaración de Lima y los postulados de la Convención contra la Corrupción.

Las llamadas auditorías de desempeño quedan como las llamadas a misa, porque la entidad puede a su arbitrio poner en operación las recomendaciones o justificar su improcedencia. Lo que implica que son innecesarias. Esto atenta contra los objetivos de la función de control emanados del artículo 4 de la Declaración de Lima, a saber: legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y

racionalidad. Por lo que, si esas auditorías se eliminarán de la Constitución, por lo menos se podrían ahorrar recursos al contribuyente.

La fracción IV del artículo 79 tiene ahora un cambio de orden trascendental, puesto que se permite que las sanciones y demás resoluciones de la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación se impugnen por las entidades fiscalizadas y, en su caso, por los servidores públicos afectados adscritos a las mismas, ante la propia entidad de fiscalización o ante los tribunales a que se refiere el artículo 73, fracción XXIX-H de esta Constitución conforme a lo previsto en la Ley Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Con lo que se sujeta a este ente a las decisiones de los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos.

Para concluir con el análisis, en la reforma se clarifica la facultad para la obtención de información y las responsabilidades de los remisos u omisos.

Comentario aparte merecen los artículos 16, fracción II, y 15, fracción II, de las Leyes de Fiscalización Superior de la Federación y de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, respectivamente; en materia de atribuciones de la Auditoría Superior de la Federación para la revisión de la cuenta pública.

La norma derogada le permitía establecer las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y de archivo, de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público, así como todos aquellos elementos que permitan la práctica idónea de las auditorías y revisiones, de conformidad con las propuestas que formulen los Poderes de la Unión y los entes públicos federales y las características propias de su operación.

La norma actual sólo le permite proponer, en los términos de la Ley General de Contabilidad Gubernamental las modificaciones a los principios, normas, procedimientos, métodos y sistemas de registro y contabilidad; las disposiciones para el archivo, guarda y custodia de los libros y documentos justificativos

y comprobatorios del ingreso, gasto y deuda pública; así como todos aquellos elementos que posibiliten la adecuada rendición de cuentas y la práctica idónea de las auditorías. Con lo que prácticamente la Entidad de Fiscalización de la Federación perdió una competencia.¹⁹

IV. A MANERA DE CONCLUSIÓN

En la propia Declaración de Lima, en el artículo 13, se previene sobre las limitaciones del control, afirmando que en muy pocos casos puede ser realizado exhaustivamente, por lo que las Entidades Fiscalizadoras Superiores tendrán que limitarse, en general, al procedimiento de muestreo, en base a un programa dado y en tal número que resulte posible formarse un juicio sobre la calidad y la regularidad de las operaciones.

Lo anterior se suma a otras situaciones que pueden hacer inútil la función de fiscalización, como es el caso de que ahora no sólo se deben considerar los contenidos de la norma especializada –la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación-, además, se debe estar al contenido de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

En otra obra asentamos que algunas de las propuestas de la declaración de Lima ya las recogen los órganos que ejercen esas funciones en México, pero otras simplemente no se mencionan, como es el considerar al control como proceso y no como un fin, pues se le quiere ver como la panacea de todos los males de la administración; otro aspecto es la relación entre las entidades de fiscalización interna y externa, que en la actualidad es de descoordinación; una cuestión más se relaciona con la protección de

¹⁹ Ahora, en términos de los artículos 8 y 9 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental corresponde al Consejo de Armonización Contable, algunas de las competencias que antes se asignaban a la Auditoría Superior de la Federación, con lo que se refrenda el consejo popular “competencia que no se ejerce se pierde”.

esas entidades en contra de influencias exteriores, pues el hecho de que dependan de los órganos legislativos, trae como consecuencia que los diputados ejerzan toda clase de presiones en contra de los miembros de esos órganos para obtener información privilegiada o imponer a personas de su confianza “política” en puestos clave.²⁰

También, establecimos la necesidad de una efectiva jurisdicción contable al destacar que: en México a pesar o aún con la existencia de órganos de fiscalización externa, existe doctrina escasa en la materia de responsabilidad contable. No hay un desarrollo como en Francia de un órgano especializado en juzgar las cuentas de los contadores, sólo existen órganos especializados en auditoría.²¹

Señalamos que el desarrollo de la responsabilidad contable en nuestro país tendría efectos positivos, por un lado, obligaría a desarrollar el Derecho Contable como rama del Derecho Administrativo especializada en la contabilidad; juridificaría esa actividad, que en la actualidad se encuentra en manos de Colegios y Asociaciones de profesionistas de la contaduría y administración, lo que permitiría generar una doctrina en torno a esa rama del conocimiento. Por último, daría certeza jurídica a los sujetos activos y pasivos de la contabilidad, pues la norma constituiría el mejor parámetro de que se está realizando en forma adecuada determinada actividad.²²

Así, la reforma necesaria al régimen de fiscalización pasa por la armonización de sus contenidos con otras normas y funciones públicas, por incorporar de manera clara sin regateos los contenidos de las Declaraciones de Lima de la INTOSAI y de la Convención contra la Corrupción de la Organización de las Naciones Unidas, por último, entender que rendición de cuentas y fiscalización pueden complementarse y, aprovechando la experiencia de derivada de la emisión de la Ley General de Contabilidad Gu-

²⁰ Márquez, Daniel, “Función jurídica de control...”, pp. 275 y 276.

²¹ *Ibidem*, p. 303.

²² *Ibidem*, p. 304.

bernamental y del derecho comparado, avanzar hacia la generación de una efectiva jurisdicción contable en el país, fuera de los ámbitos estrictamente resarcitorios.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ADAM ADAM, Alfredo *et al.*, *La fiscalización en México*, UNAM, México, 1996.
- ARAGÓN, Manuel, *Constitución y control del poder*, Argentina, Ed. Argentina, 1995.
- BACH, Juan René, *Enciclopedia Omeba de Contabilidad, Finanzas-Economía y Dirección de Empresas*, voz: “fiscalización”, Argentina, Bibliográfica Omeba, 1967.
- LÓPEZ-AYLLÓN, Sergio y MERINO, Mauricio, *La rendición de cuentas en México: perspectivas y retos*. Documento elaborado por el Centro de Investigación y Docencia Económica (CIDE) en el marco del proyecto “La estructura de la rendición de cuentas en México, auspiciado por The William and Flora Hewlett Foundation”. Visible en: <http://rendiciondecuentas.cide.edu/>, consultada el 13 de agosto de 2009.
- LOEWENSTEIN, Kart, *Teoría de la Constitución*, trad. de Alfredo Gallego Anabitarte, 2a. ed., Barcelona, Ariel, 1970.
- MÁRQUEZ, Daniel, *Función jurídica de control de la administración pública*, México, UNAM, 2005.
- NATAL, Alejandro, *Rendición de cuentas: apuntes para una revisión conceptual*, México, El Colegio Mexiquense, 2006.
- SCHEDLER, Andreas, “¿Qué es la rendición de cuentas?”, *Cuadernos de Transparencia*, México, IFAI, 2004.
- THEISHON, Thomas; *Utilización de la rendición de cuentas en apoyo a la capacidad*, Portal electrónico de Capacity Org., Visible en: http://www.capacity.org/es/revista/articulo_de_fondo/utilizacion_de_la_rendicion_de_cuentas_en_apoyo_de_la_capacidad/ algunos_conceptos_practicos_de_rendicion_de_cuentas, consultada el 13 de agosto de 2009.

- UGALDE, Luis Carlos, *La rendición de cuentas en los gobiernos estatales y municipales*, Serie Cultura de la Rendición de Cuentas, México, ASF, s.a.e., p. 9. Documento disponible en la página electrónica de la ASF, en: <http://www.asf.gob.mx/pags/archivos/Src/Rc4.pdf>.
- VALADÉS, Diego; *El control del poder*, 3a. ed., México, Porrúa-UNAM, 2006.