

LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL EN EL CONTEXTO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MEXICO

Javier Pérez Saavedra

INTRODUCCION

El concepto de auditoría gubernamental en nuestro país es relativamente reciente; con esto no se quiere decir que la auditoría gubernamental no haya existido desde tiempo atrás, puesto que al analizarla en sus elementos constitutivos se concluye que, como se señalará más adelante, es parte integrante de cualquier proceso de administración pública. La auditoría gubernamental se ha dado con diversas denominaciones y enfoques, por ello es oportuno ahora intentar alguna definición conceptual de esta función, enmarcada dentro de la problemática actual de la administración pública en México.

LA ADMINISTRACION PUBLICA

Cuando durante el siglo pasado empezaron a surgir conceptos de administración científica, con tratadistas como Fayol y Taylor, se habló

por primera vez de clasificar el proceso administrativo, el ciclo administrativo para ser más precisos, en fases que van desde la planeación y programación hasta el control, que cierra el ciclo, pasando por las etapas de integración, ejecución y dirección. Si en el proceso administrativo de cualquier empresa cabe una segregación de este tipo, con más razón debe pensarse que la administración pública requiere también de una clasificación similar. Así, ya se han vuelto comunes, los conceptos de que la administración pública abarca los procesos de planeación, presupuestación, ejecución, control y evaluación. Una adecuada planeación requiere necesariamente de la retroalimentación que proporciona un sistema de control y evaluación.

La clasificación aludida ha adquirido mayor vigencia en México en el curso de los últimos 10 años, debiéndose reconocer que en realidad, en el régimen anterior, hubo significati-

vos avances en materia de planeación y presupuestación, al integrar estas funciones dentro de una sola dependencia, la Secretaría de Programación y Presupuesto. Pero hubo necesidad de esperar 6 años más, para que el ciclo pudiese cerrarse, al establecerse a partir de enero de 1983, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, cuya responsabilidad primaria es constituirse en el elemento que venga a completar el ciclo del proceso de la administración pública federal en nuestro país, al realizar las funciones de control y evaluación desde luego como entidad globalizadora.

EL CONTROL EN LA ADMINISTRACION PUBLICA

Cualquier sistema de control se basa en un conjunto de elementos que permitan asegurar que los objetivos planeados se pueden alcanzar con los recursos previstos. Por ello, al hablar de control, se conjugan factores que van desde los sistemas más elementales de autorización y supervisión, los mecanismos de información que permitan medir avances, y por supuesto las personas que intervienen en los distintos procesos de la administración. Todo esto integra un complejo sistema en el que la auditoría gubernamental viene a constituirse en una parte de su engranaje. La necesidad de la existencia de mecanismos de auditoría gubernamental se dará en proporción inversa a la eficiencia con que los demás mecanismos del sistema de control estén trabajando; en un sentido completamente utópico, si los sistemas de control durante la operación fuesen perfectos, no habría necesidad alguna de un mecanismo como el que representa la auditoría gubernamental.

FISCALIZACION EN LA ADMINISTRACION PUBLICA

La auditoría gubernamental es el medio para fiscalizar, entendida esta acción, en su sentido más amplio, como el conjunto de actividades que tienden a comprobar si lo previsto se alcanza con las características de calidad, cantidad y oportunidad requeridas; en un sentido más restringido, fiscalización de la administración pública viene a ser el proceso mediante el cual se busca la comprobación de la actividad ejecutiva del Estado. Ahora bien, fiscalizar significa analizar el proceso de operación para ver su comportamiento en relación con los objetivos planeados. Al pensar en el proceso fiscalizador de la administración pública, lógicamente se cae en criterios de selectividad, porque de otra manera se estaría frente a una mecanismo excesivo de duplicidad. Es necesario que mediante el examen o análisis de una muestra fiscalizada, se pueda llegar a conclusiones sobre el universo en su conjunto; por eso, cualquier proceso fiscalizador inevitablemente deberá conceptuarse como un mecanismo de comprobación selectiva.

EVOLUCION HISTORICA

Es evidente que desde el momento en que la administración pública capta recursos de un universo muy amplio de sujetos, con el mandato de aplicarlos al bien común, surge la necesidad de comprobar la adecuada utilización de esos recursos; hay, en otras palabras, necesidad de fiscalizar el destino de los bienes y derechos que detenta el poder público, en beneficio de la credibilidad, en primera, aunque no única instancia, de los servidores a quienes toca la administración de los mismos.

Nuestro régimen se caracteriza por su estructura republicana, representativa, democrática y federal. Dentro de estos conceptos surge, en función de la representatividad del pueblo, la división de poderes en la que al ejecutivo toca la función primordial de la administración pública; en este contexto primeramente se enmarca la obligación constitucional del ejecutivo, de rendir cuentas de su gestión a la representación popular, encarnada en este caso, en el Poder Legislativo al través de la Cámara de Diputados. Históricamente ha sido esta representación la entidad responsable de la sanción de la gestión pública del ejecutivo. La Cámara de Diputados ya desde 1825 estableció la necesidad de contar con un órgano constituido ex professo para responsabilizarse de la revisión de las cuentas rendidas por el ejecutivo; es por eso que se crea en ese año la Contaduría Mayor de Hacienda. Con los vaivenes que sufrió el régimen republicano de México en la primera mitad del Siglo XIX, en que durante algunos años se era una república federal y en los siguientes se optaba por el régimen centralista, la institución de la Contaduría Mayor de Hacienda subsistió, excepto por cambios de denominación, en que en el último caso, se le llamaba Tribunal de Rendición de Cuentas.

Las funciones de auditoría de esta institución, en aquella época, se restringían a la llamada glosa de la cuenta anual, que presentaba el Ministerio de Hacienda, y a la determinación de responsabilidades pecuniarias a cargo de aquellos servidores públicos con atribuciones de manejo de fondos y valores del Estado.

La consolidación de la Contaduría Mayor de Hacienda en esta primera etapa de nuestra república, se vino a dar con la promulgación

de la Constitución Federal de 1857. 10 años más tarde, el Poder Ejecutivo expide la primera reglamentación en relación con la "Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno"; lo que representa un avance en materia de normatividad para la elaboración y ejecución del presupuesto. Hay de esta manera por primera vez, bases para la realización efectiva de una función de mayor envergadura.

Esta función, que subsiste durante la vigencia de la Constitución del 57, se caracteriza por ser, en primer lugar, ajena al Ejecutivo Federal, externa, pudiera decirse; en segundo lugar, empieza a participar, mediante sugerencias al Ministerio de Hacienda, en el proceso de corrección de deficiencias e irregularidades en el manejo de los recursos públicos.

Con la Constitución de 1917 que actualmente nos rige, se ratifica la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano de la Cámara de Diputados y se crea el Departamento de Contraloría, cuyo objetivo era ejercer el control de los egresos públicos, la glosa de cuentas del manejo de fondos, bienes y valores y la constitución de responsabilidades, todo ello como fase previa de la rendición de cuentas al Poder Legislativo. Con posterioridad, en 1932, se suprime este departamento, dejando sus funciones en materia de fiscalización en manos de la Tesorería de la Federación.

En el período post-revolucionario, la función fiscalizadora, restringida al gasto público, se maneja internamente, a nivel del ejecutivo, por diversas dependencias que surgieron como evolución de las originarias funciones de Vigilancia de Fondos y Valores, que manejaba parte de la Tesorería de la Federa-

ción. Por otro lado, en cuanto a la vigilancia del legislativo, de hecho, el aspecto fundamental a comentar es la expedición, en 1978, de una nueva ley de la Contaduría Mayor de Hacienda, que viene a darle una mayor consistencia en sus funciones y un claro papel de órgano fiscalizador del Poder Legislativo.

LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Con los comentarios hasta aquí vertidos, es factible entender un concepto sencillo de lo que es la auditoría gubernamental. Es aquella revisión sistemática encaminada al examen de hechos y circunstancias que se dan en el contexto de la administración pública, con objeto de comprobar que tales hechos o circunstancias coadyuven de manera eficiente a los altos objetivos del Estado.

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La función de auditoría gubernamental, acorde con el concepto anterior, cuenta con un gran objetivo de comprobación, relacionado a su vez con el cumplimiento de los objetivos generales del Estado. De ese gran objetivo resulta conveniente desprender otros, que en forma congruente con éste, ubiquen en un terreno más pragmático a la función. Es así como se ha venido hablando de diversos tipos de auditoría, referidos en principio no sólo a la que se realiza en el terreno de la administración pública, sino en general, a la auditoría como actividad profesional especializada. Se ha mencionado que existen auditorías diversas como son la de legalidad, la financiera, la operacional o administrativa, etc. Un análisis sencillo de los objetivos de la auditoría gubernamental permitiría clasificarla en los grupos principales que a continuación se indican:

AUDITORIA DE LEGALIDAD

Consiste en la comprobación de la observancia o inobservancia de las disposiciones legales, reglamentarias o de otra índole normativa, a que están sujetas las dependencias o entidades gubernamentales. El concepto de auditoría de legalidad, en el caso de la auditoría gubernamental, adquiere mayor dimensión en razón directa de la más amplia y extendida reglamentación a que deben sujetarse las entidades bajo revisión.

AUDITORIA FINANCIERA

En este caso, es evidente que la tradicional revisión de estados financieros, hecha por contador público independiente, subsiste en sus conceptos fundamentales, al trasladarse al sector público. Si acaso, requiere de un mayor énfasis en materia jurídica, por lo que en este sentido, la auditoría financiera en el sector gubernamental, de hecho se realiza en conjugación con los aspectos de legalidad mencionados en el párrafo anterior.

AUDITORIAS DE EFICACIA, EFICIENCIA Y CONGRUENCIA

Lo que hace unos cuantos lustros surgió con nombres tales como auditoría administrativa o auditoría operacional, se trasladó al sector gubernamental bajo denominaciones similares o diversas, como son, revisiones de eficiencia, eficacia y congruencia, que en esencia pretenden juzgar la racionalidad con que se están administrando los recursos humanos y materiales en poder del Estado, la atinencia para el logro de los objetivos particulares de cada dependencia o entidad y la vinculación que guardan los programas individuales dentro de

un esquema de jerarquía mayor, ya sea que se trate de planes sectoriales, regionales o inclusive, nacionales.

AUDITORIAS ESPECIALIZADAS

Como una subclasificación de los diversos objetivos señalados, cabe indicar que además, la auditoría gubernamental pudiera definirse también en función de objetivos específicos que se persigan; así se podrá hablar de auditoría gubernamental de obras públicas, cuando el propósito de la misma, esté referido a la comprobación de aspectos tales como calidad y cantidad de obra y determinación de precios unitarios en esta materia. Otro ejemplo es el de la auditoría de adquisiciones, que por su naturaleza requiere de definiciones específicas de comprobación en materias referidas a calidad, cantidad y precios de los suministros. Asimismo, se puede hablar de auditoría gubernamental de servicios personales, que en esencia es una comprobación del procedimiento de contratación y pagos del personal al servicio del Estado. Y finalmente dentro de estos subgrupos, pudiera hablarse también de la auditoría gubernamental que se realiza con la finalidad específica de obtener evidencia de naturaleza jurídica, que permita apoyar los actos de autoridad en materia de denuncias de hechos presuntamente delictuosos.

En este orden de ideas, no puede omitirse la conceptualización que en otros países han hecho de la auditoría en la función gubernamental, mediante la conjugación de los objetivos antes comentados. Canadá es posiblemente el país líder en esta materia, el cual, durante algunos años, ya ha venido desarrollando la llamada auditoría integral, de cuya ejecución se han desprendido verdaderos planteamientos

de fondo, respecto a la estructuración de planes y a los medios más efectivos para alcanzar las metas que ellos establezcan. Cualquier interesado en la auditoría gubernamental debe seguir de cerca el desarrollo de esta disciplina, en países como el ya citado, para que se pueda evolucionar en nuestro medio con la celeridad que el país exige.

EL SUJETO A REVISION

De lo hasta aquí señalado, es factible desprender que el rasgo característico de la auditoría gubernamental, le está dado por la naturaleza jurídica del sujeto a revisión. De acuerdo con esto, siempre que la entidad o dependencia revisada forme parte de la administración pública, se estará en presencia de auditoría gubernamental. Cabe aclarar el hecho anterior, sobre todo para distinguir que puede hacer auditoría realizada por el poder público, que no necesariamente es de este tipo. Este es el caso por ejemplo de la auditoría fiscal, en que el sujeto que la realiza es una dependencia de gobierno federal en la mayoría de los casos, pero que el sujeto revisado es, invariablemente, un contribuyente. Si coincidentalmente el contribuyente es empresa paraestatal, ello no daría el carácter de gubernamental a la auditoría practicada.

QUIENES LA REALIZAN

Cabe ahora establecer alguna clasificación de la auditoría gubernamental, en razón de quién la realiza. Para ello se requiere tener en mente la estructura política del país, ya que el sector gubernamental por principio, se integra en función de tres niveles de gobierno, a saber: el federal, el estatal y el municipal; y dentro del primero, a su vez, se estructura mediante

una separación de poderes en la cual, a uno de ellos, el ejecutivo, compete la administración pública y es quien viene a ser el principal sujeto de la auditoría gubernamental. En función de este comentario, la auditoría gubernamental puede ser realizada a la administración pública federal, a la estatal y a la municipal. Respecto de la primera —la federal—, la auditoría gubernamental puede realizarse al través de las siguientes áreas fiscalizadoras:

- Contaduría Mayor de Hacienda, como órgano de la Cámara de Diputados del Poder Legislativo, responsable de la fiscalización del gasto público federal. Haciendo un símil no del todo exacto, la auditoría que realiza la Contaduría Mayor de Hacienda equivaldría a la auditoría externa de cualquier empresa privada, en la que los resultados se informan directamente a los propietarios o accionistas; en el caso que nos ocupa, la información se rinde directamente a los representantes del pueblo.
- La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, que realiza auditorías en forma directa a dependencias y entidades; continuando con el símil anterior, equivaldría a la auditoría interna, en este caso, de la administración pública federal.
- La practicada por medio de auditores externos contratados por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, se trata de la auditoría financiera típica, que se realiza en relación a los estados financieros de entidades de la administración pública con fines de dictaminación.
- Los órganos internos de control de dependencias y entidades, las cuales en funciones

propias de auditoría interna, apoyados en la normatividad de la mencionada Secretaría de la Contraloría, se constituyen en la base más amplia en la que descansa el sistema de control y auditoría gubernamental de la administración pública federal.

CARACTERISTICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Por principio de cuentas, debe señalarse que mientras la tradicional auditoría financiera ha sido desarrollada casi en su totalidad por profesionales de la contaduría pública, la auditoría gubernamental, en cambio, por la diversidad de objetivos y complejidad de funciones, ha requerido desde sus inicios, de una participación multidisciplinaria. Claro está, que tratándose de la típica auditoría financiera en entidades paraestatales, son aplicables los principales criterios de la auditoría realizada por contadores públicos independientes. Pero al ampliar el concepto de auditoría gubernamental hacia dependencias en las que, por ejemplo, deja de tener relevancia la razonabilidad de situación financiera y resultados de operación, que inclusive se sujetan a mecanismos y criterios contables de naturaleza diversa, es donde se inicia la diversificación de puntos de vista; así, por el enfoque de tipo legal que en la mayoría de los casos se requiere, es evidente la necesidad de la participación de profesionales del derecho, en muy distintas especialidades. Otro ejemplo es, sin lugar a dudas, el de la revisión especializada en materia de obras públicas, en la cual, por formación profesional de la contaduría pública, se requiere de la intervención de ingenieros, arquitectos e inclusive otros especialistas. Además, cuando para la auditoría gubernamental se precisa de la evaluación de informa-

ción macro-económica, como punto de partida, para lo que en términos usuales de contadores públicos se denomina determinación del alcance de los procedimientos de auditoría, resultan de indudable utilidad los elementos aportados por economistas o administradores públicos. En fin, la gama de especialidades resulta tan extensa, que no se podrían ejemplificar todos los casos.

COORDINACION MULTIDISCIPLINARIA

Dentro de este ámbito multidisciplinario, pudiera quedar, sin embargo, la duda respecto de quién puede o debe coordinar un trabajo de esta naturaleza. La respuesta la ha dado la práctica en nuestro medio, mostrando que por la especialización en la disciplina de auditoría, es el contador público el profesional idóneo para la coordinación de este tipo de proyectos.

NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La auditoría financiera tradicional se ha regido en su ejercicio por las llamadas normas de auditoría generalmente aceptadas. Una primera apreciación indicaría que en su conjunto, en su filosofía subyacente, dichas normas son plenamente aplicables a la auditoría gubernamental. Sin embargo, al desmenuzar en sus grandes clasificaciones estas normas, se concluye que, sin lugar a dudas, las relativas a la personalidad del auditor y las referidas al trabajo que desempeña, son definitivamente aplicables en su esencia, si acaso, con más énfasis por la gran trascendencia social y la mayor responsabilidad que asume quien se dedica a labores de auditoría gubernamental. Si para la profesión de contador público ha resultado ya evidente la proyección social de

su función, en el caso de éste y otros profesionales en el desempeño de trabajos de auditoría gubernamental, la repercusión social de su tarea, se vuelve aún más palpable.

El último grupo de normas de auditoría, relativas a la información y dictamen que debe emitir el contador público, se refieren exclusivamente a la labor distintiva de esta profesión, el dictamen de estados financieros; por lo tanto, no resultan aplicables al área que se comenta. Entonces surge la duda, si debe entenderse que no hay normas en esta materia para el auditor gubernamental; no es así, ya que la información que necesariamente debe emanar de la realización de su trabajo, se deberá sujetar a normas diversas en función del objetivo específico que se persiga en cada caso. Así, se requerirá de una sólida fundamentación legal por ejemplo, en el caso de informes elaborados con la mira de aportar elementos de prueba, para que las autoridades judiciales procedan en la investigación de la comisión de presuntos ilícitos.

También, deberá existir una adecuada separación de los conceptos que se asimilan a informes tradicionales, respecto de eficiencia y eficacia —la tradicional carta de sugerencias— y otras de naturaleza disímbola, en las que concurren otros factores en cuyo manejo, por razones de Estado, debe observarse el mayor de los cuidados.

Surge dentro de esta temática, la conceptualización del secreto profesional, en una dimensión que no ha tenido dentro de la auditoría tradicional y que nuevamente viene a hacer más grave la responsabilidad de quien tenga a su cargo funciones de auditoría gubernamental.

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Nuevamente resulta válido hacer referencia a conceptos eminentemente prácticos derivados de la experiencia en este campo. Es verdad que no puede haber procedimientos distintos en su esencia, de los utilizados en la auditoría típica, pero sí diferentes en su aplicación particular. Por ejemplo, el tradicional procedimiento de confirmación de saldos, que dentro de la auditoría de estados financieros, da mayor validez a las conclusiones respecto de los derechos y obligaciones a cargo y a favor de terceros, se traslada al sector gubernamental con la característica de obligatoriedad de respuesta, fundada en derecho. La Confirmación, ejecutada por auditores con la autoridad legal para realizarla, permite llegar al fondo mismo de los registros de los terceros confirmados, con la consecuente obtención de evidencia suficiente y por supuesto competente; por ende, la confirmación no se circunscribe al dicho de terceros, sino que se apoya además, en el examen de documentación y registros de los mismos, lo que otorga a este procedimiento una solidez a toda prueba.

También derivado de la característica de coercibilidad en la aplicación de algunos procedimientos, el auditor gubernamental puede, conforme a ciertas formalidades, tener acceso a información que el auditor tradicional no puede captar, como es en algunos casos, la que se obtiene de las instituciones de crédito respecto a los sujetos gubernamentales auditados.

La característica derivada de la coercibilidad a que se hizo referencia, se apoya inclusive en instrumentos que permitan mayor oportunidad en la obtención de evidencias e

inclusive la posibilidad de aplicación de medidas coactivas.

Otro procedimiento que pueda diferir es el relativo a las certificaciones o declaraciones en que, a diferencia de las obtenidas en la auditoría tradicional, las primeras tienen la característica, también cubriendo ciertas formalidades, de documento público, lo que por lógica evita, en buena parte de los casos, las declaraciones en falsedad.

De la comparación de algunos procedimientos aplicados en la auditoría tradicional y la gubernamental, destaca la mayor fortaleza de los de esta última; cabe por contra, indicar que a diferencia de la primera, la auditoría gubernamental a su vez requiere sujetarse también a formalidades, dado que en su inmensa mayoría, los actos que se realizan adquieren la dimensión de acto de autoridad y por lo tanto deben cubrirse los requisitos formales que establece la Constitución y demás leyes en esta materia.

LA INFORMACION EN LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Como cualquier otra actividad de auditoría, la gubernamental debe culminar con la emisión de informes para diversos usos y autoridades, lo cual estará determinado precisamente por los objetivos que se pretenda alcanzar con la realización de cada una de las distintas actividades en esta materia.

Para ello, pudieran clasificarse los objetivos respecto del uso final de la información emanada de la auditoría gubernamental en los siguientes grupos:

- Informes de carácter preventivo, que en su esencia tienden a corregir y mejorar sistemas y controles, para evitar desviaciones futuras en relación al marco jurídico, utilización de recursos y su optimización.
- Informes que busquen constituirse en apoyo de medidas sancionadoras, en dos vertientes a saber:
 - a. Como soporte de acciones de orden judicial por la presunta comisión de hechos delictuosos; y
 - b. Informes tendientes a apoyar sanciones diversas de las de tipo penal, fundamentalmente, emanadas de la reciente vigencia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
- Informes de tipo evaluatorio, cuya utilización predominante es para coadyuvar en el proceso de toma de decisiones por parte de los ejecutores de la operación en la administración pública.

En ocasiones, la información emanada de la auditoría gubernamental, podrá ser utilizada para objetivos distintos, en cuyo caso solamente se tendrá que cuidar su adecuada clasificación según los usuarios.

TRASCENDENCIA DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La administración pública federal en nuestro

país, conforme a las disposiciones constitucionales, sufre un proceso de renovación sexenal en que, además de continuar con la ejecución de los programas previamente existentes, le son incorporados nuevos elementos que son fruto de la exigencia popular, transmitida a lo largo del proceso electoral. En 1982, en la campaña electoral del ahora Presidente de la República, se recogió con intensidad y urgencia el reclamo de buscar caminos que refuerzan la moral pública. Un país como el nuestro, en desarrollo, no puede permitirse el lujo del dispendio, la ineficiencia y la malversación. La función de auditoría gubernamental en este sentido, al formar parte de los mecanismos de control de la administración pública que tienden a la eliminación de vicios, como los apuntados, viene a adquirir una dimensión de función social útil y necesaria. Por ende, a quienes toca su realización, adquieren una responsabilidad que va más allá del mero cumplimiento de la relación laboral, puesto que de la idoneidad con que la realicen, de la entrega que se ponga en esta misión, dependerá de manera importante, que el Estado cuente con garantías de que los recursos que el pueblo le proporciona son utilizados en sus elevados fines, con óptimos resultados. A la vez, la responsabilidad social se hace patente porque el pueblo requiere saber que sus recursos han sido manejados con honradez y eficiencia y en ello influye que se conozca que hay mecanismos como el de auditoría gubernamental que están funcionando en protección de sus intereses.