



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán

**El Contador Público Independiente y su
Intervención en la Auditoría Gubernamental en México**

T E S I S

Que para obtener el título de:
LICENCIADO EN CONTADURIA

p r e s e n t a

MARISELA QUIRARTE GALLARDO

Director de Tesis C.P. Mauricio Vignettes López



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N D I C E

	Pág.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I GENERALIDADES DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL	
1.1. Antecedentes	6
1.2. Definición	17
1.3. Objetivos	21
1.4. Clasificación	21
CAPITULO II NORMAS, TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.	
2.1. Antecedentes	25
2.2. Normas de Auditoría	26
2.2.1. Concepto	
2.2.2. Clasificación	
2.3. Técnicas de Auditoría	38
2.3.1. Concepto	
2.3.2. Clasificación	
2.4. Procedimientos de Auditoría	46
2.4.1. Conceptos	
CAPITULO III CONTROL INTERNO EN EL GOBIERNO	
3.1. Generalidades	49
3.2. Definición	50
3.3. Clases de Control	52
3.4. Contenido	56
3.5. El Control Interno en el Gobierno Mexicano.	58
3.5.1. La Secretaría de Programación y Presupuesto	
3.5.2. Las Dependencias de Coordinación y Apoyo Global y sus Dependencias Coordinadoras de Sector.	
3.5.3. Las Dependencias y Entidades Generadoras del Gasto.	
CAPITULO IV EL INFORME DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL	
4.1. Generalidades	72
4.2. Definición	74

	PÁG.
4.3. Tipos de Informe	75
4.4. Características	77
4.4.1. Contenido	
4.4.2. Forma	
CAPITULO V EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE Y SU INTERVENCION EN LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL EN MEXICO	
5.1. Campos de Acción	85
5.1.1. El Dictamen Financiero para efectos fiscales.	
5.1.2. El Dictamen Financiero en el Sector Paraestatal.	
5.1.3. Consultoría Administrativa en el Sector Público	
5.2. Proyección	93
APENDICE	97
CONCLUSIONES	
BIBLIOGRAFIA	

I N T R O D U C C I O N

•
•

Uno de los principios básicos en nuestra sociedad es la facultad que se otorga a las dependencias y entidades de la administración pública federal para aplicar los recursos públicos en la consecución de los objetivos nacionales a la vez que las responsabiliza a rendir cuentas detalladas de su gestión. Es por ello que se tendrán que desarrollar mejores sistemas de control y evaluación que originen información relativa a los montos y tipos de recursos utilizados, grado de eficiencia y eficacia con que fueron aplicados y su impacto en la consecución de los objetivos establecidos.

La complejidad de nuestro país no permite improvisaciones y es por ello que la Administración Pública Federal se ha preocupado por hacer de la planeación y programación de sus acciones una parte de su quehacer diario, sin embargo, el esquema de planeación en México se encuentra en proceso de construcción e instrumentación.

La Administración Pública a través de la corresponsabilidad en el ejercicio del gasto público pretende que las dependencias y entidades establezcan mejores sistemas de autocontrol para facilitar su operación y promover una mayor eficiencia en el logro de las metas así como en la asignación y utilización de los recursos.

Por ello será necesario que sistemática y permanente-
mente se practiquen evaluaciones de las actividades realizadas
a fin de ratificarlas o rectificarlas. Para tal efecto la ad-
ministración pública tendrá que recurrir a una herramienta ne-
cesaria: la Auditoría, ya que a través de ésta se darán a cono-
cer a los funcionarios encargados de la dirección y operación
de las dependencias y entidades, los resultados de sus progra-
mas, así como las desviaciones e irregularidades en las mismas
para que se tomen las medidas correctivas.

Un campo de acción del Contador Público independien-
te ampliamente conocido lo es, sin duda, la auditoría externa
misma que tradicionalmente se encarga de verificar la confiabi-
lidad de la información financiera, posteriormente, se ha con-
vertido en instrumento auxiliar de la gestión tanto administra-
tiva como operativa, encaminado a verificar la obtención de ob-
jetivos, el manejo de los recursos, las formas de operación y
la relación entre costos y grado de alcance de objetivos.

Este último enfoque es válido en el sector gubernam-
ental y considerando al Contador Público como profesionalista -
capacitado técnica y éticamente es necesaria su intervención -
en el campo de la auditoría del Sector Público Mexicano.

Los resultados obtenidos tanto por la Auditoría In-
terna de cada dependencia y entidad, como los de las Audito-
rías Externas practicadas son de gran utilidad para la Audito-
ría Gubernamental que se considera, en sí, como el medio idó-

neo para fundamentar el proceso de evaluación en base al cual será posible adecuar políticas y estrategias, así como, medir el logro del objetivo principal del gobierno: "El Beneficio Social."

El presente trabajo tiene como objetivos principales:

- a) Dar un enfoque general de lo que es la Auditoría Gubernamental y algunos elementos que la conforman, y
- b) Presentar la importancia del trabajo del Contador Público independiente en el sector público mexicano.

C A P I T U L O I

GENERALIDADES DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

I. I. ANTECEDENTES.

En la segunda mitad de este siglo se establecen mecanismos dirigidos a aumentar la productividad de las operaciones de las empresas tales como:

- a) Aparición de técnicas tendientes a controlar particularmente los planes de mediano y corto plazo y.
- b) Aparición de técnicas de análisis de costo beneficio para evaluar la eficiencia obtenida en relación con lo previsto.

Surgen los planes como mecanismos destinados a dirigir la acción; los presupuestos como expresión anual de aquéllos, que si bien ya se empleaban antiguamente, introducen el señalamiento concreto de los objetivos de la acción.

Aclarando, podemos decir que la planeación y presupuestación permiten, por una parte la definición de objetivos concretos de la administración que explican y justifican su acción y, por la otra, relacionar sistemáticamente el gasto de fondos y la asignación de recursos con el logro de objetivos. En este último sentido, todos los presupuestos son instrumentos de planeación de objetivos, administración de actividades

y control de resultados.

La planeación, presupuestación y, consiguientemente, la evaluación, también se hacen presentes y se requieren al Estado el cual, en las últimas décadas, se ha caracterizado por su creciente participación en la actividad económica y social del país, desempeñando actualmente funciones de regulación económica, de prestación de servicios colectivos, de producción de bienes de servicio para el mercado, de acumulación y financiamiento, etc. Estas funciones, asignadas por ley, las realiza ejecutando un conjunto de acciones específicas a través de sus instituciones públicas. El presupuesto público muestra de manera efectiva, las funciones que el Estado debe desempeñar en el contexto de la sociedad.

Por otra parte, el presupuesto involucra la programación de actividades, metas y proyectos específicos; el diseño de unidades organizacionales para llevar a cabo los programas aprobados, así como la adecuada utilización de los recursos humanos, materiales y financieros para desarrollar actividades y alcanzar metas.

Con la Reforma Administrativa de 1977, que forma parte fundamental del Programa del actual Gobierno Federal, se trata de conseguir objetivos tales como: incrementar la eficiencia de las entidades del Sector Público Federal; eliminar duplicidad de funciones, precisando las responsabilidades de cada una de ellas; dar mayor congruencia a la acción pública,

mediante la mejor coordinación y colaboración entre dichas entidades y agilizar las actividades del sector público, mediante la descentralización y desconcentración de los mecanismos operativos. Todo ello, tendiente a lograr mayor eficacia en las funciones públicas, tanto en las del Sector Público (Secretarías y Departamentos de Estado), como las del paraestatal (organismos descentralizados y empresas de participación estatal).

A partir de 1925 se inicia la creación de entidades paraestatales, por medio de las cuales se busca atender eficazmente problemas económicos y sociales, prestando servicios públicos de interés nacional, consolidando la infraestructura o bien, supliendo la ausencia, ineficiencia o insuficiencia de la actividad del sector privado en la producción y comercialización de bienes básicos para la industrialización, alimentación y bienestar popular.

De esta manera se crearon y consolidaron, el Banco Central, las Instituciones Nacionales de Crédito que apoyan el desarrollo agropecuario e industrial, las empresas energéticas y de transporte, las industrias siderúrgicas y productoras de bienes de capital, las entidades comercializadoras de bienes socialmente necesarios, etc.

En lo referente a la regulación del sector paraestatal, durante un primer período (1947-1976) existió un modelo centralizado de vigilancia y control de los mismos, en el que

esta función correspondió primero a una, luego a dos y finalmente a tres Secretarías de Estado (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Secretaría de la Presidencia y Secretaría de Patrimonio Nacional). La existencia de estas tres dependencias encargadas de la planeación, financiamiento y control de las actividades públicas originó una concurrencia de funciones en franca duplicidad.

Sin embargo, con los nuevos ordenamientos que norman las actividades del Sector Público Federal a partir de 1977, se establecen las bases de un nuevo modelo descentralizado o sectorial que modifica al que había estado vigente durante treinta años.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público y la General de Deuda Pública, constituyen el marco fundamental de la regulación institucional en el ámbito centralizado y en el paraestatal.

El modelo sectorial destaca las funciones de las dependencias del Poder Ejecutivo: normativas, de orientación y apoyo global, en materia de planeación, programación, presupuestación, información, contabilidad, estadística, seguimiento, control y evaluación (Secretaría de Programación y Presupuesto) y financiamiento, establecimiento del régimen fiscal correspondiente y política de control y endeudamiento (Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

A la vez, se instituye la figura del Coordinador Sectorial de políticas definidas y atribuciones específicas en materia de planeación, control y evaluación de las entidades públicas que se le adscriben por sectores.

El tercer nivel (institucional), queda a cargo de los órganos de la Dirección de cada entidad paraestatal, según su particular forma de creación legal y disposiciones que las rigen.

Los ordenamientos ya mencionados, aunados a la Ley para el Control por parte del Gobierno Federal de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal, a la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores y la Ley de Obras Públicas, son donde descansan las bases de control y evaluación y las que atañen a los aspectos de Auditoría Gubernamental del Estado.

A continuación se hace un resumen de lo que algunas de las mencionadas leyes contienen al respecto:

a) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Entró en vigencia el 1° de enero de 1977, abrogando la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, estableciendo y precisando lo siguiente:

a. Las bases de organización de la Administración

Pública Federal, paraestatal y centralizada.

- b. Las responsabilidades de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, y
- c. Las bases para la organización sectorial.

De las actividades otorgadas a la Secretaría de Programación y Presupuesto, que tienen una relación directa en materia de Auditoría, se pueden señalar:

1. "Planear, autorizar, coordinar, vigilar y evaluar los programas de inversión pública de las dependencias de la administración pública centralizada y los de las entidades de la administración paraestatal;
2. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera el control, la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público y de los presupuestos de egresos de la Federación y del Distrito Federal, de acuerdo con las leyes respectivas;
3. Controlar y vigilar financiera y administrativamente la operación de los organismos descentralizados, instituciones, corporaciones y empresas que manejen, posean o exploten bienes y recursos naturales de la nación, o las sociedades e instituciones en que la Administración Pública Federal posea acciones o intereses patrimoniales y que no estén expresamente encomendados y subordi

nados a otra dependencia;

4. Disponer la práctica de auditorías externas a -- las entidades de la Administración Pública Federal, en los casos que señale el Presidente de la República.
5. Intervenir en la inversión de los subsidios que concede la Federación a los Gobiernos de los Estados, municipios, instituciones o particulares, cualesquiera que sean los fines a que se destine, con objeto de comprobar que se efectúa en los -- términos establecidos". (1)

b) Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

También entró en vigencia a partir de enero de 1977 y abroga la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación y la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación.

Tiene, entre otras, las características siguientes:

- a) Se aplica a todo gasto público federal (corriente, inversión física, inversión financiera y deuda pública) y a quien la efectúa (administración pública centralizada y paraestatal).
- b) Otorga responsabilidades a las entidades en el -

(1) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Diario Oficial de la Federación del 29 de Diciembre de 1976. México.

ejercicio del presupuesto.

- c) Prevé que todas las entidades y dependencias de la administración pública federal elaboren presupuestos en base a programas con objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución.
- d) Establece la obligación de que las entidades --- cuenten con una unidad encargada de planear, programar, presupuestar y evaluar las actividades - respecto al gasto público.
- e) Obliga al establecimiento de Órganos de Auditoría Interna en cada dependencia y entidad.
- f) Establece el control de la Secretaría de Programación y Presupuesto en materia de subsidios.
- g) Precisa las facultades de la Secretaría de Programación y Presupuesto para constituir de manera definitiva las responsabilidades que afecten a la Hacienda Pública Federal, a la del Departamento del Distrito Federal y al Patrimonio de -- las entidades del sector paraestatal.

Esta Ley, entre otras disposiciones, establece lo siguiente:

- "Las actividades de programación, presupuestación, control y evaluación del gasto público federal, estarán a cargo de la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que dictará las disposiciones

procedentes para el eficaz cumplimiento de sus funciones. (Artículo 5°).

• Quienes efectúen Gasto Público Federal estarán obligados a proporcionar a la Secretaría de Programación y Presupuesto, la información que les solicite y a permitirle a su personal la práctica de visitas y auditorías para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta Ley y de las disposiciones expedidas con base en ella. (Artículo 37).

• En las dependencias del Ejecutivo Federal en el Departamento del Distrito Federal y en las entidades de la Administración Pública Paraestatal se establecerán órganos de Auditoría Interna, que dependerán del titular respectivo y cumplirán los programas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto.

El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto podrá acordar que no se establezcan dichos órganos en aquellas entidades paraestatales que por la naturaleza de sus funciones o por la magnitud de sus operaciones no se justifique. (Artículo 44).

La Secretaría de Programación y Presupuesto dictará las medidas administrativas sobre las responsabilidades que afecten a la Hacienda Pública Feder-

ral, y al patrimonio de las entidades de la Administración Pública Paraestatal, derivadas del incumplimiento de las disposiciones contenidas en esta Ley y de las que se hayan expedido con base en ella, y que se conozcan a través de:

1. Visitas, Auditorías o investigaciones que realice la propia Secretaría;
2. Pliegos preventivos que levanten:
 - a. Las entidades con motivo de la glosa que de su propia Contabilidad hagan;
 - b. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, en relación con las operaciones de las entidades paraestatales agrupadas en su sector;
 - c. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades competentes.
3. Pliegos de observaciones que emita la Contaduría Mayor de Hacienda en los términos de su Ley Orgánica. (Artículo 45) (2)

.....
(2) Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1976. México.

c) Ley para el Control por parte del Gobierno Federal, de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.

Ley emitida en 1970 que involucra a las entidades del sector paraestatal, excepción hecha de las instituciones nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y fianzas y a las instituciones docentes y culturales, no así a las empresas en las que estas instituciones nacionales de crédito, hayan suscrito la mayoría del Capital Social.

Las disposiciones de esta Ley son aplicables a los fideicomisos constituidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; quedando sujetas a control las empresas de participación estatal minoritaria.

Es conveniente hacer notar que las disposiciones relacionadas con Auditoría están contenidas en los artículos 5, 7, 10, 12, 21 y 25 de esta Ley.

La Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.

Emitada en el año de 1978, establece las bases para la estructuración y funcionamiento de la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano de fiscalización del Poder Legislativo, a fin de que revise la Cuenta Pública del Gobierno Federal y

a la del Distrito Federal. Tiene, entre otras, las siguientes atribuciones:

- a. Verificar que las entidades comprendidas en la Cuenta Pública realicen sus operaciones apegándose a las Leyes de Ingresos y a los presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y,
- b. Vigilar que hayan cumplido con las disposiciones respectivas de la Ley General de Deuda Pública, Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos aplicables en la materia.

1.2.- DEFINICION.

Uno de los campos de acción más conocidos del Contador Público es el de la Auditoría, que se ha clasificado, por tipo de Auditoría en Interna y Externa, como se definen a continuación:

Auditoría Interna.- Auditoría realizada por personal adscrito a la propia dependencia o entidad. Se constituye en el instrumento de control interno que evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a la dirección y responsables de la operación,

información sobre el resultado de la gestión, proponiendo medidas tendientes a mejorar la eficiencia en la utilización de los recursos y eficacia en el logro de metas y objetivos.

Auditoría Externa. - Conocida también como Auditoría independiente es efectuada por profesionistas que no dependen del organismo o entidad, ni económicamente ni bajo algún otro aspecto, reconociéndoseles un juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros. El trabajo de Auditoría cristaliza en un informe final llamado Dictamen que es la opinión de este Contador Público Independiente, sobre la corrección contable de las cifras de los Estados Financieros auditados.

El resultado de su trabajo que actualmente no solo se limita a la opinión sobre Estados Financieros, sino a la comparación de cifras y resultados, es una herramienta eficaz para que el Gobierno evalúe el resultado de su Gestión.

La Auditoría financiera tradicional encargada de aportar elementos de juicio requeridos para tener un conoci-

miento de la situación de las dependencias y entidades del Sector Público Federal, se ha considerado insuficiente ante la diversidad, magnitud y complejidad de los programas y actividades de éste.

Ante ese desarrollo del quehacer público, se ha necesitado establecer un medio adecuado para realizar el examen de los instrumentos, herramientas, medios y recursos técnicos disponibles a través del cual se logre un fortalecimiento del mismo, para lo cual, nace y se instituye la AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

Debido a que las actividades del Gobierno están inmersas en un sistema de planificación que supone la formulación de planes a mediano y largo plazo, así como la programación específica para cada ejercicio fiscal, la Auditoría Gubernamental tendrá que incluir un programa de revisión para cada área específica. Para ello, es necesario considerar que mientras para el Sector Privado su principal preocupación es el registro y control de las utilidades, para el Sector Público lo es el conocimiento de las metas logradas.

Así, considerando que la finalidad del trabajo público es el Beneficio Social, tal y como lo es el generar utilidades en el sector privado, la Auditoría Gubernamental no solo tendrá como objetivo el obtener la certeza razonable de los datos contenidos en la información proporcionada, sino que además, deberá ampliarla lo necesario para allegarse ele-

mentos que le permitan establecer el alcance del beneficio social logrado.

Una vez esbozado el papel de la Auditoría Gubernamental, así como su importancia, es conveniente conceptualizar qué entendemos como tal.

AUDITORIA GUBERNAMENTAL. Comprende el examen de las operaciones realizadas por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal con objeto de determinar, si:

1. Los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera.
2. Los objetivos y metas han sido efectivamente alcanzados.
3. Los recursos han sido eficazmente administrados, y
4. Se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables.

En conclusión, se puede decir que la Auditoría Gubernamental atenderá, fundamentalmente, la programación y su expresión última, así como el informe de las metas alcanzadas en función de los programas establecidos.

1.3. OBJETIVOS.

En el punto anterior se bosquejaron algunos de los objetivos intrínsecos de la Auditoría Gubernamental; en este punto se enuncian los principales objetivos que ésta persigue en función a cada entidad o dependencia:

1. Comprobar si el control interno es capaz de producir información financiera, confiable, oportuna y útil para una adecuada toma de decisiones.
2. Analizar el grado de cumplimiento, en cuanto a tiempo, lugar y calidad, de los objetivos y metas establecidos en los programas.
3. Evaluar la eficiencia lograda en la asignación y utilización de recursos.
4. Verificar el cumplimiento de las normas, disposiciones legales y políticas.
5. Formular las observaciones y recomendaciones, tendientes a corregir desviaciones e irregularidades, así como mejorar la operación.
6. Controlar el seguimiento de las recomendaciones aprobadas para comprobar su implantación y cumplimiento.

1.4. CLASIFICACION

En el Sector Público, la terminología empleada suele tener diferente contenido y alcance a la del sector priva-

do, es por ello que a continuación se mencionará la clasificación de la Auditoría Gubernamental, así como lo que deberá entenderse en cada caso.

Clasificación.

1. AUDITORIA FINANCIERA
2. AUDITORIA OPERACIONAL
3. AUDITORIA DE RESULTADOS
4. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO LEGAL
5. AUDITORIA INTEGRAL

1. AUDITORIA FINANCIERA

Será el examen de transacciones, operaciones y registros financieros, con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil.

2. AUDITORIA OPERACIONAL

Comprenderá el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de recursos humanos, materiales y financieros, mediante el análisis de a) la Estructura organizacional, b) los Sistemas Operativos y, c) los Sistemas de Información.

3. AUDITORIA DE RESULTADOS

Analizará la efectividad y congruencia alcanzada entre el avance presupuestal y el logro de objetivos y metas establecidos, verificando que los resultados de la ejecución de

los programas se hayan logrado en el tiempo, en el lugar, con la calidad requerida, con los recursos asignados y determinando la relación lógica existente entre las metas y objetivos de los programas de la propia dependencia o entidad, con los del sector y con los globales del Gobierno Federal.

4. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO LEGAL

Tendrá como finalidad cerciorarse de que la dependencia o entidad hayan observado el cumplimiento de las disposiciones legales que le sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, etc.) en el desarrollo de sus actividades.

5. AUDITORIA INTEGRAL

Cuando en una sola revisión concurren los cuatro tipos de Auditorías antes señalados, se le denominará, Auditoría Integral.

CAPITULO II

NORMAS, TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
GUBERNAMENTAL.

2.1. ANTECEDENTES.

La verificación gubernamental se remonta a la época prehispánica en la que existían "mayordomos", encargados de verificar el pago y administración de los tributos de pueblos sometidos. En la época colonial, las funciones de Auditoría recayeron en los "oidores de la Real Audiencia", posteriormente aparecen los "expertos tenedores de libros" hasta que, finalmente, llegan al Auditor.

El desarrollo de esta función trajo como consecuencia, la necesidad de observar ciertas reglas establecidas, en principio, por la tradición y costumbre existentes, que daban orden a la actividad y relevancia a quien la realizaba.

La Auditoría es una actividad profesional que requiere del reconocimiento del público y adquiere responsabilidad social. Precisa, a través de experiencia y desarrollo (encomendado a grupos especializados), de la aplicación de Normas, Técnicas y Procedimientos que le permitan realizar su labor más profesionalmente, garantizada y con un alto nivel de calidad. De ahí que exista una separación sensible entre los procedimientos de auditoría y las normas que el Instituto

Mexicano de Contadores Públicos, a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, ha establecido para que el Contador Público acate.

En el caso del sector gubernamental, éste deberá contar con reglas específicas para las prácticas de Auditorías, las cuales podrán sustentarse en los lineamientos dictados por los órganos colegiados, como pueden ser las emanadas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., así como las emitidas por organismos internacionales como la C.A.O. (General Accounting Office).

2.2. NORMAS DE AUDITORIA

2.2.1. CONCEPTO

Es necesario aclarar que las normas aplicables a la Auditoría Gubernamental se rigen en su origen por normatividad de carácter jurídico.

La palabra norma suele usarse en dos sentidos: uno amplio -lato sensu-, se aplica a toda regla de comportamiento sea obligatoria o no y otro estricto -stricto sensu-, la que establece derechos y obligaciones correlativos; de allí que las reglas prácticas cuyo cumplimiento es potestativo, se denominen reglas técnicas y a las que tienen carácter obligatorio, se les dé el nombre de Normas.

En el Sector Gubernamental, las normas están signi-

ficadas por reglas de carácter jurídico-administrativas de observancia general, contenidas en las leyes y reglamentos, dictados por el Poder Legislativo (Leyes) y por el Poder Ejecutivo (Reglamentos). Por lo tanto, el término de Normas de Auditoría, usado con similitud al utilizado en el sector privado, se debe considerar como las reglas técnicas, dictadas en forma colegiada por profesionales especializados.

A fin de establecer un concepto específico en el Sector Gubernamental, es necesario referenciar lo que al respecto han definido diversos órganos colegiados.

El Instituto Americano de Contadores menciona lo que debemos entender por normas de auditoría:

"Las normas de auditoría como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refieren no solamente a las cualidades profesionales de auditor, sino también, al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y a la información relativa a él".

"Las Normas de Auditoría, deben considerarse como los principios subyacentes de la misma, que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia que va a obtenerse mediante los procedimientos de Auditoría".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las define como:

"Los requisitos de calidad relativos a la personalidad del Auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de Auditoría y de sus características específicas". (3)

Ahora bien, en el ámbito gubernamental, se puede mencionar lo siguiente:

"Las Normas Básicas de Auditoría Gubernamental establecen los requisitos que deberán reunir los auditores gubernamentales, la forma en que deberán desarrollar sus actividades y la presentación de los Informes". "Reglas Técnicas y de Personalidad que el Auditor debe observar en el desarrollo de los trabajos de Auditoría Gubernamental, con filosofía independiente y de servicio público". (4)

Concluyendo, podemos entender como Normas Básicas de Auditoría Gubernamental, las reglas técnicas y de personalidad que el Auditor Gubernamental deberá observar en el desempeño de su trabajo y en la presentación del resultado del mismo, actuando siempre con independencia mental y persiguiendo un servicio público.

(3) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría. México, 1975. p. 20 y 22.

(4) II Seminario de Entidades Fiscalizadoras Superiores Gubernamentales. México, 1980.

Estas normas de auditoría tendrán como objetivos:

1. La realización de trabajos a nivel profesional.
2. La capacitación constante del Auditor.
3. La independencia mental y el sentido de servidor público.
4. La planeación adecuada y consciente del trabajo a realizar.
5. La estructuración de informes claros y completos.
6. La formación de Archivos Permanentes accesibles a cualquier autoridad en la materia.

La observancia de las mencionadas normas será obligatoria para todos los auditores gubernamentales, que son los profesionales encargados de examinar las operaciones del sector público con el fin de cumplir los objetivos de la Auditoría Gubernamental.

2.2.2. CLASIFICACION.

Para su mejor comprensión, las Normas de Auditoría Gubernamental pueden agruparse en:

1. Normas Generales
2. Normas de Ejecución del Trabajo
3. Normas Relativas del Informe de Auditoría

1. NORMAS GENERALES.

NORMA 1. TIPO Y ALCANCE.

Como quedó establecido, la Auditoría Gubernamental comprenderá la realización de Auditorías Financieras, operacionales, de resultado y de cumplimiento legal a las unidades, programas y actividades de las dependencias y entidades. El alcance de la auditoría a realizar será en base a la magnitud y complejidad concreta de cada área, determinadas mediante el estudio y evaluación del Control Interno.

NORMA 2. CONOCIMIENTO TÉCNICO Y DESARROLLO PROFESIONAL.

Se hace hincapié en la necesidad de que el Auditor Gubernamental posea disposición, preparación técnica, experiencia y capacitación en el desarrollo de sus actividades que le permitan contar, en conjunto, con los conocimientos multidisciplinarios que requiere la diversidad de actividades que tendrá que realizar durante el desempeño de su trabajo.

NORMA 3. OBJETIVIDAD Y AUTONOMIA.

El auditor gubernamental es un servidor público que deberá actuar con Independencia Mental (esto es, que en su juicio no deberá estar influenciado por persona individual o institución), que origine juicios tendientes a beneficiar a los ciudadanos.

NORMA 4. ESmero PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR.

El auditor será responsable de las opiniones e informes que emita como resultado de la ejecución de su trabajo en el cual deberá aplicar su capacidad profesional, teniendo el cuidado y diligencia para obtener los mayores resultados.

NORMA 5. HONESTIDAD Y CONFIDENCIALIDAD.

Se hace necesario que el auditor desarrolle su trabajo con probidad, absteniéndose de utilizar la información obtenida para beneficio propio o de terceros y por ende, conservar el carácter confidencial de su actividad.

2. NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

Dentro de las normas generales se habló del cuidado y diligencia que el auditor debe mantener en el desarrollo de su trabajo, existiendo elementos básicos que el auditor no debe olvidar en la ejecución del mismo, ya que representan el nivel mínimo indispensable y la especificación particular de la exigencia de cuidado y diligencia que se deberá prestar. Estos elementos se clasifican dentro de las Normas de Ejecución del Trabajo, como sigue.

NORMA 6. PLANEACION DE LA AUDITORIA.

El éxito de cualquier actividad profesional, se encuentra precedido de una buena planeación que considere la na

turaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que se van a seguir, los papeles de trabajo a utilizar y el personal que intervendrá en la revisión. La planeación de la Auditoría deberá incluir:

1. Naturaleza y Alcance del examen.
2. Procedimientos y técnicas a seguir.
3. Oportunidad con que deberán aplicarse los Procedimientos.
4. Período a cubrirse.
5. Asignación y utilización del personal.
6. Explicación del trabajo a realizarse.
7. Papeles de trabajo que van a requerirse.
8. Estimación del tiempo a emplear en cada fase.
9. Forma y contenido del Informe.
10. Coordinación con otras áreas revisoras.

De estas consideraciones puede surgir la siguiente regla:

"El Auditor Gubernamental debe hacer una planeación de sus trabajos, observando el marco jurídico-administrativo y estableciendo los procedimientos que le permitan su realización completa, de acuerdo a los alcances previamente fijados".

NORMA 7. SUPERVISION DE LA AUDITORIA.

El trabajo realizado por los auditores gubernamentales deberá estar dirigido, orientado y revisado por sus inmediatos superiores. Los supervisores deberán asegurarse de que los supervisados entiendan las tareas asignadas, el trabajo a realizar y los resultados a obtener. La supervisión comprenderá, entre otros, los puntos siguientes:

1. El cumplimiento de las normas de Auditoría Gubernamental.
2. El cumplimiento oportuno de los programas de auditoría.
3. Que los papeles de trabajo contengan la evidencia suficiente, competente y pertinente, que apoyen el resultado de la Auditoría y que contengan los datos necesarios para la elaboración del Informe.
4. Que se deje evidencia escrita de la supervisión en los papeles de trabajo.

NORMA 8. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Los programas específicos interrelacionados, encaminados al logro de las necesidades nacionales en las cuales está contenida la función gubernamental, requieren de una evaluación constante del control interno.

El objetivo que se persigue con el estudio y evaluación del control interno, es el de conocer la forma en que ope

ra cada actividad dentro del programa auditado y los puntos de control establecidos para conocer los avances y las desviaciones que pudieran presentarse. Ampliando un poco más la idea, se puede decir que el estudio del control interno tiene por objeto conocer, no sólo los planes, sino la ejecución real de las operaciones normales. La evaluación del mismo es la estimación del auditor sobre el grado de efectividad que dicho control suministra.

A partir del estudio y evaluación del control interno, la dependencia o entidad determinará el grado de confianza de los sistemas de control establecidos para, con ello, poder establecer el tipo de auditoría a ejecutar, la naturaleza de las pruebas a realizar, la extensión que dará a sus procedimientos de auditoría y la oportunidad con que debe aplicarlos para obtener los resultados más favorables posibles. Posteriormente en el capítulo tres se hablará más ampliamente de lo que es el control interno y su importancia en las dependencias y entidades.

NORMA 9. OBTENCION DE EVIDENCIA COMPROBATORIA.

Es conveniente señalar que el objetivo de los procedimientos de auditoría es proporcionar al auditor gubernamental, los elementos de juicio en que sustente su opinión. El material o elementos de juicio se denominan evidencia comprobatoria, misma que llenará las siguientes condiciones:

Suficiente.- Cuando por los resultados de una o varias pruebas, el auditor tiene la certeza moral de que el objetivo que persigue ha quedado debidamente comprobado.

Competente.- Cuando las pruebas realizadas sean significativas para soportar los hechos verdaderamente importantes.

Pertinente.- Cuando los hechos, conclusiones y recomendaciones tengan una relación lógica entre sí.

El auditor deberá integrar durante el desarrollo de su trabajo, toda aquella evidencia documental, además de relacionar todos los elementos de juicio que le permitan apoyar su actividad, debiendo ser tan amplia su recopilación como apoyo posterior necesite su opinión. Esto es sumamente importante en el ámbito gubernamental, dado que las acciones de gobierno se encuentran regidas por disposiciones legales, dentro de las que se pueden destacar las que encuadran las responsabilidades oficiales en que pueda incurrir un servidor público y que pueden derivar en sanciones administrativas y penales.

Concluyendo, al respecto se puede precisar lo siguiente:

"El auditor gubernamental en el desarrollo de sus actividades deberá hacer acopio de evidencias comprobatorias tan amplio y completo, como los que emita lo requieran".

3. NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORIA.

El corolario de la actividad del auditor es la elaboración y presentación de los Informes y Dictámenes que contengan los resultados, opiniones y juicios que se deriven del trabajo realizado y que se pondrá al conocimiento de las personas interesadas.

La importancia que tiene el Informe tanto para el auditor gubernamental como para los funcionarios de las dependencias y entidades, así como de los diversos interesados, hace necesario que se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del Informe.

Las normas correspondientes a este campo son las siguientes.

NORMA 10. DISCUSION PREVIA.

Es conveniente que antes de la emisión del Informe final, se tenga una plática preliminar con los funcionarios responsables, presentándoles un Informe previo de los resultados obtenidos, así como las conclusiones y recomendaciones pertinentes, según sea el caso, con el fin de que puedan apor

tar documentación o información que no se haya proporcionado al auditor en su oportunidad y, con ello, poder eliminar del Informe conclusiones que, por mala interpretación y/o desconocimiento de la operación, se hubiesen juzgado equivocadamente.

Cuando no se llegue a un acuerdo o coincidencia de opinión, se considera que el auditor estará obligado a incluir en su Informe, de manera constructiva, las opiniones de los funcionarios.

NORMA 11. CONTENIDO DEL INFORME.

El Informe de Auditoría deberá ser claro, objetivo, conciso, preciso y constructivo, respaldado por la evidencia suficiente, competente y pertinente, que permita la elaboración de conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades de la dependencia o entidad.

Se sugiere considerar los siguientes aspectos:

1. Los hechos deberán ser revelados en forma objetiva.
2. Los Informes deben ser concisos y precisos.
3. El enfoque del Informe deberá ser de los más constructivo y positivo posible.

NORMA 12. OPORTUNIDAD Y COMUNICACION DE LOS RESULTADOS.

Los resultados significativos que se obtengan en el

curso de la Auditoría, deberán presentarse oportunamente durante su ejecución y/o al final de la misma. El Informe que se obtenga como resultado del trabajo deberá hacerse del conocimiento de los funcionarios responsables.

NORMA 13. SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES DE AUDITORIA.

Una vez hecha la recomendación y aprobada por el funcionario correspondiente, el auditor realizará el seguimiento de las medidas acordadas, con el objeto de vigilar que éstas, efectivamente, se llevaron a la práctica en tiempo y que los resultados obtenidos fueron los deseados.

2.3. TECNICAS DE AUDITORIA

2.3.1. CONCEPTO.

El auditor gubernamental tendrá que realizar investigaciones que, en último resultado, le permitan obtener la información adecuada y necesaria para poder cerciorarse de la autenticidad de las cifras examinadas.

"LAS TECNICAS DE AUDITORIA son métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión".

(5)

.....
(5) IMCP. Comisión de Procedimientos de Auditoría, Boletín 2, México 1980.

Tomando como base la definición emanada del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se puede decir que:

Las Técnicas de Auditoría Gubernamental serán los métodos prácticos de investigación y prueba, que el auditor gubernamental utilizará en su examen para obtener la evidencia suficiente y competente que le aporte elementos de juicio en qué apoyar sus conclusiones y recomendaciones.

Tradicionalmente, las técnicas se han enfocado a la realización de Auditorías Financieras, por lo que para cubrir los requerimientos de Auditoría Gubernamental, será necesario el empleo de técnicas que tengan un concepto de aplicación más amplio y permitan cubrir los diferentes tipos de Auditoría Gubernamental.

Las técnicas clasificadas a continuación no se considerarán de ninguna manera limitativas, por el contrario, pueden ampliarse de acuerdo a los requerimientos de auditoría.

2.3.2. CLASIFICACION.

Para efectos de la Auditoría Gubernamental, se ha hecho una clasificación convencional de las técnicas, de acuerdo a sus características particulares y métodos de verificación, como sigue:

- I. TECNICAS DOCUMENTALES.
 - Estudio General
 - Análisis
 - Confirmación
 - Declaración o Certificación
 - Conciliación
 - Revisión Selectiva
 - Comprobación y,
 - Cálculo
- II. TECNICAS VERBALES.
 - Entrevista
- III. TECNICAS VISUALES
 - Inspección
 - Observación
 - Comparación.

I. TECNICAS DOCUMENTALES.

Estudio General. **Apreciación del auditor de la fisonomía y características generales de la entidad o dependencia, de sus estados financieros e informes y de las partes importantes, significativas y extraordinarias que puedan existir, basado en su juicio profesional, preparación, experiencia y datos e informaciones de la entidad o dependencia a examinar.**

Entre otros, los aspectos a contemplar en esta fase, son los siguientes:

- a. Estructura orgánica.
- b. Fundamento legal.
- c. Objetivos y metas.
- d. Políticas, Sistemas y Procedimientos.

Análisis.

Esta técnica consiste en separar las situaciones u operaciones a examinar en los elementos o partes que la integran, con el objeto de estudiar cada uno de sus componentes y conocer con una mayor claridad y comprensión, los aspectos sujetos a revisión. A continuación se especifica la aplicación de esta técnica en los diferentes tipos de Auditoría Gubernamental:

FINANCIERA. - El análisis se aplica a cuentas o rubros genéricos que integran los Estados Financieros, básicamente sobre saldos y movimientos.

DE RESULTADOS. - El análisis se efectúa sobre la afectividad y congruencia alcanzada entre el avance financiero y el logro de las metas y objetivos establecidos.

OPERACIONAL. - Se enfoca el análisis a la estructura organizacional, a los

sistemas operativos y a los sistemas de información.

DE CUMPLIMIENTO.- El análisis se realizará a la luz de las normas, disposiciones legales y políticas aplicables a la unidad, programa o actividad sujeta a examen.

Confirmación.

Consiste en la obtención de constancia escrita sobre la autenticidad de las transacciones, operaciones, hechos y circunstancias del aspecto auditado a través de fuentes independientes que lo conozcan y tengan relación con ello.

Esta técnica se aplica mediante el sistema de dirigirse a una persona a quien se pide información solicitándole envíe la respuesta al propio auditor.

La Técnica aquí mencionada puede dividirse de acuerdo a sus características en positiva o negativa.

Confirmación Positiva.- Se solicita al confirmante, conteste al auditor, si está conforme con los datos requeridos. Pudiendo ser Directa cuando en

la solicitud de confirmación se suministren los datos pertinentes e indirecta, cuando no se proporcione dato alguno, pidiendo se presente de su propia fuente.

Confirmación Negativa.- Cuando en la solicitud se pida al confirmante, conteste únicamente en caso de no estar conforme con los datos enviados.

**Declaración o
Certificación.**

La aplicación de esta técnica se requiere, cuando la importancia de los datos recabados así lo ameriten, preparándose un escrito del resultado de la investigación, memorandos, actas, cuestionarios, resúmenes, etc., plasmando en ellos la firma de conformidad de las personas que participaron directa o indirectamente, con el área auditada, autenticando de esa manera la información expuesta.

Conciliación.

Establece la concordancia de dos conjuntos de datos separados, siempre y cuando, las fuentes independientes de información tengan su origen en una misma base. La conciliación siempre

se hará a una fecha o período determi
nado.

Revisión Selectiva. Consistirá en el examen selectivo, --
conforme a los objetivos y alcances --
que se hayan propuesto, además del vo
lumen de operaciones y transacciones
que maneja el área a revisar.
Comúnmente, la selectividad se basa --
en la elección de una muestra al azar
que podrá aumentarse o disminuirse de
acuerdo al criterio del auditor y a --
los resultados que vaya obteniendo.

Comprobación. Mediante esta técnica, el auditor se
cerciorará que una transacción u ope--
ración esté debidamente apoyada por --
todos los elementos que la integran,
asegurándose de que cuenta con la su--
ficiente autoridad, legalidad, propie--
dad, certidumbre, etc. Para su ade--
cuada aplicación, es conveniente obte--
ner completa seguridad sobre la auten
ticidad de los documentos y determi--
nar si las operaciones y transaccio--
nes, fueron previamente autorizadas y
realizadas por el área auditada.

Cálculo La verificación de la exactitud de los datos numéricos o cálculos realizados es necesaria para asegurarse de que las operaciones son correctas.

II. TECNICAS VERBALES.

Entrevista Por este medio, se obtiene información complementaria que servirá más como apoyo, que como evidencia directa. Su aplicación se hace a través de entrevistas formales e informales con el personal que labora en el área auditada. Esta técnica es muy flexible pero hace necesario asegurarse de la veracidad de las operaciones recibidas.

III. TECNICAS VISUALES.

Inspección. Con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de los activos y operaciones registradas, el auditor deberá realizar el examen físico de bienes materiales, tales como documentos, activos, obras, etc. Se aplica al estudio de las cuentas cuyos saldos tienen una representación material (efectivo, mercancías, bienes, etc.)

Observación. Se considera esta técnica como el examen de hechos y circunstancias, principalmente relacionadas con la forma de realizar las operaciones sujetas a revisión; por medio de esta técnica, el auditor podrá darse cuenta de manera abierta y discreta, de como desarrolla sus funciones el personal del área auditada.

Comparación. Esta técnica establece la relación existente entre dos o más conceptos observando su similitud o diferencia y permitiendo confrontar diferentes aspectos.

2.4. PROCEDIMIENTOS

2.4.1. CONCEPTO.

Normalmente el auditor no podrá obtener el conocimiento y certeza que necesita el área auditada, con el resultado de la aplicación de una técnica, sino que, para formar su criterio, requerirá del resultado concurrente de varias pruebas diferentes aplicadas a la misma partida o grupo de hechos y circunstancias.

Entendemos por procedimientos de Auditoría Gubernamental, al conjunto de técnicas empleadas en el examen de partidas, de hechos o circunstancias.

CAPITULO III

EL CONTROL INTERNO EN EL GOBIERNO.

Las funciones de todo Estado ocasionan gastos a cubrir, ya que no puede realizar su cometido, sino disponiendo de medios materiales cuya utilización precisa pagar, resulta entonces de primordial importancia, la función financiera que cumple para determinar y recaudar los ingresos, para conservar, aplicar debidamente e invertir, las sumas ingresadas y, sobre todo, para planificar y administrar el desarrollo del país.

Lo anterior implica, consecuentemente, la necesidad de controlar esa actividad financiera, mediante la administración de recursos, entregados por los contribuyentes en cumplimiento de la acción tributaria impuesta por la Constitución Política y para darles garantía y certeza de que esos recursos se están empleando con honradez y efectividad.

3.1. GENERALIDADES.

Puede decirse que controlar "es efectuar una comparación entre dos cosas, dos realidades, dos hechos, para obtener una conclusión; es comparar entre lo mandado y lo requerido con la realidad resultante, para obtener un juicio de valor".

Sin lugar a dudas, el control es un instrumento indispensable en la actividad del Estado ya que, por este medio, se podrá determinar si se está apartando de sus objetivos o si

está cumpliendo con ellos; se podrá efectuar la comparación entre lo realizado y lo deseado y así, si hay fallas, conocer las causas y corregirlas.

3.2. DEFINICION.

El Control Interno es un autocontrol con las mismas razones que el externo y puede clasificarse en iguales tipos o clases y tener los objetivos específicos ya señalados; puede ser previo o posterior, según el momento de aplicación y apoyarse en todos los medios lícitos que tenga a su alcance.

La interpretación que da el Instituto Canadiense de Contadores Públicos, es la siguiente:

"Control Interno comprende el plan de organización y todos los sistemas coordinados establecidos por la dirección de una empresa para ayudar a que dicha dirección alcance el objetivo de medir dentro de los confines prácticos, la realización de operaciones en forma ordenada y eficiente".

Esta definición podemos considerarla significativa ya que abarca más que el simple control financiero; se extiende a todos aquellos aspectos de la operación que son responsabilidad de la dirección.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores en su Studio Internal Control, pu-

blicado en noviembre de 1948, nos dice:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

Una tercera definición que se considera también muy completa es la que se emitió en el Primer Seminario de Auditoría Gubernamental, llevado a cabo en Austria en 1971, bajo el auspicio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y de la Organización Internacional de Organismos Superiores de Control (INTOSAI), que dice:

"Control Interno es el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para: salvaguardar sus recursos; verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa; promover eficiencia en las operaciones y estimular la observancia de la política prescrita, y para lograr el cumplimiento de los objetivos y metas programados".

Partiendo de estas definiciones, podemos concluir que el Control Interno en el ámbito gubernamental, es:

El plan de organización y el conjunto de métodos, procedimientos y medidas adoptados en una entidad o dependencia que coadyuvan a fomentar la eficiencia de operación, salvaguardar sus recursos asignados, verificar la exactitud y confiabilidad de los registros e informes financieros, la observancia de las políticas prescritas y cumplimiento de las metas y objetivos programados.

3.3. CLASES DE CONTROL.

En teoría gubernamental, se pueden establecer diferentes clases de control, a continuación se hace mención de ellas.

1. De acuerdo con objetivos específicos.

En este caso se presume el control como un proceso comparativo entre lo trazado y lo realizado. Se puede así, clasificar el control de acuerdo a objetivos específicos, como sigue:

- a. Control de legalidad.- Comparación entre lo previsto en las leyes, reglamentos y ordenamientos jurídicos y la forma en que se ha actuado, para determinar su cumplimiento, o bien, su inobservancia o violación.

- b. Control del Gasto Presupuestario. Comprobación, partiendo del presupuesto de ingresos (o el de Ingresos, o ambos), si los gastos se ajustan al mismo, en cuanto a su monto y destino.
- c. Control Aritmético. Cada operación financiera deberá ser cuantificada en dinero.
- d. Control de Procedencia. Cerciorarse de que el pago efectuado por el órgano público, corresponda efectivamente al acreedor del mismo.
- e. Control de Disponibilidades de saldos. Asegurarse de que se cuenta con fondos suficientes antes de contraer un compromiso que ocasione una obligación de pago o una emisión de cheque.
- f. Control de Rendimientos. Comparación por medio de estándares de maquinaria, de equipo o de personal, la buena o mala utilización de los elementos materiales y humanos.

- g. Control de Eficiencia o Economía. Requiere unidades de medida que se utilicen comparativamente para clasificar la eficiencia o ineficiencia de las operaciones y de los funcionarios, así como la economía o el despilfarro de las asignaciones pecunarias.
- h. Control de políticas, planes y programas. Determinación del alcance de los objetivos propuestos.

2. Según el momento en que se aplica.

- a. Previo.- Se aplicará antes de que se lleve a cabo la operación administrativa o financiera a controlar. Este control podrá contener otras clases de control según objetivos específicos, como los de:
- Legalidad
 - Gasto presupuestario
 - Control Aritmético
 - Procedencia
 - Disponibilidades o sal

dos.

b. Posterior.-

Se cumplirá una vez realizadas las operaciones administrativas o financieras a controlar. También incluirá otras clases de control:

Legalidad

Gasto Presupuestario

Aritmético

Procedencia

Rendimientos

Eficiencia o Economía

Políticas, planes y programas.

3. Según el Órgano que lo aplica.-

Este control se puede clasificar en Interno y Externo, según la Entidad que lo ejerza.

a. Interno.-

Se dará por la propia entidad que realiza las acciones a revisar.

b. Externo.-

Lo ejercerán órganos ajenos a la dependencia o entidad que lleva a cabo las funciones a revisar. Normalmente lo realizarán los

órganos supremos de fiscalización y, generalmente, es posterior a las operaciones sujetas al mismo. En México, el control externo está a cargo de la Contaduría Mayor de Hacienda, órgano técnico de la Cámara de Diputados, cuya función primordial es revisar la cuenta pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal, funciones conferidas en el Artículo 3° de la Ley Orgánica.

3.4. CONTENIDO.

Se puede decir que existen cinco razones que justifican la necesidad de un buen Control Interno:

1. Asegurar que las operaciones de una organización se conducen de una forma ordenada y eficaz.
2. Debido a que comprende un plan de organización, establecer la responsabilidad de los directores por las decisiones y acciones que toman.

3. Evitar y detectar irregularidades fiscales, financieras y operativas.
4. Protección de los activos.
5. Proporcionar cierto grado de fiabilidad sobre la calidad de la información que la administración presenta a la entidad o dependencia.

Por lo anterior, el Control Interno debe comprenderse y basarse en:

- a. Un plan de organización que prevea una separación adecuada de funciones, sin que esto signifique falta de comunicación o coordinación.
- b. Autorización y procedimientos de registros a base de sistemas y formatos idóneos, así como un catálogo de cuentas que refleje en forma adecuada y exacta los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, facilitando la preparación de Estados Financieros e Informes.
- c. Normas, criterios y disposiciones que regulan debidamente las operaciones administrativas y financieras. Debe efectuarse una constante revisión de estos a fin de mantenerlos acordes con la realidad.
- d. Fiscalización previa, entendida como la revisión de la documentación necesaria, para constatar que se reúnen los requisitos necesarios y que toda

erogación está debidamente justificada y comprobada.

- e. Auditoría interna, como unidad responsable de -- evaluación posterior, independiente de las operaciones del órgano que las realiza.
- f. Prácticas sanas de administración, que promuevan la eficiencia y eficacia de las operaciones administrativas, como pueden ser, entre otras: tener listas de proveedores, solicitar cotizaciones de precios, conocer los diferentes artículos existentes en el mercado y sus calidades y, establecer el uso de almacenes adecuados.
- g. Personal calificado, ya que el funcionamiento -- del Control Interno no sólo depende de una buena estructura orgánica, ni de procedimientos y prácticas apropiadas, sino también de la designación de funcionarios con formación profesional idónea, experiencia y capacidad adecuadas para realizar satisfactoriamente las labores encomendadas.

3.5. EL CONTROL INTERNO EN EL GOBIERNO MEXICANO.

Dentro de los planes del Gobierno, tiene especial importancia, la Reforma Administrativa que ya hemos mencionado en el Capítulo I. Los cambios trascendentales que ésta ha aportado en el desarrollo de la actividad financiera gubernamental se mencionarían a continuación, como elementos importan

tes en el desarrollo del presente capítulo.

1. La reorganización estructural y funcional de la administración. Esta asigna a la Secretaría de Programación y Presupuesto, como órgano único, la responsabilidad de elaborar el Plan General del Gasto Público y de programar, presupuestar y evaluar su funcionamiento.
2. La agrupación sectorial.- Agrupamiento de entidades de la Administración Pública Federal por sectores definidos; las relaciones de éstos con el Ejecutivo Federal que se realizan a través de la Secretaría de Estado coordinadora, permitiendo mayor coherencia operativa y evitando contradicciones y duplicación de actividades.
3. La Corresponsabilidad en el Gasto Público Federal que permite fortalecer la vinculación y el funcionamiento del esquema sectorial de la Administración y racionaliza el proceso presupuestario, a través del manejo participativo y corresponsabilidad del gasto, dando mayor claridad y precisión al manejo de éste, realizado por las dependencias y entidades; facilitando con ello, la evaluación de sus acciones y de los resultados alcanzados. Esto permite retroalimentar con mayor suficiencia el proceso de programación-presupuestación.

De estos aspectos fundamentales, se deriva que el Control Interno en el Gobierno Mexicano, se encuentre y aplique en diversas instancias por los diferentes niveles que intervienen en el manejo presupuestario:

- A. La Secretaría de Programación y Presupuesto, como dependencia de orientación y apoyo global, con funciones normativas, de control y de evaluación.
- B. Las dependencias Coordinadoras de Sector, y
- C. Las dependencias y entidades, generadoras del gasto.

3.5.1. LA SECRETARÍA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, confieren a la Secretaría de Programación y Presupuesto entre otros, los cargos siguientes:

1. Controlar y evaluar el gasto realizado por las entidades de la Administración Pública. Para ello, podrá llevar a cabo las intervenciones, trámites y registros que se requieran, dictando las disposiciones procedentes para un eficaz cumplimiento de su labor.
2. Cuidar que se lleve adecuadamente la Contabilidad de la Federación, consolidarla y elaborar anualmente la Cuenta Pública para su presentación al

Órgano legislativo.

3. Dictar medidas administrativas sobre responsabilidades que afecten a la Hacienda Pública Federal.
4. Controlar y evaluar el ejercicio del presupuesto de egresos.
5. Controlar y vigilar la operación financiera y administrativa de las entidades paraestatales y la inversión de los subsidios concedidos.

Estas actividades las desarrolla a través de las Direcciones Generales de Contabilidad Gubernamental, de Control de Contratos de Obras y de Control y Auditoría Gubernamental.

Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

Destacan, entre otras de sus atribuciones, las siguientes:

- "Consolidar los Estados Financieros y demás información financiera, presupuestal y contable que emanen de las entidades, así como integrar la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal y recibir la del Departamento del Distrito Federal. Instruir a las entidades que realicen el gasto sobre la forma y términos en que deben llevar sus registros auxiliares y contabilidad; así como emitir, y en su caso, autorizar los catálogos de cuentas que utilicen las propias entidades.

Definir la forma y términos en que las entidades deban rendir a la Secretaría sus informes y cuentas para fines de contabilización y consolidación. Establecer las normas técnicas y criterios que se requieran para promover la desconcentración de la Contabilidad Gubernamental.

Establecer la metodología necesaria para desarrollar los principios de la Contabilidad de Costos y programática en la Administración Pública Federal.

- Examinar periódicamente el funcionamiento del sistema y los procedimientos de contabilidad de cada entidad y, autorizar, en su caso, su modificación o simplificación.
- Constituir y tramitar las responsabilidades que afecten a la Hacienda Pública Federal y a la del Departamento del Distrito Federal.
- Autorizar la cancelación de adeudos a cargo de terceros y a favor de las entidades paraestatales, después de haberse agotado las gestiones legales necesarias para su cobro".

Dirección General de Control de Contratos y Obras.

Considerando a la obra pública como la expresión física de una inversión, que a su vez es la expresión cuantitativa de un programa que representa cualitativamente un plan,

A esta Dirección se le han conferido las siguientes atribuciones:

"Establecer normas de carácter general para la contratación y adjudicación de la obra pública.

Establecer normas generales para la administración pública federal, en materia de arrendamiento de inmuebles.

Llevar el padrón de contratistas del Gobierno Federal.

Propiciar la metodología y establecer las normas generales para controlar y evaluar la obra pública.

Recabar las autoevaluaciones en materia de obras de las dependencias y entidades".

Dirección General de Control y Auditoría Gubernamental.

Las atribuciones más relevantes de esta Dirección, son:

"Proponer la designación de auditores externos de las entidades de la Administración Pública Federal; establecer las normas técnicas y criterios para la realización de auditorías específicas, y establecer los criterios técnicos a que deben sujetarse tanto los auditores como las auditorías, de acuerdo a los fines de control, vigilancia y fiscalización".

lización gubernamentales.

Definir los tipos de auditoría que sea conveniente practicar en las dependencias y entidades, y realizar las auditorías especiales que se requieran.

3.5.2. LAS DEPENDENCIAS DE COORDINACION Y APOYO GLOBAL Y LAS DEPENDENCIAS COORDINADORAS DE SECTOR.

Se mencionó anteriormente, que una de las aportaciones más importantes de la Reforma Administrativa, es el agrupamiento sectorial, siendo las principales funciones de las dependencias coordinadoras de sector:

1. "Planear, coordinar y evaluar la operación de las entidades agrupadas en el sector correspondiente. Orientar y coordinar la planeación, programación, presupuestación, control y evaluación del gasto de las entidades listadas en el sector respectivo. Para este efecto, presentará a la Secretaría de Programación y Presupuesto, con su conformidad, los proyectos de presupuesto anual de las entidades mencionadas, en los términos de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
3. Presentar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debidamente aprobados por la de Programación y Presupuesto, los proyectos y programas de actividades de las entidades del sector co

respondiente que requieran de financiamiento.

4. Vigilar la utilización de los recursos provenientes de financiamientos autorizados a las entidades del sector respectivo, con la intervención que, en su caso, corresponda a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conforme a la Ley General de Deuda Pública.

Vigilar el cumplimiento de los presupuestos y programas anuales de operación, revisar las instalaciones y servicios auxiliares e inspeccionar los sistemas y procedimientos de trabajo y producción de las entidades listadas en el sector que corresponda.

6. Someter a la consideración del Ejecutivo Federal las medidas administrativas que se requieran para instrumentar la coordinación de las entidades agrupadas en el sector respectivo.

Proponer a la Secretaría de Programación y Presupuesto u opinar sobre la modificación de la estructura y bases de organización y operación de las entidades de cada sector, siempre que se requiera para el mejor desempeño de sus funciones, el cumplimiento de sus fines o la más eficaz coordinación de sus actividades; así como sobre la fusión o disolución y liquidación de aquéllas que no cumplan sus fines u objeto social, o cuyo

funcionamiento no sea ya conveniente desde el punto de vista de la economía nacional o del interés público".

3.5.3. LAS DEPENDENCIAS Y ENTIDADES GENERADORAS DEL GASTO.

Conforme a lo previsto en el artículo 7° de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, cada entidad debe contar con unidades encargadas de planear, programar, presupuestar, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público, y atendiendo a esta responsabilidad, cuentan con sus propios órganos de fiscalización y control. Por ello, será obligatorio establecer un órgano de Auditoría Interna que cumpla con los siguientes ordenamientos:

1. Deberá estructurarse de acuerdo a la naturaleza, magnitud y complejidad de cada dependencia y entidad.

Informará de los resultados y dependerá:

- a. En las dependencias del Ejecutivo y del Departamento del Distrito Federal, del Secretario de Estado o Jefe del Departamento respectivo.
- b. En las Entidades del Sector Paraestatal, del Director General o funcionario de máxima autoridad.

3. Cumplirá con las normas básicas, guías y lineamientos de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Secretaría de Programación y Presupuesto.
4. Deberá contar con áreas dependientes del responsable del órgano, que realicen las funciones siguientes:
 - A. Área Financiera y de Cumplimiento Legal.
 - Análisis y evaluar el Control Interno.
 - Revisar operaciones, registros, informes y Estados Financieros.
 - Verificar el cumplimiento de los ordenamientos aplicables a la dependencia y entidad.
 - B. Área Operacional y de Resultado de Programas
 - Examinar la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos.
 - Analizar la efectividad en el cumplimiento de metas y objetivos establecidos.
 - C. Área de Investigación Técnica y Capacitación.
 - Elaborar y actualizar manuales y guías de revisión para las prácticas de auditorías.
 - Establecer lineamientos e indicadores para las auditorías operacionales y de resultado de programas.
 - Establecer e implementar programas de capacitación y desarrollo de personal.

5. Deberá asesorarse técnicamente para el mejor cumplimiento de sus funciones.
6. Elaborará Informes de las Auditorías practicadas.
7. Proponer al titular de la dependencia o entidad, medidas tendientes a mejorar el Control Interno y a corregir desviaciones detectadas en el transcurso de la Auditoría.
8. Controlará dichas observaciones en formatos elaborados por la Secretaría de Programación y Presupuesto.
9. Llevará el seguimiento de las medidas correctivas acordadas.
10. Revisará primordialmente, los aspectos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto.
11. Elaborará un Programa Anual de Auditoría, utilizando formatos elaborados por dicha Secretaría y se lo enviará en el plazo que ésta fije. La Secretaría hará del conocimiento de dicho órgano de Auditoría, las deficiencias en el contenido del Programa (en caso de que éstas existan), a efecto de que se efectúen las modificaciones necesarias.
12. Podrá adecuar el contenido del Programa Anual, notificando las modificaciones a la Secretaría que a su vez, podrá hacer inversamente, lo mismo.

13. Informaré a la Secretaría el avance del cumplimiento del Programa Anual y enviaré los siguientes documentos, en el plazo fijado por aquélla:

Manual de Organización.

- Manual de Normas, Políticas, Guías y Procedimientos de Auditoría.

Programa Anual de Auditoría.

Informe sobre el cumplimiento de su Programa Anual de Auditoría.

- Programa de Capacitación permanente.

En los casos en que se solicite:

- Informes de Auditorías practicadas.

Informes de observaciones determinadas en la Auditoría.

- Papeles de Trabajo

Informe del Seguimiento de sus recomendaciones.

14. Los órganos de Auditoría Interna de las entidades del Sector Paraestatal, proporcionarán los informes, documentos y datos que permitan una adecuada coordinación para la realización de las Auditorías externas designadas por la Secretaría

15. Recibiré, cuando así lo determine la Secretaría, visitas de inspección y Auditorías por parte de ésta.

A través de estos ordenamientos se observa la inquietud del Gobierno de vigilar, evaluar y controlar los recursos públicos, a través del establecimiento de órganos de Auditoría Interna traerá consigo el control más profundo, sobre todo, -- del sector paraestatal.

C A P I T U L O IV

EL INFORME DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

1.1. Generalidades.

1. El quehacer público está inscrito en un sistema de planificación que supone la formulación de planes a mediano y largo plazo y una programación específica para cada ejercicio fiscal. La programación ordena las actividades para lograr objetivos claramente establecidos y señala los avances a lograr en períodos de tiempo y particularmente en el ejercicio fiscal, es decir, establece metas debidamente cuantificadas; por esa razón, es necesario registrar y controlar las metas alcanzadas y su comparación con las programadas para determinar las desviaciones.

Tradicionalmente, el presupuesto ha representado una herramienta de planeación y control. En el Sector Público y en especial, en el Gobierno Central, éste ha sido el origen y requisito que permite el movimiento de recursos. Es aquí donde el auditor se encargará de revisar las bases de formulación del presupuesto, su correcta construcción, la relación que existe entre las metas definidas para cada programa y los recursos asig

nados para su consecución, las modificaciones al presupuesto, etc.

3. Sin embargo, la eficacia en el alcance de las metas depende, indudablemente, de una adecuada administración y el control interno forma parte de ella; es por ello que la Auditoría no puede disociarse, en su análisis, de la Administración y, en especial del Control Interno. Por lo tanto, y para no tener serias limitaciones, el auditor tiene la necesidad objetiva de hacer un diagnóstico sobre la administración, lo que involucra analizar la estructura orgánica, los sistemas y métodos que aseguren el correcto registro y control de las operaciones.
4. De ahí que los auditores se encarguen de crear una normatividad en el terreno de revisión de la situación financiera de la entidad o dependencia en cuestión. Dos son los grandes grupos de valores que tradicionalmente preocupan al auditor: los del Balance General y los de Resultados; los últimos, en Contabilidad Gubernamental están representados por el gasto realizado y su significado como costo de metas logradas, así como su relación con el presupuesto ejercido o utilizada

El estudio de los aspectos anteriores: programación, presupuestación, administración y situación financiera, traen

consigo la última fase del proceso de la Auditoría: EL INFORME.

4.2. Definición.

El INFORME, es el documento en el cual se plasma el resultado del trabajo del Auditor Gubernamental, su opinión acerca de la razonabilidad en el manejo y presentación del presupuesto así como la veracidad de las cifras presentadas y el diagnóstico de la administración realizado a través del estudio y evaluación de su Control Interno, mismo que servirá como elemento de juicio para medir el alcance del beneficio social logrado.

El Informe contendrá, entre otras cosas:

- 1.- Resultado obtenido de la comparación de las metas alcanzadas y las programadas.
- 2.- Opinión sobre la razonabilidad en el manejo y presentación del presupuesto.
- 3.- Diagnóstico de la administración, señalando limitaciones fundamentales encontradas para el logro de las metas y para el desarrollo mismo de una sana administración.
- 4.- Opinión acerca de la razonabilidad y veracidad de las cifras presentadas, así como de que ellas representan la situación financiera de la dependencia o entidad en cuestión.

5.- Elementos de juicio que permitan establecer el alcance del beneficio social logrado.

4.3. Tipos de Informe.

Existen varias clasificaciones de los tipos de Informe, entre ellas tenemos:

I. ATENDIENDO AL TIPO DE AUDITOR QUE LO ELABORA

- a. Informes de Auditoría Externa.
- b. Informes de Auditoría Interna.

II. ATENDIENDO AL TIPO DE AUDITORIA

- a. Informe de Auditoría Financiera
- b. Informe de Auditoría Operacional
- c. Informe de Auditoría de Resultados
- d. Informe de Auditoría de Cumplimiento Legal
- e. Informe de Auditoría Integral

III. ATENDIENDO A LA EPOCA EN LA QUE SE REALIZA

- a. Informe Previo
- b. Informe Final

IV. ATENDIENDO A LA FORMA EN QUE SE ELABORA

- a. Informe verbal
- b. Informe escrito

V. ATENDIENDO A SU EXTENSION

- a. Informe Corto
- b. Informe Largo

VI. EN CUANTO A SU CONTENIDO

a. Informes Largos integrales con opinión.

Este informe, así como los siguientes, deberán referirse a la totalidad del órgano auditado, pudiendo contener:

Alcance y Metodología

- Estados Informativos y sus notas

Opinión y salvedades

Informe de particularidades importantes de la programación y presupuestación.

Informe general de la administración y del control interno.

- Observaciones y Recomendaciones.

b. Informes Cortos Integrales con opinión.

a. Alcance

b. Estados Informativos y notas

c. Salvedades y opinión

c. Informes sin opinión

Este tipo de Informes tendrán las mismas características y contenido que cualquiera de los otros, pero en lugar de la opinión, contendrá la negativa de ésta y las razones y causas en que se funda.

d. Informes Parciales

Deberán referirse sólo a un área del órgano auditado y en su cobertura deberán ser amplios, y

cuando el resultado implique el financiamiento de cualquier tipo de responsabilidades, incluirá el detalle necesario para su soporte.

4.4. Características.

4.4.1. Contenido.

1.- Alcance y Metodología.

El alcance debe ser la primera parte del Informe de la Auditoría Gubernamental. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define como "la relación que guarda el número de partidas individuales examinadas, con el número de partidas individuales que forman la partida total".

Es conveniente hacer notar, que mientras el alcance en la Auditoría de Estados Financieros se puede expresar de manera concreta y concisa, toda vez que se ha establecido una metodología fundada en técnicas, normas y procedimientos, generalmente aceptados y con carácter de obligatoriedad, en el caso de la Auditoría Gubernamental, no sólo se debe concretar a ello, sino que hay que hacerla respecto de otros elementos: los programáticos y presupuestales que manejan, en algunos casos, valores distintos a los financieros. A la fecha, y por ser el control con esos elementos, algo de reciente aplicación en el Gobierno

Mexicano, no existe una metodología claramente definida, suficientemente experimentada y generalmente aceptada que incluya técnicas, normas y procedimientos; sin embargo, deberán expresarse los procedimientos que se siguieron, las técnicas que se emplearon y las normas a que se sujetó el trabajo.

El alcance será entonces, la conclusión que se desprende de la metodología y que expresará la profundidad del análisis efectuado, la extensión o cobertura de las pruebas, revisiones y las limitaciones que tiene el trabajo.

Estados Informativos y sus Notas.

Es conveniente destacar que dadas las características de los elementos de control de los órganos del Gobierno, no sólo los Estados Financieros fundamentales -tales como: Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados- y los complementarios -Estado de Variaciones de Capital Contable o Patrimonio, Estado de Origen y Aplicación de Recursos y Flujo de Efectivo-resuelven sus necesidades de información.

A continuación se enuncian los estados informativos fundamentales que complementan dichas necesi

dades de información, aclarando que se pueden incluir aún otros que no se mencionen en este trabajo.*

A) ESTADO COMPARATIVO DE METAS PROGRAMADAS Y METAS ALCANZADAS (Anexo 1, Apéndice).

Como su nombre lo indica, es un estado informativo básico que muestra el alcance de las acciones emprendidas. Es importante incluir notas que indiquen la justificación de las metas modificadas, evaluación cualitativa de las alcanzadas, grado de alcance de los objetivos y explicación de variaciones.

B) ESTADO COMPARATIVO DE OPERACION DEL PRESUPUESTO (Anexo 2, Apéndice).

Estado financiero fundamental que muestra la utilización del presupuesto asignado. Aclarando mediante notas el origen de la modificación y la explicación de variaciones.

C) ESTADO COMPARATIVO DE COSTOS DE OPERACION (Anexo 3, Apéndice).

También es un Estado fundamental que permite conocer el costo de las acciones emprendidas y logradas por programas y subprogramas.

* Nota: Para efectos de este trabajo se hace alusión a una Empresa Paraestatal, asignándole el nombre supuesto de Sintéticos Mexicanos, S.A. (SINTIMEX, S.A.).

D) ESTADO COMPARATIVO DE COSTOS UNITARIOS (Anexo 4, Apéndice)

Muestra el impacto de las variaciones entre el costo unitario presupuestado y el real de los beneficios proporcionados.

E) ESTADO DE POSICION FINANCIERA (Anexo 5, Apéndice).

Evidencia la situación financiera de la dependencia o entidad auditada a una fecha dada. Deberá contener notas explicatorias del resultado en cada renglón del Estado, ape^gándose para ello a las normas de presentación de Estados Financieros.

F) ESTADO DE MOVIMIENTO DE RECURSOS (Anexo 6, Apéndice).

No presenta resultado alguno, sólo informa respecto a los recursos obtenidos y la aplicación de los mismos durante el ejercicio.

G) ESTADO DE MOVIMIENTO DE LOS RECURSOS POR PROGRAMA (Anexo 7, Apéndice)

Muestra la misma información que el anterior, sólo que lo hace por programa.

H) ESTADO DE VARIACIONES AL PATRIMONIO (Anexo 8, Apéndice)

Documento que muestra el origen de los aumentos y disminuciones del patrimonio.

3.- Dictamen.- Opinión y salvedades.

Para la Auditoría Gubernamental es necesario -- formular un dictamen que contenga la opinión y salvedades para cada estado informativo (en el caso de los anexos 6 y 7 se dará una sola opinión), así como el resultado en el alcance de acciones y objetivos, manejo de recursos, situación financiera y el grado alcanzado de su objetivo fundamental: el beneficio social.

4.- Informe sobre programación y presupuestación.-

Por medio de este capítulo, se informará sobre las particularidades destacadas de la formulación y operación de la programación y presupuestación.

5.- Informe General de la Administración y del control interno.

Este capítulo deberá contener un diagnóstico general acerca de la estructura orgánica, políticas, estrategias, sistemas, métodos y procedimientos de operación, indicando las deficiencias encontradas que obstaculicen el cumplimiento de objetivos.

También contendrá una crítica a las deficiencias del control interno por complejidad innecesaria

cursos materiales.

6. Observaciones y recomendación

A través de su revisión, el auditor puede detectar situaciones que requieran de observaciones y recomendaciones, mismas que deben quedar señaladas en el cuerpo del informe, o bien mediante carta específica para conocimiento de los funcionarios responsables y toma de medidas correctivas.

Apéndices y anexos.

Para aclaraciones o mejor comprensión, se adjuntan al informe apéndices y anexos vinculados con el resto del mismo.

4.1.2.- Forma

Por lo que respecta a este punto, cabe hacer notar que las técnicas y normas que se han establecido para los informes, en general, son aplicables en éstos. Es conveniente sacrificar belleza por claridad en la redacción y subjetividad por objetividad, para permitir que cualquier lector con una preparación básica pueda comprender con claridad la información que se

presenta.

También es recomendable informar sintéticamente lo fundamental, aún cuando se sacrifique lo secundario si no es relevante.

C A P I T U L O V

"EL PAPEL DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE
EN LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL DE MEXICO"

En este capítulo, se tratará de mostrar la importancia que tiene la intervención del Contador Público Independiente en el ámbito de la Auditoría Gubernamental, como un campo de acción más de la profesión.

La tarea gubernamental y los resultados de la misma son algo que interesa a todos los ciudadanos en cuanto que se ven directamente afectados tanto en los logros como desviaciones obtenidas. Es sin duda una labor sumamente importante del Contador Público Independiente, colaborar en la interpretación de resultados y alcance del beneficio social obtenido.

A la fecha, han sido tres los campos de acción del Contador Público independiente en el Sector Público Mexicano, que se situarán como tales.

5.1. Campos de Acción del Contador Público Independiente en el Sector Público Mexicano.

5.1.1. El Dictamen Financiero para fines fiscales. Mediante el decreto presidencial del 21 de abril de 1959, se creó la Auditoría Fiscal Federal, como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, "pretendiendo lograr de los causantes la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar mo-

testias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos".

Dentro de los aspectos sobresalientes de este decreto, tenemos:

Artículo 7.- En este artículo se menciona el crédito que esta autoridad dá a los dictámenes ya que se abstiene de practicar auditorías fiscales, salvo algunas pruebas selectivas.

Artículo 6.- Se establecen requisitos y formalidades que deben reunir los Contadores Públicos que deseen dictaminar para fines fiscales. También se habla del Registro de Contadores Públicos.

Además del Decreto, se emitieron instructivos de la serie 10 que establecían los lineamientos, disposiciones, criterios, etc., acerca de la formulación y presentación de los Estados Financieros Dictaminados para fines fiscales.

Posteriormente, el 1° de abril de 1967, entra en vigor el Código Fiscal de la Federación y se deroga el decreto antes mencionado. En este nuevo Código, en el artículo 85, se estipula la presunción de certeza de los hechos consignados en los Dictámenes emitidos por Contadores Públicos, salvo prueba en contrario.

Por medio del citado Decreto y del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, otorgó su voto de confianza a la Contaduría Pública concediendo crédito a su opinión en los dictámenes presentados para fines fiscales.

Dentro de los instrumentos de vigilancia establecidos por dicha Secretaría, para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, el dictamen financiero para efectos fiscales ocupa un lugar preponderante puesto que, por su conducto, se fiscaliza de manera definitiva (vía Contadores Públicos registrados), al núcleo de empresas que más aportan al Erario Federal por concepto de impuestos.

El objetivo fundamental del Dictamen Financiero para efectos fiscales, es el de contar con asistencia técnica de Contadores Públicos, autorizados para tal efecto y designados por los contribuyentes, para que rindan una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de carácter federal, de sus clientes.

Con el Dictamen Financiero para efectos fiscales, el fisco tiene, entre otras, las siguientes ventajas:

- a. Se auxilia de profesionales capacitados.
- b. Los contadores son receptores y generadores de opiniones acerca de las disposiciones fiscales que permiten una actualización dinámica de las mismas.

- c. Se eleva el nivel de conciencia impositiva y se mejora el de cumplimiento, al contar el contribuyente con un profesional capacitado que lo oriente sobre el mejor cumplimiento de sus deberes fiscales.
- d. En su intermediación constante entre el causante y las autoridades fiscales, el Contador Público adquiere un criterio imparcial, que le permite hacer sugerencias a ambas partes, por los conductos debidos, para mejorar la relación y comprensión de sus diferentes posiciones.

El Fisco se obliga, en primer término, a hacer uso para sus fines, de los elementos que contiene o deberá contener el cuaderno de Estados Financieros Dictaminados; si de esa revisión quedara satisfecho, el proceso se considerará concluido. Si no es así, se procederá a revisar, junto con el propio Contador Público, lo siguiente:

1. Los Papeles de Trabajo que evidencien el trabajo realizado.
2. Si con dicha revisión, aún subsisten dudas, se pedirá al Contador información adicional.
3. Si pese a estas circunstancias, continúan puntos oscuros, nuevamente, y como auténtica situación de excepción, se solicitará, vfa Contador Público, la presentación de documentación original.
4. En última instancia se recurrirá al causante hasta desahogar la revisión del dictamen.

5.1.2. El Dictamen Financiero en el Sector Parastatal.

Las empresas descentralizadas y de participación estatal, son organismos que cumplen una función de auxilio técnico en la prestación de algún servicio, que tenga las características de los que presta el Sector Público como función primaria, es decir, que sea una necesidad colectiva, regular y permanente.

La función de vigilar la operación de dichas empresas corre a cargo de la Secretaría de Programación y Presupuesto, de acuerdo con los planes Nacionales, Sectoriales y Regionales de Desarrollo Económico y Social, además tiene actividades tendientes a controlar la operación eficiente de toda inversión pública, por conducto de este mismo tipo de empresas.

A este respecto, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 32, fracción IV le da facultades de control que ya han sido mencionadas en el capítulo III.

La Secretaría de Programación y Presupuesto actúa como un órgano de vigilancia y control permanente de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal, en razón a

- a. La inversión pública que representan.
- b. El gasto público que anualmente ejercen para dar servicio o producir bienes de interés social.

- c. La participación que representa en la economía del país.

Es por lo anterior por lo que esta dependencia precisa de los servicios del Contador Público para que dé una -- opinión profesional independiente sobre la razonabilidad de -- las cifras presentadas en los Estados Financieros del Sector Paraestatal. Respecto a esta situación, el Reglamento Interno de la Secretaría de Programación y Presupuesto dice que, -- son atribuciones del Secretario:

- "Informar al Presidente de la República, sobre el control y vigilancia financiera y administrativa de la operación de las entidades de la Administración Pública Paraestatal, que en los términos de la Ley corresponde al Secretario..."
- "Establecer las normas y lineamientos generales -- de las representaciones de la Secretaría en los -- órganos de Gobierno de las entidades de la Administración Pública Paraestatal..."
- "Designar y remover a los auditores externos de -- los organismos descentralizados y empresas de participación estatal, y a los comisarios que en los fideicomisos se deban nombrar por el Ejecutivo Federal;..."

Algunas de estas atribuciones el Secretario las eje

cuta a través de la Dirección General de Control y Auditoría Gubernamental, que tiene asignadas las funciones siguientes:

1. Proponer la designación de los Auditores Externos.
 - a. Definir los tipos de Auditoría que sea conveniente practicar en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
 - b. Recabar las evaluaciones de los Coordinadores de Sector, en relación con los dictámenes emitidos por los auditores externos.
2. Establecer los criterios técnicos que normen las actividades de los Auditores Externos en la revisión de las empresas descentralizadas y participación estatal, de acuerdo a los fines de control, vigilancia y fiscalización gubernamentales.
 - a. Emitir la autorización para que los organismos descentralizados y de participación estatal, publiquen sus estados financieros.
3. Propiciar la Coordinación en práctica de auditorías y visitas de inspección.

Sin duda, el Dictamen de Estados Financieros del -- Sector Paraestatal, cumple una función de apoyo informativo -- de los resultados operativos, financieros y económicos de las entidades sujetas a revisión contable.

5.1.3. Consultoría Administrativa en el Sector Público

No siempre es posible que a través del resultado de una Auditoría Financiera se obtenga, además, el reporte de una auditoría operacional, aunque es conveniente decir que en múltiples ocasiones las cartas de sugerencias y los Informes Largos de los auditores tienen un contenido tan valioso que casi implican la auditoría operacional.

En la medida en que el Gobierno se interesa en conocer la eficiencia de las empresas paraestatales en su operación (pues se debe informar al público sobre sus resultados) y en el uso de los recursos y metas alcanzadas, necesita de los servicios del auditor que, al realizar su trabajo, rinda cuenta de lo que está sucediendo en dichas entidades y dependencias, así como de las irregularidades y deficiencias presentadas.

Nace con lo anterior, un nuevo servicio que el Gobierno solicita a la profesión de contador, que se puede llamar consultoría administrativa y que emana de la información resultado de su trabajo. Esta información es una importante herramienta para conocer el resultado de la gestión, detectar desviaciones, diagnosticar los problemas y proponer soluciones.

Ahora bien, la Administración Pública Federal y en concreto, la Secretaría de Programación y Presupuesto se han trazado objetivos a seguir para un mejor control de la ges-

ción y son:

- a. Diagnosticar, con mayor extensión, la situación financiera y operativa de las entidades, integrando equipos de estudio con el Contador Público y con -- otras áreas de la Secretaría de Programación y Presupuesto y con las cabezas de sector.
- b. Aprovechar el equipo para que una vez definidas las situaciones, se tomen de manera concertada las decisiones para las acciones que corrijan las eventua-- les deficiencias encontradas.
- c. Mantener información permanente, junto con indicadores que permitan controlar el que no sucedan de nuevo las desviaciones.

5.2. PROYECCION

Todas las acciones que en colaboración pueda em-- prender el Gobierno con los contadores, deben de nacer del conocimiento claro y realista de lo que acontece. Esto podrá - darse siempre y cuando exista un marco de información producida por una contabilidad oportuna, sistemática y clasificada, de manera que pueda entenderse fácilmente.

Para un buen desempeño de su actividad, el auditor necesitará colaboración, empezando por un primer escalafón de nominado "Contabilidad", siendo ésto, un reto y responsabilidad más a la profesión de Contador, por lo que debe aportar - lo necesario para el logro de este primer objetivo.

De ahí que toda la actividad del Auditor irá encaminada al logro de un objetivo primordial en el Sector Gobierno y que es una "Buena Administración".

Con relación a este objetivo primordial, el Contador Público deberá coadyuvar en el campo de rendición de cuentas, como en el de la fijación de controles y el de vigilancia y evaluación de los objetivos logrados, pudiéndolo hacer en los siguientes campos:

1. Sector Central.
2. Controles Globales y Sectoriales.
3. Sector Paraestatal.

1. Sector Central.

El campo de acción del Contador Público podrá referirse a:

- a. El establecimiento de sistemas operativos de fácil manejo con especial énfasis en un sistema de información integral.
- b. Establecimiento de controles internos que satisfagan su objetivo de buscar eficiencia y eficacia en el gasto, así como salvaguardar sus activos.
- c. Diseñar los sistemas de auditoría interna con objeto de comprobar que todo lo anterior funciona.

2. Controles Globales y Sectoriales.

El Contador tendrá una misión importante, colaborando en el diseño e implementación de los sistemas de control y vigilancia que las dependencias

globalizadoras y las cabezas de sector deben tener, para lograr sus objetivos con relación a la operación de las entidades sobre las cuales tienen responsabilidades.

3. Sector Paraestatal.

Es en el Sector Paraestatal donde seguirá siendo trascendente la participación del Contador Público, debido a la diversidad de entidades y a que por ser su operación prácticamente autónoma, la coordinación total de sus metas y actividades, así como la evaluación de sus resultados, presupone un esfuerzo muy grande.

Otras actividades en las que podrá participar como elemento de apoyo, serán:

1. Contabilidad oportuna y eficiente, congruente con el sistema de presupuesto por programas.
2. Controles internos y de operación que consigan que las entidades logren sus objetivos, sin tener desviaciones de recursos que entorpezcan su operación eficiente, y
3. Sistemas de evaluación diseñados de una manera tal, que permitan conocer no sólo si la entidad está logrando sus objetivos, sino también, la calidad de la labor que están realizando sus hombres. También deberán evaluarse las razones

de la existencia de la entidad y si sus objetivos, son congruentes con los nacionales.

Podemos concluir que la participación del Contador Público Independiente en el Sector Público Mexicano, ha sido cada vez más importante, siendo hasta ahora el dictamen para efectos fiscales el de mayor relevancia, sin embargo, no debemos olvidar que también ha incursionado cada vez más en otras áreas relacionadas con el campo financiero y la Consultoría Administrativa del Sector Público.

A P E N D I C E

ANEXO No.

N O M B R E

- 1 ESTADO COMPARATIVO DE METAS PROGRAMADAS
Y METAS ALCANZADAS.
- 2 ESTADO COMPARATIVO DE OPERACION DEL PRE-
SUPUESTO.
- 3 ESTADO DE COSTOS DE OPERACION.
- 4 ESTADO COMPARATIVO DE COSTOS UNITARIOS.
- 5 ESTADO DE POSICION FINANCIERA.
- 6 ESTADO DE MOVIMIENTOS DE LOS RECURSOS.
ESTADO ANALITICO DE MOVIMIENTO DE LOS RE
CURSOS.
- 8 ESTADO DE VARIACIONES AL PATRIMONIO.

S I N T E S I S A
ESTADO COMPARATIVO DE METAS PROGRAMADAS Y METAS ALCANZADAS

Descripción	Unidad de Medida	Capacidad Instalada	% Aprovechamiento por las metas programadas	Programadas	Modificaciones	Meta	Modificadas	Alcanzadas	Evaluación	Notas
-------------	------------------	---------------------	---	-------------	----------------	------	-------------	------------	------------	-------

S I N T E M E X S A
ESTADO COMPARATIVO DE OPERACION DEL PRESUPUESTO

DESCRIPCIÓN	Cada	Modificaciones	Nota	P. H. Modificas	E. T. Unidad de	Desempeño	Variaciones	D. Nota
-------------	------	----------------	------	--------------------	--------------------	-----------	-------------	---------

Suma total de los programas _____

Más

Ingresos propios

Otros ingresos

Suma _____

Menos

Gastos virtuales

Formación de capital de trabajo

=

=

Balance a Cero _____ 0.00

ESTADO DE CUENTA DE PERSONA
A FAVOR DEL MEDICAMENTO

CURSOS HUMANOS		RECURSOS MATERIALES		COSTOS DE PERSONAL		GASTOS DE VIAJE		GASTOS DE ALIMENTACION		GASTOS DE OTRAS ACTIVIDADES	
Importe	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza	Importe y naturaleza
1		2		3		4		5		6	

Linea de

SINTEMEX S.A
ESTADO COMPARATIVO DE COSTOS UNITARIOS

Rep.	Subs.	DESCRIPC.	Costo Total Presupuesto Modificado	Metas Modificadas	Costo Unitario Presupuesto	Costo Total Convergiendo real	Metas Actualizadas	Costo Unitario real	Variación Importe
------	-------	-----------	--	----------------------	----------------------------------	-------------------------------------	-----------------------	---------------------------	----------------------

SINTEMEX SA
ESTADO COMPARATIVO DE COSTOS UNITARIOS

No.	Sube	DESCRIPCION	Costo Total	Meta	Costo	Costo Total	Meta	Costo	Variación
			Presupuestado modificado	modificado	Unitario Presupuestado	previsto real	acordada	Unitario real	Importe

ESTADO	LA	A	FINANCIERA
INVERSIONES			DEBILIGACIONES
CIRCULANTES			CIRCULANTES
Efectivo en Caja y Bancos			Pasivo corto plazo
Inversiones en Valores			Otros obligaciones a corto plazo
Menos			
Estimación para fluctuaciones			Suma las obligaciones a corto plazo
	-----		COMPROMISOS PRESUPUESTALES
Cuentas por cobrar			Pasivo presupuestado
Menos			Subsidios por otorgar
Estimación de incobrabilidad			Otros obligaciones por cubrir
	-----		Menos
Inventario de recursos materiales			Presupuesto específico para
Menos			CANCELACIÓN DE PASIVO SUBSIDIOS Y
Estimación de mermas y desperfectos			Otras obligaciones
	-----	-----	
Suma las inversiones circulantes	-----	-----	
NO CIRCULANTES			PATRIMONIO
Inversiones financieras			Activos no circulantes netos
Depreciables			Capital neto de trabajo
Bienes inmuebles			Revaluación de activos no circulantes
Bienes muebles			Donaciones recibidas
Menos			
Depreciación acumulada			Suma el patrimonio
Amortizables			
Instalación			
Gastos			
Menos			
Amortización acumulada			
	-----	-----	
Suma las inversiones no circulantes	-----	-----	
Suma las Inversiones	-----	-----	Suma las obligaciones y el patrimonio

S I S T E M A A
ESTADO MOVIMIENTO DE LOS RECURSOS

INGRESOS

I INGRESOS PROPIOS

- 1 Impuestos
 - 2 Derechos
 - 3 Productos
 - 4 Aprovechamientos
-

II INGRESOS PRESUPUESTARIOS

A NORMALES

- 1 Presupuesto ejercido
- 2 Presupuesto comprometido
Presupuesto Devengado

B ESPECIFICOS

- 1 Presupuesto Devengado

Suman los ingresos presupuestarios

III OTROS INGRESOS

- 1 Pasivo asumido sin presupuesto comprometido
 - 2 Revaluación de activos
 - 3 Donaciones recibidas
 - 4 Otros ingresos
-
-

Suman los ingresos

EGRESOS

FORMACION DE CAPITAL DE TRABAJO

- 1 Saldo final de Caja y Bancos
 - 2 Saldo final de Inversiones en Valores
 - 3 Saldo final de Cuentas por Cobrar
 - 4 Inventarios finales de recursos materiales
 - 5 Pagos de pasivo no presupuestado
-

II FORMACION DE PATRIMONIO

- 1 Inversiones en Bienes Inmuebles
 - 2 Inversiones Financieras
 - 3 Inversiones en Instalaciones Amortizables
 - 4 Inversiones en Bienes Muebles
 - 5 Gastos de Conservación y Mantenimiento que incrementan la vida de los activos no circulantes
-
-

III COSTOS DE OPERACION

- 1 Elementos Humanos
 - 2 Recursos Materiales
 - 3 Gastos de Operación
 - 4 Depreciación
 - 5 Amortizaciones
 - 6 Estimaciones de Baja de Valores, Mermas, Inco-
brabilidad y otras
-

IV OTRAS EROGACIONES PRESUPUESTADAS

- 1 Liquidación de Pasivo Presupuestado
 - 2 Subsidios Presupuestados Otorgados
 - 3 Otras erogaciones Presupuestadas
-
-

Suman los egresos

SINTEMEX, S A
ESTADO ANALITICO DE MOVIMIENTO DE LOS RECURSOS
P R O G R A M A S

CONCEPTOS	01	02	03	04	05	TOTAL
INGRESOS						
Ingresos propios						
II Ingresos presupuestarios						
III Otros ingresos						
Suman los ingresos	<hr/>					
EGRESOS						
I Formación de capital de trabajo						
II Formación de patrimonio						
III Costos de operación						
IV Otras erogaciones presu- puestas						
Suman los egresos	<hr/>					

S I N T E M E X S A
ESTADO DE VARIACIONES AL PATRIMONIO

CONCEPTO	Adquisiciones permanentes	Incrementos netos capital de trabajo	Depreciaciones Amortizaciones	Otros movimientos del patrimonio	Total
SALDOS INICIALES					
INCREMENTOS					
DISMINUCIONES					
IV SALDOS FINALES					

F P I L O G O

"El nuevo papel que el Auditor está destinado a jugar en la función pública requiere de un proceso de capacitación intensivo, capaz de dotar a los profesionistas de este campo, no solo de formación técnica especializada, sino también de comprensión del complejo número de variables sociales y humanas que entran en juego en una organización pública y del origen y destino social que tienen sus tareas".

Lic. Miguel de la Madrid H.

CONCLUSIONES .

CONCLUSIONES

1. La Administración Pública Federal, al recibir del pueblo la facultad de aplicar los recursos públicos en la búsqueda del beneficio social y objetivos de interés general, tiene la responsabilidad de rendir cuenta detallada de su gestión.
2. En la búsqueda de la consecución de los objetivos nacionales, el Gobierno Mexicano, a través del presupuesto por programas ha ubicado objetivos y definido metas, recursos necesarios para su consecución y unidades administrativas responsables de su ejecución.
3. Ante su responsabilidad, deberá buscar sistemas cada vez más eficientes que le permitan controlar y evaluar los resultados en cada órgano y organismos en el que éste haya delegado responsabilidad.

des.

4. Estas actividades de evaluación y control podrán hacerse a través de la Auditoría Gubernamental, referida a todos los órganos y organismos del Gobierno Federal.
5. La Auditoría Gubernamental nace así como un instrumento de control, mediante el cual, se podrá dar a conocer a los funcionarios encargados de la dirección y operación de las dependencias y entidades, el grado de cumplimiento de sus programas, así como las desviaciones e irregularidades encontradas, a fin de que se tomen las medidas correctivas.
6. Considerando las peculiaridades y complejidades existentes en la Administración Pública Federal, las normas, técnicas y procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., requerirán de una adecuación para el desarrollo de la Auditoría Gubernamental.
7. Podemos decir que controlar es efectuar una comparación entre dos cosas, dos realidades, dos hechos, para obtener una conclusión. O bien, es comparar entre lo planeado y lo obtenido para formarse un juicio al respecto.

8. Si en el sector privado se considera el control interno como un instrumento indispensable, en el sector público, debe serlo aún más. Considerando en ello la responsabilidad que da el quehacer público puesto que permite conocer cómo se está trabajando, alcances y desviaciones existentes, tomar medidas preventivas y evaluar lo logrado.
9. El control interno, presupone la planeación, la determinación de objetivos y metas, la asignación de recursos y la definición de sistemas de operación.
10. Los fines últimos de control interno serán la evaluación de resultados y la retroalimentación del sistema para ratificar o rectificar la actividad presupuestaria y todos los objetivos, metas, proyectos, sistemas, etc. que conforman la administración y operación de la dependencia y entidad.
11. La Auditoría Gubernamental, como la tradicional, tiene plasmados sus resultados en un Informe que deberá ser base y apoyo principal del proceso de evaluación por su contenido: estados informativos y notas, análisis, origen y justificación de movimientos y variaciones que han sufrido las metas y recursos.

12. Sin los informes de Auditoría, el proceso de evaluación puede generar conclusiones erróneas que conduzcan a una inadecuada toma de decisiones.
13. No sólo los Informes emanados de la Auditoría Externa, sino también los de la Auditoría Interna deberán servir como elementos de juicio y gran apoyo para la Auditoría Gubernamental.
14. El campo de acción del Contador Público es sumamente amplio. Una de las actividades más desarrolladas es la Auditoría, tanto Interna como Externa.
15. La Auditoría tradicional había sido utilizada como medio eficaz para conocer fraudes y delitos, así como para presentar resultados obtenidos. No obstante, en la actualidad, la Auditoría de Estados Financieros es un gran apoyo del Gobierno Federal porque le permite conocer los resultados obtenidos, comparativamente con los planeados, las desviaciones sufridas y el grado de eficiencia del control interno en las dependencias y entidades de la Administración Pública.
16. La profesión tiene un reto constante ante el de

sarrollo y crecimiento de nuestro país y consecuentemente de la Administración Pública. El Contador Público es un servidor y comunicador social y no debe limitarse a ser llamado, en su carácter de auditor externo y consultor: buscador de fraudes y delitos. Que además de ser limitativo, rebaja la profesión. Como ciudadano y profesionista, el contador público, debe participar activamente en la realidad de su país.

B I B L I O G R A F I A

LIBROS

1. Adam Adams, Alfredo y Becerra Lejada, Guillermo.
La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Primera Edición.
México, 1980.

Biffes Cattán, Gabriel.
Un enfoque moderno aplicado a la Auditoría de Estados Financieros.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
México, 1975.
 3. Holmes, Frederick.
Auditoría, Principios y Procedimientos.
Editorial U.T.H.I.A.
México, 1968.
 4. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Normas y Procedimientos de Auditoría.
Décima Edición.
México, 1975.
-

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
La Información Financiera a Nivel Gubernamental.
VIII Convención Nacional.
México.

6. Mendivil Escalante, Víctor M.
Elementos de Auditoría.
Ediciones Contables y Administrativas.
Tercera Ed. México, 1979.

INFORMES

1. Comisión de Revisión Contable de la S.H.C.P. Informe sobre la Revisión de la Contabilidad del Gobierno Federal S.H.C.P., 1958, México.

II Seminario de Entidades Fiscalizadoras Superiores Gubernamentales. Mayo, 1980.

LEYES

1. Contraloría de la Federación, Colección de la Ley Orgánica y sus Reglamentos.
Talleres Gráficos de la Nación,
México, 1926.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.
Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1976, México.

Ley General de Deuda Pública.

Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1976, México.

4. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Diario Oficial de la Federación del 29 de Diciembre de 1976, México.

Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.
Cámara de Diputados, 1979.

México.