



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES "CUAUTITLÁN"

LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

T E S I S

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a :

EDUARDO LEON ESPINOZA

Director de Tesis: **C.P. ROMEO RUIZ RUIZ**

Cuautitlán Izcalli, Estado de México

Julio 1985



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 está 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.

I N D I C E

	<u>PAGINA</u>
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA GUBERNAMENTAL	4
A). Antecedentes y Definición	4
B). Ambito de competencia de la Auditoría Gubernamental	18
C). Clasificación de la Auditoría Gubernamental	25
C.1 Clasificación por su ámbito	25
C.2 Clasificación por su tipo	26
C.3 Clasificación por su contexto	28
C.4 Clasificación por su aplicación	28
CAPITULO II	
NORMAS BASICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL	30
A). Concepto	30
B). Agrupación de las Normas	33
B.1 Normas Generales	34
B.2 Normas para la Realización del Trabajo	37
B.3 Normas relativas al Informe de Auditoría	45
C). Importancia de las Normas de Auditoría Gubernamental	48
CAPITULO III	
TECNICAS Y GUIAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL	51

PAGINA

A). Objetivos y Definición	51
B). Clasificación de las Técnicas	55
a) Técnicas Documentales	56
b) Técnicas Verbales	62
c) Técnicas Visuales	63
C). Guías de Auditoría Gubernamental	65
a) Guías Generales	66
b) Guías Específicas	70

CAPITULO IV

PRINCIPIOS GENERALES DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	74
A). Definición	74
B). Principios Generales de Contabilidad aplicables al Sector - Público	76
C). Diferencias entre los Principios de Contabilidad Gubernamen- tal y los Principios del Instituto Mexicano de Contadores - Públicos	83

CAPITULO V

PAPELES DE TRABAJO E INFORMES DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL	90
A). Aspectos Generales de los Papeles de Trabajo	90
B). Concepto y objetivo de los Informes de Auditoría Guberna- mental	95
C). Tipos de Informes de Auditoría Gubernamental	97

PAGINA

CONCLUSIONES	99
ABREVIATURAS	101
BIBLIOGRAFIA	102

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

A medida que transcurre el tiempo, las operaciones y la toma de decisiones de una organización en crecimiento se tornan más difíciles y complejas, por lo que es necesario crear nuevos sistemas de información y mejorar cada día más los instrumentos de control y evaluación que se tienen.

Como consecuencia del crecimiento económico del país, las operaciones dentro de la Administración Pública Federal han registrado un gran incremento en los últimos años, fue por eso que desde 1976 a la fecha la Auditoría Gubernamental ha tenido mucho auge; tan es así que la administración a cargo durante los años 1976 - 1980 formuló un Programa de Reforma Administrativa, que incluía el sistema relativo al control y Auditoría Gubernamental.

A partir de esos años se han estado preparando estudios tendientes a unificar criterios, y a establecer un sistema normativo que permita regular las prácticas de auditorías tanto internas como externas, promover la constitución, operación y funcionamiento de las unidades de auditoría interna en las dependencias y entidades del sector público.

Con la implantación de mecanismos tales como "El Plan Global de Desarrollo", "El Presupuesto por Programas" y "La Corresponsabilidad en-

el Gasto Público Federal" provocó que las dependencias y entidades - establecieran mejores sistemas de autocontrol, a efecto de que vigilen con la profundidad requerida, el grado de cumplimiento de los - objetivos y metas contenidas en sus programas, y por lo tanto la necesidad de que periódicamente se practiquen evaluaciones de las actividades realizadas.

De ahí que la Auditoría Gubernamental se constituya en insumo para el mejor control de las dependencias y entidades del Sector Público, ya que a través de ésta se revisa el cumplimiento de metas, permitiendo conocer si efectivamente éstas se alcanzaron, o en su caso actuar como medio preventivo y correctivo de las acciones.

Actualmente, la Administración Pública Federal para realizar las tareas de control y evaluación, utiliza como principal instrumento la Auditoría Gubernamental, mediante la cual se pretenden alcanzar los siguientes objetivos:

- Analizar si el control interno coadyuva a la obtención de información financiera confiable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.
- Analizar si la dependencia o entidad con los recursos asignados, ha cumplido en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas establecidos en sus programas.

- Revisar la eficiencia obtenida por la dependencia o entidad en la asignación y utilización de sus recursos.
- Revisar si se cumple con las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la dependencia o entidad.
- Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a mejorar la operación de la dependencia o entidad, así como para corregir las desviaciones o deficiencias encontradas.
- Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido -- aprobadas con el objeto de cerciorarse de que efectivamente se im plantaron.

Para alcanzar los objetivos antes mencionados es necesario la observancia de las Normas, Técnicas y Guías de Auditoría Gubernamental - así como los Principios Básicos de Contabilidad Gubernamental que se mencionan en los capítulos de esta tesis.

C A P I T U L O I

GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

A) Antecedentes y Definición.

Los sistemas de gobierno dependen en buena medida del desarrollo económico y social alcanzado por los países, así como de su evolución histórica y de la filosofía política. Todo ello determina la medida en que cada estado promueve, coordina, planifica e interviene directamente en una serie de actividades económicas que en diferentes épocas se han considerado ámbito exclusivo de acción de la iniciativa privada.

A nivel gubernamental en México, los antecedentes de la auditoría se remontan a la época precortesiana, ahí tenemos que los aztecas a través de los llamados "Mayordomos" verificaban el cobro de los tributos establecidos a los pueblos sujetos.

Durante la colonia, a raíz de una ordenanza expedida en España en --- 1531, se estableció ya un procedimiento de revisión conocido como --- "Tiento de Cuentas" que era necesario practicar cada seis meses antes de remitir a España las cuentas de la colonia. Dicho procedimiento era de hecho una conciliación entre los libros individuales que llevaban cada uno de los tres oficiales encargados del manejo de las arcas reales.

Con posterioridad, en la Nueva España se establecieron funciones de auditoría a cargo de los oidores de la real audiencia, quienes incluso llegaban a verificar el pago del impuesto denominado "Quinto Real" esto además de tomar cuentas a los recaudadores y administradores. Tiempo después se creó el tribunal de cuentas al que competía hacer diversos tipos de revisión de las finanzas públicas. Sin embargo, no es sino hasta el siglo XIX que los llamados "Expertos Tenedores de Libros" tanto en Europa, como posteriormente en América desarrollaron funciones de revisión para detectar errores y descubrir operaciones fraudulentas.

Por lo que respecta al México independiente es importante la evolución que se observa en cuanto a la revisión de las cuentas del erario, que va íntimamente ligada al manejo y registro de los caudales públicos.

Un primer período que se extiende de 1824 a 1880, se caracteriza por las diferentes opciones adoptadas en cuanto a centralizar o no la contabilidad gubernamental, es así como en 1824 el decreto para el "Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública", concentró en el Ministerio de Hacienda las funciones de administración de las finanzas del estado. En los reglamentos del mencionado decreto expedidos en 1825, se estableció que el departamento de cuenta y razón del ministerio de Hacienda recibiría las cuentas de la entonces Tesorería General, las Comisarias, Administraciones y en general de todos los empleados que manejaran caudales públicos.

La actividad de revisión, quedó asignada en el mismo decreto a la Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente de la Cámara de Diputados, la que no sólo examinaba y glosaba la cuenta anual presentada por el Ministerio de Hacienda; sino que además fincaba responsabilidades pecuniarias. El peso de la tradición colonial favoreció temporalmente la fragmentación de la contabilidad gubernamental, por lo que en 1830 diversas leyes suprimieron el departamento de cuenta y razón e incrementaron las funciones de la Tesorería General de la Federación, a la -- vez la dirección de rentas se dividió y pasaron a ser tres los responsables.

De esta forma en 1838 se estableció el tribunal de cuentas, integrado por tres salas, mismo que era inspeccionado por la Cámara de Diputados. Posteriormente en 1846, 1853 y 1855, según la naturaleza del -- régimen fuera federalista o centralista, el tribunal de cuentas fue -- sustituido por la Contaduría Mayor de Hacienda o viceversa. Como dato relevante de este período está que en 1851 se estableció que la -- contabilidad gubernamental se manejara por partida doble, disposición que sólo dio buenos frutos a partir de 1881. Además se tiene que en 1867 se establecieron facultades a los ministerios para ordenar pagos y para llevar una contabilidad central por ministerio.

En 1881 se abrió un segundo período, con la legislación de mayo y junio de ese mismo año se unificó la Hacienda Pública, con la contabilidad con lo que desapareció la contabilidad ministerial, subsistiendo la partida doble.

Como innovación, se introdujo la glosa previa de las cuentas por parte de una sección de la Tesorería General de la Federación, todo esto, como resultado de las dificultades prácticas a que se enfrentó la Contaduría Mayor de Hacienda para efectuar la glosa de las operaciones.

En materia de revisión, es importante destacar las funciones básicas que se encomendaron a la Contaduría Mayor de Hacienda mediante un decreto de 1904, correspondía a la Contaduría la revisión y glosa de -- las cuentas del erario federal, con el fin de verificar que tanto los cobros como los gastos hubieran sido realizados con las autorizaciones respectivas, y que se encontraran con la documentación soporte ne cesaria. Asimismo, se verificaba la exactitud de las operaciones --- aritméticas y contables, por otra parte la Contaduría podría sugerir al Ministerio de Hacienda las modificaciones necesarias para corregir deficiencias e irregularidades. También, tenía como función consig-- nar a los empleados responsables de fraude, una vez que existiera --- acuerdo de la Comisión Inspectorá de la Cámara de Diputados.

En los artículos 6 y 7 del decreto en cuestión, se facultaba a la Contaduría a realizar la glosa mediante lo que hoy conocemos como prue-- bas selectivas e incluso permitía realizar pruebas supletorias y no - la revisión analítica de todos los documentos. En 1910 mediante di-- versas leyes y decretos, se separaron las funciones de manejo y custo-- dia del erario público de las correspondientes a glosa y contabilidad, esa legislación dio continuidad a la contabilidad por partida doble y refrendó la glosa previa.

Un tercer período en cuanto al manejo, registro y fiscalización de -- las finanzas públicas, abarca de 1917 a 1934, un hecho relevante es -- la creación del Departamento Autónomo de Contraloría de la Federación de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Secretarías de Estado del 25 de diciembre de 1917. El Departamento de Contraloría tuvo como finalidad intervenir para evitar gastos en exceso o injustificados, fraudes, convenios onerosos y defectos técnicos en la contabilidad y en -- el manejo de fondos. Las principales funciones se definieron con pre -- ci -- sión en 1926 por medio de una Ley Orgánica y su Reglamento, eran bá -- sicamente fiscalizar los fondos y bienes de la Nación glosar la cu -- en -- ta en materia de deuda pública, ser enlace con la Contaduría Mayor de Hacienda y estudiar aspectos organizativos con el fin de economizar -- con los gastos y alcanzar una mayor eficiencia en los servicios. Para cumplir con sus funciones, el Departamento de Contraloría contaba con unidades de Auditoría Central, Auditoría Regional, Contaduría, -- Inspectores y Delegaciones en las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.

A la Contraloría se le facultó también para practicar visitas, re -- vi -- sar cuentas y documentos, emitir su opinión sobre la legalidad de --- cualquier operación y señalar las partidas de gastos consideradas innecesarias o excesivas. Para efectuar algún pago, se requería la autorización previa del Departamento de Contraloría, ya que ésta e -- j -- e -- r -- cía un control preventivo al comprobar la existencia de saldo en la -- partida presupuesta) antes de su pago, así como el comprobar que los contratos no merecieran objeción alguna desde el punto de vista legal,

y por último determinaba que tanto la calidad como el precio fueran - los mejores en beneficio del estado. A fines de 1932 al reformarse - la Ley Orgánica de las Secretarías de Estados, se suprimió el Departamento de Contraloría y muchas de sus funciones pasaron a la Tesorería.

Un nuevo período se inicia de 1935 a 1976, ya que al inicio de dicho período se creó la Contaduría de la Federación, separándose nuevamente las funciones de manejo y custodia del erario con las de glosa y - contabilidad. En dicha Contaduría existía una oficina técnico-conta-
ble y de auditoría. Mientras tanto la Contaduría Mayor de Hacienda - continuó desarrollando sus funciones dependiendo de la Cámara de Dipu-
tados. El esquema organizativo diseñado en 1935 subsistió hasta an-
tes de la Reforma Administrativa de 1977, por lo que únicamente men-
cionaremos los hechos de mayor relevancia que se dieron en ese perfo-
do:

- En 1939 se creó la Dirección de Inspección Fiscal a la que también correspondía la fiscalización, posteriormente las funciones de dicha dirección fueron transferidas parcialmente a la Secretaría de Bienes Nacionales.
- En 1944 se reglamentaron las compras que realizaban las dependen-
cias del Ejecutivo Federal. En esa reglamentación se facultó a la Dirección de Inspección Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Cré-
dito Público para realizar labores de fiscalización.
- Las actividades de fiscalización que estableció la Ley de Inspec--

ción de Adquisiciones de 1965 y 1972 conferidas a la Secretaría -- del Patrimonio Nacional.

- La Ley de Inspección de Contratos y Obras de 1966 que otorgó facultades de fiscalización a la Secretaría del Patrimonio Nacional.
- Además las diversas leyes de Secretarías y Departamentos de Estado, así como los reglamentos internos de cada una de esas dependencias que establecieron algunas facultades de fiscalización en relación a los organismos paraestatales, sobre todo a cargo de la Secretaría del Patrimonio Nacional que era la entidad responsable de nombrar a los auditores externos.

Como puede observarse, todo este período fue de consolidación en cuanto al establecimiento de disposiciones normativas, que permitieran una mejor fiscalización y control del manejo de los fondos públicos. En resumen, la situación que prevalecía en materia de auditoría gubernamental hasta 1976 presentaba la siguiente problemática:

- La auditoría tanto interna como externa cubría únicamente el ámbito financiero, olvidando auditar aspectos presupuestarios, operacionales o de legalidad. Esta situación ocasionaba que al rendirse los informes de auditoría no se contara con una visión integral de la problemática, repercutiendo en las medidas correctivas planeadas.

- La auditoría externa carecía de un criterio de selectividad para determinar a las entidades susceptibles de auditarse.
- El proceso de selección y contratación de auditores externos presentaba serias deficiencias, originando inoportunidad en la entrega de información.
- Internamente, la auditoría carecía de una normatividad general repercutiendo en la obtención de información en muchos casos heterogénea.
- Las unidades de auditoría interna en su mayoría no estaban incluidas en el nivel conveniente dentro de la estructura orgánica de las dependencias y entidades.

En 1977 se abre un nuevo período que abarca hasta nuestros días, al promulgarse la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, los diversos Reglamentos de las Secretarías y Departamentos de Estado, la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público Federal, la Ley General de Deuda Pública y otros ordenamientos de carácter legal que configuran el nuevo proyecto estatal conocido como Reforma Administrativa.

La Reforma Administrativa, en esencia plantea como objetivos básicos evitar la duplicidad de funciones, sectorizar la actividad pública, racionalizar el gasto al eslabonar los egresos con las metas. En su-

ma, pretende proporcionar una nueva estructura organizativo-legal al Poder Público, que coadyuve a superar los márgenes de eficiencia y -- eficacia en las acciones gubernamentales, para ello tiene dos depen-- dencias de ordenamiento y apoyo global: Una es la Secretaría de Ha-- cienda y Crédito Público y la otra la Secretaría de Programación y -- Presupuesto. La primera debe garantizar el financiamiento de los pro-- gramas de gobierno y encargarse de la recaudación y el manejo de fon-- dos, mientras que a la segunda le corresponde planear, programar, pre-- supuestar, elaborar la Cuenta Pública, vigilar el ejercicio del gasto y evaluar el funcionamiento de las Dependencias y Entidades del Sec-- tor Público.

Con la Reforma se dieron grandes avances en lo que se refiere a audi-- toría gubernamental, a continuación menciono los aspectos más impor-- tantes que se dieron cada año y que ayudaron a fortalecer dicha mate-- ria:

- En 1977 las dependencias empezaron a integrar sus unidades de audi-- toría interna con base en lo dispuesto en la Ley de Presupuesto, - Contabilidad y Gasto Público.
- Se preparó un documento que contenía los lineamientos generales pa-- ra unificar el criterio de operación de las unidades de auditoría interna, con el objeto de iniciar la elaboración de un Manual de - Procedimientos y Normas en materia de Auditoría Gubernamental.
- Por otra parte se elaboró un procedimiento para la designación de

auditores externos del Sector Paraestatal,

- En 1978, se inició el estudio para el establecimiento de los Programas Mínimos de Auditoría.
- Para la contratación de auditorías externas a Entidades del Sector Paraestatal, se determinó el universo a auditar y se analizaron -- las cotizaciones presentadas por los auditores externos susceptibles de contratar, todo ello con la finalidad de proceder a la designación definitiva y a su contratación.
- En 1979, se inició el análisis de información, emitida por organismos nacionales y extranjeros en materia de auditoría gubernamental, a fin de determinar el tipo de normas que podrían ser aplicables - al sector central y al sector paraestatal, asimismo, se estudiaron cuáles podrían ser los conductos para la difusión de las citadas - normas
- Se elaboró un estudio que permitió conocer oportunamente el trabajo desarrollado por las auditorías externas, así como un sistema - para controlar los trabajos de dichas auditorías al sector paraestatal.
- Se estableció un centro documental, con el objeto de controlar la información financiera de las entidades paraestatales.
- A partir de 1980 se pretende dar un nuevo enfoque a la acción de -

La auditoría gubernamental, se pretende complementar la función -- tradicional de auditoría financiera con las auditorías de diagnós-- tico de los sistemas operacionales, presupuestales y administrati-- vos del sector público. Se espera así cumplir con el objetivo de lograr la evaluación y control sistemáticos de la situación finan-- ciera de las dependencias y entidades de la Administración Pública Centralizada y Paraestatal en su conjunto.

- Fue hasta 1981 cuando la Secretaría de Programación y Presupuesto emitió un Manual de Auditoría Gubernamental, mediante el cual se - empezó a regular la práctica de auditorías al Sector Público, dado que los órganos de auditoría interna de las dependencias y entida-- des tuvieron que apegarse al mismo.

Actualmente, las funciones de auditoría que venía desempeñando la Se-- cretaría de Programación y Presupuesto, pasaron a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación a raíz de su creación en 1983, - las tareas encomendadas a dicha Secretaría fueron entre otras las si-- guientes:

- . Elaborar las normas para regular el funcionamiento de los instru-- mentos y procedimientos de control y evaluación en todo el ámbito del Gobierno Federal.
- . Establecer bases generales para realizar auditorías en las depen-- dencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Como puede apreciarse de los antecedentes analizados, las experiencias en materia de auditoría gubernamental en México, han sido muy variadas y en términos generales se aprecian dos enfoques de revisión en todo lo que se conoce como Sector Público.

El primero de ellos es el de las revisiones que se efectúan al Sector Central y el segundo, es el relativo a las labores de fiscalización que se llevan a cabo en los organismos descentralizados y las empresas paraestatales.

Las medidas adoptadas hasta ahora pretenden superar los problemas que se presentaban en los sistemas tradicionales de auditoría, que operaban de manera excesivamente centralizada, por lo que se ha delegado en cada dependencia las funciones que en este aspecto realizaba exclusivamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se busca con ello pasar de un sistema Centralizado a uno Desconcentrado o Sectorial más acorde con el desarrollo y complejidad que actualmente presenta la Administración Pública Federal.

Definición de Auditoría Gubernamental.

La auditoría puede conceptuarse en términos generales, como la revisión y la supervisión sistemática de una actividad o grupo de actividades. Al amparo de este concepto se puede decir que la realización de la auditoría no es privativa de una profesión específica ya que confor

me se especializan las actividades se requiere en consecuencia de profesiones especializadas, sin embargo considerando que esta técnica se utiliza preferentemente dentro de entidades públicas o privadas, su concepto y características han tomado una definición y una estructura tal, que permite su perfecta identificación.

En el Sector Público, la importancia, heterogeneidad y complejidad de las acciones, aunadas al número de operaciones que éste realiza, ha derivado la necesidad de fortalecer los mecanismos de evaluación y control, y dentro de éstos, el de la Auditoría Gubernamental. Por ello el alcance que tiene actualmente esta disciplina implica que su normatividad y forma de ejecución se orienten a aspectos no sólo de tipo financiero, sino que además comprenda revisiones del cumplimiento de los programas, del funcionamiento de los sistemas operacionales y de la legalidad de las operaciones.

Esta nueva orientación de la Auditoría Gubernamental originó que se fortaleciera, homogeneizara y regulara su práctica, para unificar criterios en los Organos de Auditoría Interna de las Dependencias y Entidades, coadyuvando así a que los responsables de la ejecución de los programas conozcan sobre la eficiencia, eficacia y congruencia con la que se han utilizado los recursos en el logro de los objetivos y metas establecidas, permitiendo de esta manera que con oportunidad se promuevan las medidas de mejoras o ajustes que sean necesarios.

De ahí que la Auditoría Gubernamental se defina como:

"El examen de las operaciones cualquiera que sea su naturaleza, de las dependencias y entidades de la Administración Pública - Federal, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han -- sido administrados de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables".

En atención a los objetivos que persigue la Auditoría Gubernamental y a la naturaleza propia de sus actividades, los exámenes que se realicen deberán ser posteriores a la ejecución de las operaciones, aun que en algunos casos podrá ser previo o durante la ejecución de las mismas, tal es el caso de las obras públicas.

B) AMBITO DE COMPETENCIA DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

Antes de entrar en materia acerca de la clasificación de la Auditoría Gubernamental, Normas y Técnicas aplicables a la misma, analizaremos cuál es su campo de acción. Para ello, hablaremos sobre lo que es el Gobierno y su clasificación actual.

El Estado Mexicano se fundamenta en la Constitución de 1917, la cual lo define como libre y soberano, con un territorio organizado en una República Federal, con una forma de Gobierno Democrático, Representativo y Popular. Asimismo, la Constitución establece que deberá organizarse con base en un sistema de planeación democrática en el que habrá un Plan Nacional de Desarrollo, al que se sujetarán obligatoriamente los Programas de Desarrollo de la Administración Pública Federal.

Para que el Estado realice los objetivos nacionales requiere organizarse política y administrativamente en Poderes de Gobierno, distribuyéndose de la siguiente manera:

PODER EJECUTIVO.- Es el que se encarga de aplicar las Leyes, las administra y ejecuta, para promover el bienestar y satisfacer las necesidades de progreso de la población.

PODER LEGISLATIVO.- Elabora las Leyes que estructuran al Estado y la relación Estado-Ciudadanos, para las exigencias del bien común.

PODER JUDICIAL.- Administra la Justicia y aplica las Leyes precisas a casos particulares.

El tipo de Gobierno Presidencial que tiene actualmente México, se caracteriza por los siguientes aspectos:

- El Poder Ejecutivo está depositado en una sola persona (Presidente de la República).
- La elección del Jefe del Ejecutivo la hace el pueblo directamente ante quien es responsable.
- El Presidente nombra libremente y por tanto predomina sobre los Secretaríos de Estado.

Para el despacho de sus funciones administrativas el Ejecutivo Federal ha contado con las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, y debido al Desarrollo Económico y Social del país, el crecimiento de la población, el desempleo y el aumento de mayores demandas populares, el Ejecutivo ha recurrido a la creación de Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.

La Organización Centralizada y la Paraestatal, que puede o no ser -
jurídicamente descentralizada, forma parte integral de la Administra-
ción Pública Federal.

En el lenguaje administrativo de uso común se denomina "Dependen- -
cias" a las Secretarías de Estado y al Departamento del Distrito Fe-
deral y "Entidades" a todos los Organismos del Sector Paraestatal.

La Administración Central Federal es el conjunto de Secretarías de -
Estado y Departamentos - actualmente sólo del Departamento del Dis-
trito Federal -, que dependen del titular del Ejecutivo y se encuen-
tran definidos en la Ley Orgánica de la Administración Pública Fede-
ral.

Las Secretarías de Estado y el Departamento del Distrito Federal son
órganos auxiliares directos e inmediatos del Presidente. La propia
Constitución obliga al Presidente a distribuir entre Secretarios de-
Estado y Jefes de Departamento los asuntos administrativos del Poder
Ejecutivo.

También lo faculta a nombrarlos y removerlos libremente sin que exis-
ta la necesidad de dar cuenta al Congreso.

Los Secretarios y Jefes de Departamento tiene un doble carácter cons-
titucional.

- a) Son Organos Administrativos y
- b) Organos Políticos.

Son Administrativos en tanto que llevan a cabo funciones de servicio público, como el de Educación o el de Salud Pública o Funciones de - Desarrollo en Apoyo a otros Organos del Poder Ejecutivo como, Planeación, Programación, etc.

Son Organismos Políticos porque la Constitución señala las bases de su creación y atribuciones, les atribuye la facultad de refrendo y - se relacionan directamente con los otros Poderes de la Unión.

Se conoce con el nombre de Refrendo a un procedimiento constitucio--nal consistente en que "Todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y - Ordenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de - Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corres--ponda, y sin este requisito no serán obedecidos".

Las principales características que distinguen a la Organización Cen--tralizada, es decir a las "Dependencias", son:

- Carecen de personalidad jurídica propia y representan al titular--del Poder Ejecutivo.
- Dependen jerárquica y administrativamente del titular del Poder - Ejecutivo.

- El titular del órgano es nombrado y removido libremente por el -- propio Presidente o por un funcionario subordinado a aquél y le-- galmente autorizado.
- Actúan exclusivamente por facultades delegadas del Presidente.
- Carecen de patrimonio propio y sus recursos se derivan exclusiva-- mente de las asignaciones establecidas en el Presupuesto de Egre-- sos de la Federación, sin que puedan ejercer otros recursos.

En su artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, - define a los Organismos Paraestatales como Instituciones creadas por disposición del Congreso de la Unión, o en su caso por el Ejecutivo-- Federal con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera - que sea la forma o estructura legal que adopten.

El Sector Descentralizado o Paraestatal Federal Mexicano está inte-- grado por un vasto conjunto de organismos descentralizados, empresas públicas, industriales, comerciales, financieras, bancos y fideicomis-- sos, que abarcan todos los campos de la actividad económica y social.

Jurídicamente la descentralización es una forma administrativa me-- diante la cual el Estado afecta o asigna un patrimonio y otros recur-- sos a una persona moral que presta ciertos servicios o determinados-- bienes para alcanzar los objetivos que el propio Estado fije.

Las características de la Administración Paraestatal, es decir las "Entidades", son las siguientes:

- Tienen personalidad jurídica propia, derivada de una Ley, de un Decreto o de un Acto Jurídico de Derecho Privado.
- Sus funcionarios principales son nombrados y removidos por el Consejo de Administración a propuesta, por lo general, del Presidente de la República.
- Las Entidades dependen jerárquica y administrativamente del Ejecutivo.
- No actúan por facultades delegadas, sino con base en las Leyes y Disposiciones de carácter general que rigen las actividades del campo en el que las Entidades actúan.
- Tienen patrimonio propio y ejercen un presupuesto cuyos recursos provienen básicamente, de la venta y servicios que constituyen el objeto de su actividad. La circunstancia de que sus presupuestos se aprueben por la Cámara de Diputados no altera la validez de esta afirmación.

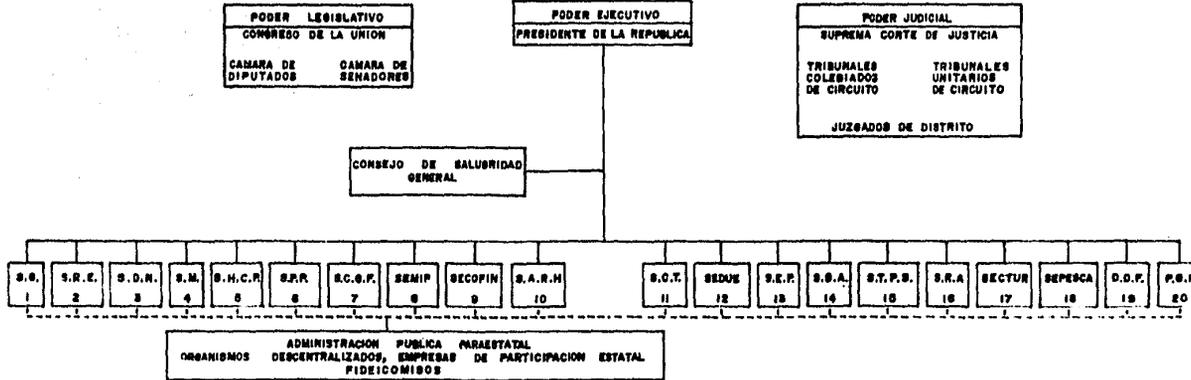
La Administración Pública Centralizada se integra por un conjunto de Secretarías de Estado denominadas "Dependencias" cuyo fin es prestar a la sociedad los servicios generales que corresponde al Estado desempeñar. En cambio, la Administración Paraestatal la componen productoras de bienes o servicios que se venden en el mercado o que dan

requeridos sectores de la población. Su forma de operación y su estructura son muy similares al de las empresas privadas, aunque sus objetivos difieren considerablemente de éstos últimos.

La Administración Central realiza funciones que corresponden a las atribuciones propias del Estado, en cambio la Administración Paraestatal es una forma de actividad que en muchos casos podría ser llevada a cabo por los particulares, pero que por alguna razón el Estado decide ejecutarla mediante empresas u organismos donde él es propietario único o mayoritario.

En el cuadro anexo se muestra en forma esquemática cómo está integrado actualmente el Gobierno Federal, éste de hecho vendría a ser el ámbito de competencia de la Auditoría Gubernamental.

ORGANIZACION DEL GOBIERNO FEDERAL



1. SECRETARIA DE GOBERNACION
2. SECRETARIA DE RELACIONES EXTERIORES
3. SECRETARIA DE LA DEFENSA NACIONAL
4. SECRETARIA DE MARINA
5. SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
6. SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO
7. SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION
8. SECRETARIA DE ENERGIA, MINAS E INDUSTRIA PARAESTATAL
9. SECRETARIA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL
10. SECRETARIA DE AGRICULTURA Y RECURSOS HIDRAULICOS

11. SECRETARIA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES
12. SECRETARIA DE DESARROLLO URBANO Y ECOLOGIA
13. SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA
14. SECRETARIA DE SALUBRIDAD Y ASISTENCIA
15. SECRETARIA DE TRABAJO Y PREVISION SOCIAL
16. SECRETARIA DE LA REFORMA AGRARIA
17. SECRETARIA DE TURISMO
18. SECRETARIA DE PESCA
19. DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL
20. PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA

C) Clasificación de la Auditoría Gubernamental.

Las leyes de la Administración Pública Federal confieren a los titulares de las dependencias del gobierno y de las entidades paraestatales la responsabilidad del registro, coordinación y control de las operaciones y evaluar los resultados de los programas a los que se destinan recursos públicos. Atendiendo la gran diversidad de operaciones y aspectos sujetos a revisión dentro del sector público, la auditoría gubernamental se clasifica de la siguiente manera:

C.1 Clasificación por su Ambito

Auditoría Interna.

Es la auditoría que realiza el personal adscrito a la propia dependencia o entidad, su importancia radica en que se constituye en el instrumento del control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de los controles establecidos; proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y sugiriendo en su caso, la adopción de las medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficacia en el logro de las metas y objetivos fijados.

Auditoría Externa.

Este tipo de revisiones se lleva a cabo por profesionales independient

tes de la dependencia o entidad y que en consecuencia no dependen jerárquicamente de la misma. El enfoque que tradicionalmente ha tenido este tipo de revisiones ha sido orientado a la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de las entidades -- del sector paraestatal y dependencias del sector central.

C.2 Clasificación por su Tipo

En diferentes documentos se han expresado diversos criterios y acepciones para denominar a las revisiones específicas que se hacen de -- las operaciones del gobierno, manejando términos tales como, auditorías administrativas, presupuestales, legales, operacionales, etc., -- sin embargo no siempre se concibe de igual forma el contenido y alcance que cada una de ellas tiene, por lo que fue necesario atendiendo a su tipo, clasificarlas de la siguiente forma:

Auditoría Financiera.

Es la revisión de los libros y registros contables de una dependencia o entidad, así como el estudio y evaluación del control interno y procedimientos contable-administrativos de la misma, basados en técnicas específicas con la finalidad de emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera presentada.

Auditoría Operacional.

Este tipo de auditoría comprende el examen de la eficiencia obtenida

en la asignación de los recursos financieros humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información. Los aspectos fundamentales de esta auditoría son determinar:

- Si la estructura organizacional de la dependencia o entidad reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas que tiene asignados,
- Si los recursos con que cuenta la dependencia o entidad son suficientes para el logro de sus objetivos.
- Si en la ejecución de los programas se utilizan los recursos en la cantidad y calidad requerida al menor costo posible.
- Si el sistema de información es oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones.

Auditoría de Resultado de Programas.

Esta auditoría analiza la eficacia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y las metas establecidas, en relación con el avance del ejercicio presupuestal. El análisis de la eficacia se obtendrá revisando que efectivamente se alcanzaron las metas establecidas en el tiempo, lugar, cantidad y calidad requerida. La congruencia se determinará al examinar la relación lógica que exista entre el

logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

Auditoría de Legalidad.

Este tipo de auditoría tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad en el desarrollo de sus actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que les sean aplicables (Leyes, Reglamentos, Decretos, Circulares, etc.).

C.3 Clasificación por su Contexto.

Auditoría Integral.

Este tipo de auditoría se da cuando en una sola revisión concurren -- los cuatro tipos de auditoría (Financiera, Operacional, de Resultado de Programas y de Legalidad).

Auditoría Parcial.

Es aquella en la que no se practiquen todos los tipos de auditoría.

C.4 Clasificación por su Aplicación.

En atención al objetivo u objetivos que se persiguen en las revisiones, las auditorías pueden realizarse a diferentes niveles, los cuales podemos clasificar de la siguiente forma:

Auditoría a Unidades.

Es aquélla que se practica al programa o conjunto de programas, que tiene bajo su responsabilidad una unidad de dependencia o entidades y que pueden ser una Dirección General, una Dirección de Area, una Subdirección, un Departamento, etc.

Auditoría a Programas.

Es la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades, éste vendría siendo el segundo nivel de la Auditoría Gubernamental.

Auditoría a Actividades.

Es la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objeto específico a examinar y que sean diferentes a unidades y programas, por ejemplo en el sistema de pagos encontramos que en su funcionamiento intervienen varias unidades que en determinados aspectos tienen injerencia con el pago de remuneraciones al personal (Recursos Humanos, Contabilidad, Presupuestos, Cómputo, etc.).

C A P I T U L O I I

NORMAS BASICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

A) Concepto.

Al hablar de Norma se debe tener muy claro el alcance que se da a este concepto, fundamentalmente al referirnos a las normas aplicables a la auditoría gubernamental, ya que las actividades relativas al servicio público se rigen en su origen por normatividad de carácter jurídico.

La palabra Norma suele usarse en dos sentidos, uno amplio, y otro estricto; el primero se aplica a toda regla de comportamiento sea obligatoria o no, el segundo a todas aquellas reglas que establecen derechos y obligaciones correlativas, de ahí que las reglas prácticas cuyo cumplimiento no es obligatorio se denominen reglas técnicas, y a las que tienen el carácter obligatorio, se les dé el nombre de Norma.

Es necesario dejar perfectamente identificado que en el ámbito del sector gubernamental, las normas están dadas por las reglas jurídico-administrativas de observancia general, contenidas en las Leyes y Reglamentos dictados por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo.

El auditor gubernamental como profesional que es, desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializa-

dos que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad, sin embargo en el desempeño de esa labor el auditor adquiere responsabilidades con un gran número de personas de las dependencias y entidades, que van a utilizar el resultado de su trabajo, como base para tomar decisiones.- En alguna época se pensó que el nivel profesional del auditor se podría lograr estudiando y estableciendo procedimientos mínimos y obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría. Pronto la experiencia y las características de la actividad profesional, demostraron la imposibilidad práctica de lograr ese objetivo, ya que la auditoría gubernamental no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo son de carácter indudable.

La auditoría gubernamental requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

Antes de definir lo que son las normas de auditoría gubernamentales, enunciaremos algunas definiciones de lo que son en sí las normas de auditoría.

El Instituto Americano de Contadores las define de la siguiente manera:

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

Por otra parte 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".

Para precisar el concepto de lo que entenderíamos como reglas para el desarrollo profesional de la actividad de auditoría en el ámbito gubernamental, es necesario, además de tomar en cuenta o como base la definición de las normas de carácter general, hacer mención de la trascendencia de la labor del auditor gubernamental.

La razón de lo anterior, es porque del trabajo del auditor se desprende la información que permite a los funcionarios y administradores públicos conocer los resultados comprobables del desarrollo de las funciones públicas dentro del marco jurídico que las rigen, (Leyes y Reglamentos) y por otra parte garantiza a los gobernados el uso adecuado de los recursos públicos.

Con base en estos planteamientos podemos definir las Normas de Auditoría Gubernamental de la siguiente manera:

"Son las cualidades que debe reunir el auditor gubernamental, - así como los requisitos mínimos que deben observarse en el desarrollo de sus actividades y en la presentación de sus informes".

B) Agrupación de las Normas.

La realización de cualquier actividad requiere de la observancia de ciertos lineamientos; y si ésta se practica a un nivel profesional debe distinguirse en ella un mínimo de reglas que tipifiquen a esa profesión o actividad. El desarrollo de la auditoría gubernamental implica no solamente la aplicación de técnicas de tipo profesional, sino que también entraña una responsabilidad personal, que dé credibilidad y apoyo a los trabajos que realiza el auditor.

Debe tomarse en cuenta que los usuarios de los resultados de la auditoría gubernamental, tienen que formarse un ambiente de confiabilidad en razón de la capacidad técnica y cualidades personales del profesional que realice los trabajos. No bastaría que el auditor contara con los conocimientos técnicos necesarios y características de personalidad profesional, sino que tiene que aplicarlos en el desarrollo de su trabajo, planeándolos debidamente, realizándolos con la oportunidad y amplitud requerida, y además debe presentar el informe de su trabajo en forma accesible para los funcionarios de las dependencias y entidades ante quienes se deba reportar, ofreciéndoles la garantía de la prueba que apoye tanto el juicio emitido como los hechos reportados.

La auditoría gubernamental a diferencia de la que se practica en el Sector Privado, no pretende emitir una opinión para un grupo específico de personas, sus funciones tienen un objetivo más amplio, ya que forman parte de los servicios públicos como una actividad mediante la cual la -

ciudadanía puede adquirir la confianza de que el uso de los recursos - públicos encomendados a sus gobernantes, es eficiente y eficaz. Es necesario dada la trascendencia que la auditoría gubernamental tiene como servicio público, que quienes la realicen observen las reglas que garan ticen un alto nivel profesional, para tal efecto la Secretaría de Pro-- gramación y Presupuesto emitió Normas de Auditoría Gubernamental las - cuales agrupó de la siguiente manera:

Normas Generales.

Normas para la Realización del Trabajo.

Normas Relativas al Informe de Auditoría.

B.1) Normas Generales.

Estas normas establecen el ámbito y competencia de la auditoría, así - como las cualidades que debe reunir el personal encargado de realizar-- las. Dentro de este contexto se agrupan las siguientes normas.

TIPO Y ALCANCE DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

"La auditoría gubernamental comprende la realización de auditorías finan- cieras, operacionales, de resultados de programas y de legalidad a las - unidades, programas y actividades de las dependencias y entidades de la- Administración Pública Federal".

Para la determinación del tipo o tipos de auditoría que se requiera efectuar, es necesario tomar en cuenta la naturaleza, magnitud y complejidad del área y operaciones a examinar, así como la importancia que tiene en relación con la propia dependencia o entidad, su sector y en general con la Administración Pública Federal.

CONOCIMIENTO TECNICO Y DESARROLLO PROFESIONAL.

"El personal encargado de realizar la auditoría debe poseer en conjunto la disposición, preparación técnica, experiencia y capacitación necesaria para el desarrollo de sus actividades".

La diversidad de actividades que tienen que realizarse para lograr los objetivos y metas de los programas del sector público, requiere que los auditores gubernamentales cuenten para sus tareas de revisión, ahora enfocados a actividades más amplias y diversas, con los conocimientos multidisciplinarios necesarios y, por lo tanto, el equipo de auditoría debe auxiliarse con profesionales especialistas en las áreas y actividades a examinarse.

La preparación técnica debe estar básicamente apoyada por el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, mismos que el auditor debe mantener actualizados, con una capacitación continua a través de su participación en cursos, seminarios, etc., que le permitan conocer nuevos conceptos de aplicación en cuanto a sistemas, principios y normas, procedimientos y disposiciones legales que tengan alguna relación con la práctica de la auditoría.

La experiencia la adquiere mediante la práctica de sus actividades profesionales, misma que a través del tiempo proporciona al auditor el juicio y la madurez necesarios que requiere el ejercicio de sus actividades.

OBJETIVIDAD Y AUTONOMIA.

"El órgano de auditoría y cada auditor, en lo particular, mantendrán una actitud objetiva y de absoluta independencia en relación a las operaciones y funcionarios de la dependencia o entidad examinada".

La independencia del auditor se entiende como la cualidad que le permite emitir juicios objetivos con absoluta libertad de criterio, sin ser influenciado por terceros. Para contar con la independencia necesaria se requiere que el auditor no esté o haya estado relacionado con las actividades y operaciones que examine, no debe existir relación de parentesco consanguíneo o civil con funcionarios de la dependencia o entidad.

ESMERO PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR.

"El auditor es responsable por las opiniones e informes que emita como resultado de la ejecución de sus labores, los cuales debe realizar con el debido cuidado y diligencia profesional".

Es por ello que el auditor está obligado a cumplir con los códigos de ética profesional emitidos por su profesión y a observar una actitud positiva y constructiva.

HONESTIDAD Y CONFIDENCIALIDAD.

"Todo auditor debe desarrollar su trabajo con probidad; se abstendrá de utilizar información obtenida para beneficio propio o de terceros y conservar el carácter confidencial de su actividad".

El auditor gubernamental debe usar la información obtenida en el desarrollo de su trabajo, con toda integridad profesional, no ocultando o deformando los hechos o la información, con el propósito de obtener algún beneficio personal o para beneficiar a terceros, asimismo, es responsable de mantener absoluta reserva y confidencialidad respecto a los informes, datos y hechos obtenidos como consecuencia de sus labores.

B.2) Normas para la Realización del Trabajo.

Este tipo de normas determinan las bases sobre las cuales deben actuar los auditores en la ejecución del trabajo, dentro de éstas se encuentran contenidas las siguientes:

PLANEACION DE LA AUDITORIA.

"Previamente a la ejecución de la auditoría, se debe planear cada fase del trabajo a desarrollar, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que se van a emplear, los papeles de trabajo que se van a utilizar y el personal que intervendrá en la revisión".

Esta norma es considerada como una de las más importantes, ya que de una adecuada planeación depende el éxito de la auditoría que se va a reali--

zar, para llevar a cabo una planeación debe conocerse previamente el objetivo y características de las áreas y operaciones de la dependencia o entidad a examinar, para determinar la finalidad de los procedimientos - a ser utilizados, los cuales invariablemente, tienen que ser claramente entendidos por el personal que en los diferentes niveles ejecute la auditoría.

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con las características particulares de la dependencia o entidad, algunas formas mediante - las cuales se puede obtener información son las siguientes:

- Entrevistas con funcionarios de la dependencia o entidad para obtener información general sobre la misma, definir el objetivo de la revisión, el tiempo a emplear, y todos aquellos puntos que por su naturaleza ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo.
- Visitas a las instalaciones para conocer las características operativas de la dependencia o entidad y el sistema de control interno.
- Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la dependencia o entidad.
- Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la dependencia - o entidad.

- Revisión de informes y papeles de trabajo de auditoría anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.
- Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoría.

Una vez obtenida la información necesaria el auditor gubernamental podrá prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en la revisión.

SUPERVISION DE LA AUDITORIA.

"El trabajo realizado por el personal de auditoría debe ser dirigido, orientado y revisado en la ejecución de sus labores por los inmediatos superiores".

La persona encargada de ejercer la función de supervisión debe cerciorarse que los supervisados entienden claramente las tareas que se les asignen, el trabajo que van a realizar y los resultados que se esperan obtener. Todo trabajo ejecutado debe ser supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el supervisor asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente.

No sólo hay que atender a la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión a ejercer, también hay que considerar el grado de entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor. Una persona puede-

tener un alto grado de preparación técnica escolar y, sin embargo, carecer de la aptitud profesional como auditor y por lo mismo, requerir de mayor supervisión que otros con menos preparación técnica pero con mayor aptitud para el trabajo de auditoría.

La supervisión comprende entre otros los siguientes puntos:

- Vigilar que se cumpla con las normas básicas de auditoría gubernamental.
- Vigilar que se cumpla oportunamente con los programas de auditoría. - En caso de existir desviaciones éstas deben estar debidamente justificadas y autorizadas.
- Asegurarse que los papeles de trabajo contienen evidencia suficiente y competente que apoyan el resultado de la auditoría y que contienen los datos necesarios para la elaboración del informe.
- Se debe dejar evidencia escrita de la supervisión en los papeles de trabajo.

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

"Se debe examinar el sistema de control interno de la dependencia o entidad, para determinar el tipo, alcance y oportunidad de las pruebas y procedimientos a utilizar".

Antes de iniciar cualquier trabajo el auditor gubernamental, está obligado

do a llevar a cabo un estudio sobre el control interno que tiene establecido la dependencia o entidad sujeta a revisión en cada una de sus áreas, esto es con el objeto de determinar el grado de confianza que se va a depositar en él, y saber la naturaleza y extensión que se le va a dar a los procedimientos de auditoría.

El estudio del control interno que debe realizar el auditor gubernamental como base para su posterior evaluación, incluye además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos se están utilizando y que se encuentran operando en la forma en que se tenía planeado.

Dicho estudio es básicamente un proceso de obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos. Generalmente, se satisface mediante entrevistas con empleados y funcionarios de la entidad auditada, así como con el examen de manuales, descripciones de puestos, gráficas de flujo, etc.

Los objetivos del control interno son los siguientes:

- La protección de los activos de la dependencia o entidad.
- La obtención de información financiera veraz y confiable.
- La promoción de eficiencia en la operación de la dependencia o entidad.

- Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por el Gobierno Federal.

La evaluación del control interno de la dependencia o entidad determina el grado de confianza de los métodos y medidas adoptadas para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa; lo que permite establecer el tipo de auditoría, el momento oportuno, la magnitud de la muestra y el detalle con el que se debe realizar la revisión.

Existen tres métodos principales para evaluar el control interno y plasmarlo en papeles de trabajo, éstos son:

Método Descriptivo.- Es aquél mediante el cual se relacionan en los papeles de trabajo las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamento, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

Método de Cuestionarios.- Este método consiste en plantear las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos del control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas - que posteriormente se contestan en las oficinas de la dependencia o entidad.

Método Gráfico.- Consiste en presentar objetivamente la organización de la dependencia o entidad y los procedimientos que tiene en vigor en sus departamentos o actividades; o bien en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

El método más usual es el de cuestionarios. El auditor gubernamental, - debe elegir los métodos a seguir para obtener los mejores resultados del examen y dejar las constancias más claras del trabajo hecho, a base de - combinarlos en la medida en que lo considere adecuado.

El informe sobre el control interno debe tener un espíritu constructivo de servicio para la dependencia o entidad, en consecuencia, es deseable que cada una de las observaciones que se incluyan en él, se acompañen de la correspondiente sugerencia tendiente a subsanar la deficiencia observada. Esto vendría a constituir una importante herramienta para los funcionarios de las dependencias y entidades, debido a que corrigiendo las desviaciones detectadas en la auditoría ayudaría al mejor logro de los - objetivos y metas fijados.

OBTENCION DE EVIDENCIA.

"Es la acumulación de hechos, documentos y pruebas suficientes, competentes y pertinentes que debe reunir el auditor, para demostrar la autenticidad y razonabilidad de las conclusiones a las que se llegaron".

La evidencia consiste en reunir elementos de juicio que permitan sopor-tar objetivamente los resultados de la auditoría. La evidencia será suficiente, cuando ya sea por los resultados de una sólo prueba o por la -

conurrencia de resultados de pruebas diferentes se ha obtenido en la -- cantidad indispensable, para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente compro bados.

Es imposible en cualquier trabajo de auditoría, llegar a obtener la certeza absoluta, ya que ningún trabajo se lleva a cabo al 100%, sin embargo dentro de la formación de juicio de una persona existe un grado de - seguridad en la cual puede afirmar las cosas con plena confianza de que no está haciendo una afirmación audaz o arriesgada, aún cuando no tenga la certeza absoluta de ellas. A este grado de seguridad, dictado por la prudencia y que es la guía que rige a la mayor parte de las actividades humanas se le llama Certeza Moral. Es esa certeza la que el auditor debe alcanzar para que le sea posible dar su opinión profesional de una - manera objetiva y cumpliendo con las finalidades y deberes de su actividad profesional.

La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo exami nado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas. La evidencia - comprobatoria debe ser competente, es decir debe referirse a aquellos - hechos o circunstancias que realmente tienen importancia en relación con lo examinado. La simple acumulación de datos, comprobaciones y elementos que no tienen relación con los objetivos fundamentales e importantes de la auditoría no califican como evidencia competente.

La evidencia es pertinente cuando los hechos, conclusiones y recomendaciones tienen una relación entre sí.

B.3) Normas Relativas al Informe de Auditoría.

Estas normas definen los aspectos que debe observar el auditor para emitir las observaciones, conclusiones y recomendaciones que resulten de su examen.

Las normas correspondientes a este campo son las siguientes:

DISCUSION PREVIA.

"Antes de elaborar el informe definitivo, las conclusiones y recomendaciones deben ser discutidas con los funcionarios responsables".

Como parte del proceso de auditoría, debe presentarse a los funcionarios-responsables de la dependencia o entidad un informe previo sobre las observaciones del auditor, con la finalidad de convencerlos de que sus conclusiones y recomendaciones son pertinentes o, en su caso, para que dichos funcionarios proporcionen evidencia, aportando la documentación o información que no haya sido proporcionada al auditor en el desarrollo de su trabajo.

Esta discusión permite eliminar del informe algunas conclusiones que por mala interpretación y/o desconocimiento de la operación, el auditor hubiere juzgado equivocadamente, este proceso sirve para que el informe definitivo cuente con conclusiones y recomendaciones debidamente soportadas. -

Cuando no existe coincidencia de opinión, el auditor está obligado a incluir en su informe de manera constructiva y positiva las opiniones de los funcionarios.

CONTENIDO DEL INFORME.

"El informe de auditoría debe ser claro, objetivo, preciso y constructivo, respaldado con la suficiente evidencia que permita la elaboración de conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades de la dependencia o entidad".

El resultado final de todo proceso de auditoría es el informe, por tal motivo dicho informe debe incluir las situaciones detectadas, el origen de las mismas así como las conclusiones y las recomendaciones pertinentes. Además se deben observar entre otros, los siguientes aspectos:

- Los hechos deben ser revelados en forma objetiva, es decir, imparcial y profesionalmente sin ocultar o desvirtuar información que puede inducir a error o a la toma de decisiones inadecuadas.
- Los informes deben ser concisos y precisos es decir, deben incluir únicamente la información necesaria sin hacer uso de detalles excesivos que sólo confunden al lector.
- El enfoque del informe debe ser lo más positivo y constructivo que sea posible, dándole mayor relevancia a las sugerencias o recomendaciones que a los aspectos negativos que se observaron.

- Debe jerarquizarse la presentación de la información en función de la importancia de las conclusiones.

Lo anterior es con el objeto de que el informe sea de utilidad y ayude a corregir las desviaciones o errores detectados en la revisión.

OPORTUNIDAD Y COMUNICACION DE LOS RESULTADOS.

"Los resultados significativos que se obtengan en el curso de la auditoría deben presentarse oportunamente durante su ejecución y/o al final de la misma. El informe que se obtenga como resultado del trabajo debe hacerse del conocimiento de los funcionarios de la dependencia o entidad".

Normalmente el informe de auditoría se debe presentar al término de la revisión, sin embargo, cuando se determinen hechos importantes que requieren la corrección inmediata, éstos deben ser dados a conocer a los funcionarios responsables, con objeto de que tomen las acciones correctivas en su oportunidad.

SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES DE AUDITORIA.

"Debe efectuarse un seguimiento de todas aquellas recomendaciones aprobadas como resultado del informe de auditoría".

Con la finalidad de que las recomendaciones del auditor tengan el efecto deseado, es necesario que una vez que se hizo la recomendación y ésta haya sido autorizada por el funcionario correspondiente, el auditor realice el seguimiento, con objeto de vigilar que éstas efectivamente

se llevaron a la práctica en tiempo y que los resultados que se obtuvieron fueron los deseados.

C) Importancia de las Normas de Auditoría Gubernamental.

La adopción de técnicas programáticas en las actividades que se han confiado al sector gubernamental para cumplir con su encomienda de administrador público, han requerido de una gran racionalización y congruencia de las actividades públicas para el logro de las grandes metas nacionales.

Estas nuevas técnicas, han sido producto de los avances que el país ha tenido en el orden social, económico y político, que han traído aparejadas demandas crecientes de servicios de todos los órdenes (alimentación, vivienda, educación y seguridad social, entre otros).

De ahí la necesidad de contar con programas globalizadores, que se establezcan en función de las grandes metas nacionales y que apoyen su realización en programas específicos que responsabilicen sectorial, institucional e individualmente al aparato gubernamental, respecto del cumplimiento de objetivos y metas específicos, con el objeto de aplicar los recursos asignados para su realización de manera eficiente, económica y efectiva.

Dentro del proceso administrativo la auditoría es parte importante, ya que de la información que se obtiene y de los juicios que se plantean, se conocen las experiencias sobre lo realizado dentro de un contexto or-

ganizado en un informe que permite la toma de decisiones, optimizando -- los procedimientos y sistemas que hayan dado origen a desviaciones en - los planes.

El término auditoría se usa para describir no sólo el trabajo hecho por contadores en el examen de informes financieros, sino también el realizado en la revisión, del cumplimiento con las leyes y reglamentos, de la - eficiencia y economía de las operaciones y de la efectividad en el alcance de los resultados de los programas. Estos planteamientos nos llevan a la reflexión que para lograr un alcance amplio en los aspectos que -- contempla una auditoría gubernamental, es necesario que el profesional - que la practique no sólo utilice sus conocimientos contables y financieros, sino también aquéllos de tipo legal y de administración que le permitan emitir un juicio más razonado.

Con base en los comentarios anteriores, se puede indicar que para conocer el desarrollo de los planes y programas del Gobierno Federal es necesario practicar auditorías a las dependencias y entidades, siempre y cuando dichas auditorías se rijan por normas que tengan como objetivos:

- La realización de trabajos a nivel profesional.
- La capacitación constante en las materias aplicables a una auditoría gubernamental.
- La independencia de criterio.

- La planeación adecuada y consciente del trabajo a realizar, tomando en cuenta el alcance y resultados deseados.
- La estructuración de informes claros, completos y fundados en pruebas adecuadas a los diferentes estratos políticos que deban conocerlos.
- La formación de archivos permanentes accesibles a cualquier autoridad competente en materia de auditoría gubernamental.

Anteriormente, algunas dependencias y entidades contaban con órganos de auditoría interna que se encargaban de revisar las operaciones de las mismas, sin embargo no existían lineamientos o normas a las cuales debían apegarse, por lo que fue necesario y de suma importancia que la Secretaría de Programación y Presupuesto emitiera las Normas de Auditoría-Gubernamental, con el objeto de unificar criterios en cuanto a la realización de auditorías de todas las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

La emisión de las normas se hizo en el año de 1981 y la observancia de las mismas fue de carácter obligatorio para todos los auditores gubernamentales, entendiéndose por éstos a todo aquel profesional que examine operaciones del Sector Público, persiguiendo cualesquiera de los objetivos definidos en la Auditoría Gubernamental.

C A P I T U L O III

TECNICAS Y GUIAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

A) Objetivos y Definición.

Técnicas.

Para promover el adecuado desarrollo de las labores de Auditoría Gubernamental es necesario que el auditor cuente con un conjunto de técnicas, que le permitan obtener información de una manera rápida, y -- que ésta sea examinada mediante la aplicación de las diversas técnicas aplicables a la Administración Pública Federal.

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

Los objetivos que se persiguen en la aplicación de las técnicas de auditoría, son:

- Constituir una herramienta que auxilie al auditor en el rápido desarrollo de su trabajo, desde el inicio de la auditoría hasta el final.

- Ayudar al auditor a detectar situaciones anormales en la dependencia o entidad y formarse un juicio sobre las desviaciones detectadas.
- Soportar debidamente sus aseveraciones sobre algún hecho.

Atendiendo lo anterior las Técnicas de Auditoría Gubernamental se definen como sigue:

" Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza al realizar su examen, obteniendo con ello la evidencia suficiente y competente que le aporte elementos de juicio, en los cuales apoya sus conclusiones y recomendaciones".

Las técnicas que actualmente se utilizan en la Auditoría Gubernamental y que se enuncian en el Inciso B) de este capítulo, dan las pautas generales para el desarrollo del trabajo del auditor y de ninguna manera pueden considerarse limitativas, por el contrario, la aplicación de estas técnicas puede ampliarse de acuerdo a los requerimientos de la auditoría y, en su caso, deberán incluirse nuevas técnicas que con el tiempo se vayan desarrollando.

Gufas.

El propósito que se persigue con el establecimiento de las Gufas de -

Auditoría Interna Gubernamental, consiste en dar a conocer a los órganos de auditoría interna, aquellos puntos relevantes que deben tomar en cuenta en la ejecución de las auditorías y en algunas de las áreas que por su importancia dentro del proceso de ejecución y ejercicio -- del gasto es necesario revisar prioritariamente, así como para apoyar a los auditores en el desarrollo de procedimientos al formular su Programa de Revisión.

Dichas guías no pretenden limitar el criterio del auditor, ni cubrir todos los puntos que se requieren para realizar la auditoría, ya que su propósito se circunscribe únicamente a orientar el contenido mínimo de los exámenes con base en el tipo, magnitud y complejidad de las operaciones que realice la dependencia o entidad respectiva.

Los objetivos que se persiguen en las Guías de Auditoría, son los siguientes:

- Servir para orientar a los auditores encargados de practicar la auditoría.
- Servir de salvaguarda para no omitir ningún detalle importante - en el desarrollo del trabajo.
- Servir para fijar las técnicas y procedimientos de auditoría --- aplicables a cada uno de los renglones a revisar.

Las guías de auditoría se pueden definir como:

"El conjunto de enunciados lógicamente ordenados y clasificados, que sirven para orientar al auditor en el desarrollo de su trabajo".

Generalmente todo el trabajo de planeación de auditoría se resume en las guías, las cuales constituyen un plan de acción a seguir moldeable por las circunstancias específicas del caso y el criterio del auditor. Por tal motivo, se sugiere que en forma particular cada órgano de auditoría interna desarrolle guías específicas para la revisión de sus unidades, poniendo especial atención en contemplar los procedimientos de control interno a efecto de lograr con mayor certeza que los sistemas empleados sean veraces y confiables.

B) Clasificación de las Técnicas.

Para efectos de Auditoría Gubernamental, las técnicas de auditoría se han clasificado convencionalmente de acuerdo a sus características -- particulares y métodos de verificación en los siguientes grupos:

a) Técnicas Documentales.

Dentro de este grupo se encuentran contenidas las siguientes técnicas:

- Estudio General.
- Análisis.
- Confirmación.
- Declaración o Certificación.
- Conciliación.
- Revisión Selectiva.
- Comprobación.
- Cálculo.

b). Técnicas Verbales,

En este grupo existe una sola técnica que es la siguiente:

- Entrevista,

c), Técnicas Visuales.

Dentro de esta clasificación se agrupan las siguientes técnicas:

- Inspección.
- Observación.
- Comparación.
- Rastreo.

A continuación mencionaremos en qué consiste cada una de las técnicas.

a). Técnicas Documentales.

Técnica de Estudio General.

Esta técnica consiste en obtener los datos básicos que le permitan al auditor gubernamental tener un panorama general de la dependencia o entidad sujeta a revisión.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la dependencia o entidad que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Los aspectos que deben contemplarse en el estudio general son entre otros:

- La estructura orgánica.
- Objetivos y metas.

- Políticas, sistemas y procedimientos.

El Estudio General es el punto de partida de la auditoría y tiene por objeto orientar y fundamentar la aplicación de las otras técnicas, -- por lo que éste deberá aplicarse con mucho cuidado y diligencia por un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y maduro

Técnica de Análisis.

Consiste en separar las operaciones o situaciones 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. Esta técnica puede aplicarse a los aspectos Financieros, Operacional, de Resultado de Programas y de Legalidad.

Dentro del aspecto financiero, el análisis se aplica a las cuentas o rubros genéricos que integran los estados financieros, y puede ser básicamente de dos clases:

Análisis de Saldo.- Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros. Por ejemplo en una Cuenta de Clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la

cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando este es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos, es lo que constituye el Análisis de Saldo.

Análisis de Movimiento.- Es cuando se analizan aquellas cuentas cuyo saldo no se forma por la compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, un ejemplo de esto son las Cuentas de Resultados.

En relación al aspecto de resultado de programas, la revisión da énfasis a la eficacia y congruencia alcanzada en el avance financiero y en el logro de las metas y objetivos establecidos; llevando a cabo la separación de sus elementos con el fin de comprender cada uno de los procesos que la integran.

Dentro del aspecto operacional, el análisis se enfoca a la estructura organizacional, a los sistemas operativos y a los sistemas de información, dividiendo el proceso en sus elementos para identificar los puntos específicos que lo forman.

En lo referente al aspecto de legalidad, el examen deberá realizarse a la luz de las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la dependencia o entidad sujeta a examen.

Técnica de Confirmación.

Es aquella mediante la cual se obtiene constancia escrita sobre la autenticidad de las transacciones, operaciones, hechos y circunstancias de la dependencia o entidad auditada a través de fuentes independientes que las conocen y tienen relación con ellas,

Esta técnica se aplica solicitando a la dependencia o entidad audita-da que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para - que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita, dicha técnica puede ser aplicada de diferentes formas:

6

Confirmación Positiva.- A través de ésta se envían datos y se pide - que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Este tipo de confirmación se utiliza generalmente para el activo.

Confirmación Negativa.- En este tipo de confirmación se envían datos y se pide que contesten, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar el activo.

Confirmación Indirecta.- En esta confirmación no se envían datos y - se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otra información necesaria para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivos a Instituciones de Crédito.

Técnica de Declaración o Certificación.

Esta técnica tiene como finalidad que cuando la importancia de los datos recabados así lo ameritan, se prepara un escrito del resultado de las investigaciones en memorándum, actas, cuestionarios, etc., firmando de conformidad las personas que tuvieron una participación directa o indirecta con el área auditada, autenticando de esta manera la información expuesta.

Esta técnica es importante en la labor de la auditoría gubernamental, ya que otorga una base importante de los acontecimientos detectados en la revisión.

Técnica de Conciliación.

Es aquella que tiene por objeto establecer la concordancia de dos con juntos de datos separados, siempre y cuando las fuentes independien--tes de información se originen de una misma base. La conciliación deberá efectuarse a una fecha o período determinado, dependiendo del objetivo particular de la auditoría.

Técnica de Revisión Selectiva.

Consiste en efectuar un examen selectivo conforme a los objetivos y -alcances que se han propuesto, dependiendo del volumen de operaciones y transacciones que maneja el área a revisar.

El grado de revisión por pruebas selectivas que se emplean en el de--

sarrollo de la auditoría debe ser suficiente, de tal manera que los resultados que se obtengan satisfagan la labor del auditor.

La revisión selectiva puede fundamentarse según las circunstancias, - en métodos estadísticos o en el muestreo basado en criterio o no estadístico. El auditor debe entender claramente sus características para estar en posibilidad de escoger el que más convenga en situaciones específicas,

Prueba selectiva a base de criterio, mediante este muestreo no estadístico, el auditor basado en un criterio subjetivo, determina el tamaño de la muestra, la selección de las partidas que lo integran y la evaluación de los resultados. Este criterio se fundamenta en su capacidad y experiencia profesionales.

Este método no es arbitrario si el auditor posee las condiciones subjetivas siguientes:

- Experiencia práctica suficiente que le facilite comparar los resultados de una muestra concreta con los resultados observados a través de su experiencia, capacitándolo así para tener elementos comparativos de juicio.
- Juicio equilibrado y maduro, que le permita estimar objetivamente todos los elementos tanto favorables como desfavorables, que van a influir en su apreciación.

El muestreo estadístico es aquél en el que la determinación del tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de los resultados, se hace por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

Técnica de Comprobación.

Esta técnica consiste en que se debe tener plena seguridad sobre la autenticidad de los documentos. Asimismo, es importante determinar si las operaciones y transacciones son previamente autorizadas y realizadas por el área auditada en función de sus objetivos.

Técnica de Cálculo.

Consiste en verificar la exactitud de los datos numéricos o cálculos de una partida específica, con el objeto de asegurarse de que las operaciones son efectuadas correctamente.

Es necesario puntualizar que esta técnica solamente prueba la exactitud aritmética, por lo que se requieren técnicas adicionales que determinen la validez de las cifras sujetas a examen.

b). Técnicas Verbales.

Técnica de Entrevista.

Es la técnica verbal mediante la cual se obtiene información comple--

mentaría que sirve más como apoyo que como evidencia directa del examen que se realiza, su aplicación se hace a través de entrevistas formales o informales con el personal que labora en el área auditada.

c). Técnicas Visuales.

Técnica de Inspección.

Esta técnica consiste en llevar a cabo el examen físico y visual de los bienes materiales tales como Obras, Activos, Documentos, etc., -- con el objeto de constatar su existencia y autenticidad.

La aplicación de esta técnica en el desarrollo de la auditoría es muy importante ya que mediante ésta, el auditor gubernamental puede asegurarse físicamente de hechos que no es posible detectar a través de -- sus papeles de trabajo o de la simple revisión de documentos que le -- presente la dependencia o entidad.

Técnica de Observación.

Consiste en el examen de ciertos hechos y circunstancias principalmente relacionados con la forma de realización de las operaciones sujetas a revisión. Por medio de esta técnica, el auditor puede darse -- cuenta de manera abierta o discreta de cómo desarrolla sus funciones el personal del área auditada.

La técnica de observación es considerada la más general dentro de la

auditoría, ya que su aplicación es de utilidad en casi todas las fases del examen, además mediante la utilización de esta técnica es posible determinar una serie de aspectos que para el personal de la dependencia o entidad que se encuentra en un círculo vicioso le parecen normales.

Técnica de Comparación.

Dicha técnica sirve para establecer la relación que existe entre dos o más conceptos, determinando su similitud o diferencia. Este tipo de técnica permite confrontar diferentes aspectos, con el fin de determinar el grado de semejanza o de variación que existe.

Técnica de Rastreo,

Consiste en seguir una operación o transacción desde su inicio hasta su culminación, analizando cada una de sus fases,

C) Guías de Auditoría Gubernamental.

Por su aplicación las Guías de Auditoría Interna Gubernamental se han clasificado en:

- a). Guías Generales.
- b). Guías Específicas.

Las Guías Generales establecen los objetivos principales de los diferentes tipos de auditoría y señalan los puntos importantes que deben tomarse en consideración al aplicarlos.

Las Guías Específicas establecen los objetivos concretos de algunas auditorías, referidas a las áreas de apoyo y de ciertos aspectos que han sido considerados como prioritarios.

En atención a lo anterior las Guías Generales se dividen de la siguiente manera:

- Guía General de Auditoría Financiera.
- Guía General de Auditoría Operacional.
- Guía General de Auditoría de Resultado de Programas.
- Guía General de Auditoría de Legalidad.

Las Guías Específicas se dividen en:

- Guía de Recursos Humanos.

- Guía de Recursos Materiales,
- Guía de Recursos Financieros,
- Guía de Sistemas de Información y Registro,
- Guía de Aplicación de Medidas Correctivas,

A continuación mencionaremos los objetivos y aspectos que deben considerarse en las Guías Generales de Auditoría y por lo que respecta a las Guías Específicas únicamente mencionaremos el objetivo general -- que se persigue en cada una de ellas,

a) Guías Generales,

Guía General de Auditoría Financiera,

Objetivos,:

- Revisar el adecuado y oportuno registro de las operaciones financieras.
- Cerciorarse de la razonabilidad de los estados financieros.
- Determinar si la información financiera producida es útil y oportuna para la adecuada toma de decisiones.

Los aspectos mínimos que deben considerarse en esta guía son los siguientes:

- Evaluar el control interno del sistema contable.
- Revisar la utilización en forma consistente de los principios de contabilidad gubernamentales.
- Revisar que el sistema de registro contable abarque todas las -- operaciones.
- Asegurarse que las operaciones se registraron correcta y oportu-
namente.
- Verificar que los registros están basado en documentos fuente --
originales.
- Revisar que los documentos fuente cumplan con los requisitos fis-
cales.
- Comprobar que los estados financieros estén basados en las ci---
fras de los registros contables.
- Cerciorarse que los estados financieros contengan los anexos ne-
cesarios.
- Revisar que la información financiera proporcione los elementos
necesarios para la toma de decisiones.

Como puede observarse los aspectos que se tocan a través de esta guía son aquellos relacionados con la contabilidad, registros e informa---
ción financiera de la dependencia o entidad.

Guía General de Auditoría Operacional.

Objetivos:

- Examinar la eficiencia con la que se asignaron y utilizaron los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y de información.
- Promover la eficiencia de la dependencia o entidad a través de recomendaciones.

Los aspectos mínimos que deben considerarse en esta guía son los siguientes:

- Revisar si la estructura organizacional de la dependencia o entidad, reúne los requisitos y elementos necesarios para cumplir -- con los objetivos y metas.
- Cerciorarse si la dependencia o entidad cuenta con los recursos financieros, humanos y materiales, suficientes y apropiados para cumplir con sus programas.
- Asegurarse que se tengan establecidas claramente las actividades a realizarse y que éstas estén contenidas en los manuales respectivos como procedimientos.
- Revisar si en la ejecución de los programas se utilizaron los reursos en la cantidad y calidad requerida al menor costo posible.
- Evaluar si el sistema integral de información interna es oportu-

no, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones.

Gufa General de Auditoría de Resultado de Programas.

Objetivos:

- Determinar si se cumple con las metas y objetivos establecidos - en los programas autorizados en el presupuesto.
- Determinar que exista congruencia en el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

Los aspectos que deben considerarse en este tipo de guías son los siguientes:

- Conocer las metas y los objetivos que se programaron en el presu puesto autorizado.
- Conocer los recursos que se asignaron en el presupuesto autoriza do, para lograr las metas y objetivos programados.
- Comparar los recursos ejercidos con los autorizados en el presu puesto respectivo.
- Revisar que la aplicación de los recursos se canalicen a los pro gramas para los que fueron autorizados.
- Revisar que las metas se lograron en el tiempo, en el lugar, con la cantidad y calidad requeridas.

- Revisar que las metas logradas tienen una interrelación lógica - con el avance del ejercicio presupuestal.

Guía General de Auditoría de Legalidad.

Objetivos:

- Analizar y evaluar el cumplimiento de las normas, disposiciones legales y políticas aplicables a la dependencia o entidad.

Los aspectos que se deben observar son los siguientes:

- Comprobar que la dependencia o entidad en la ejecución de sus actividades, ha observado las leyes, reglamentos, decretos, circulares, manuales y demás ordenamientos de carácter interno y externo que le son aplicables.
- Determinar que las atribuciones contenidas en las normas, disposiciones legales y políticas aplicables son adecuadas para la consecución de sus objetivos.

b) Guías Específicas.

Anteriormente cuando las funciones de auditoría estaban a cargo de la Secretaría de Programación y Presupuesto, se emitieron lineamientos que deberían contener las Guías Específicas de Auditoría Gubernamental, sin embargo a partir de 1983, año en que fueron transferidas las

funciones de auditoría a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, se ha estado trabajando al respecto, con la finalidad de adecuar dichas guías a las necesidades que presenta la Administración Pública Federal actualmente.

Durante 1984 la Secretaría de la Contraloría General de la Federación emitió unas Bases Generales del Programa Anual de Auditoría, a las -- cuales deberían apegarse todas las Contralorías Internas de las Depen -- dencias o Entidades. Dichas bases tienen como principal objetivo, conocer el contenido de las auditorías que se desarrollan en las dependencias y entidades, así como su alcance, áreas, aspectos a revisar y el período en que se efectuarán. Para ello, la SECOGEF incluyó dentro de las Bases Generales del Programa Anual de Auditoría los lineamientos que deberán observarse en cada una de las guías a desarrollar, a continuación mencionaremos únicamente en forma global las áreas con -- tenidas en el programa anual, así como el objetivo general de cada -- una de las guías:

Guía de Recursos Humanos.

Su objetivo es verificar que la administración propicie el uso óptimo de los recursos humanos, para el eficiente y eficaz logro de metas y objetivos de la dependencia o entidad.

Guía de Recursos Materiales.

Su objetivo es asegurarse que la administración de la dependencia o entidad, cuente con los recursos y organización suficientes para efectuar en las óptimas condiciones de volumen, calidad, oportunidad y -- economía el aprovisionamiento de bienes y servicios a las áreas operativas, a fin de que éstas puedan alcanzar sus metas y objetivos.

Guía de Recursos Financieros.

Su objetivo es verificar que los programas y presupuestos, se formulen y ejecuten de acuerdo a los lineamientos y criterios de política económica establecidos para el ejercicio correspondiente, y que los controles establecidos garanticen el óptimo aprovechamiento de los re cursos, asegurándose que el control de los ingresos y fondos presu--- puestales, se realice atendiendo a las políticas y normas vigentes.

Guía de Sistemas de Información y Registro.

Su objetivo es comprobar que las políticas, procedimientos y mecanismos, permitan integrar un Sistema de Información y Registro acorde a las necesidades de la dependencia o entidad, el cual proporcione información oportuna, confiable y suficiente, que sirva como medio de - control.

Guía de Aplicación de Medidas Correctivas.

Su objetivo es asegurarse que las recomendaciones o sugerencias para

corregir o mejorar las situaciones detectadas por el órgano de control interno, auditores externos y autoridades competentes, se lleven a la práctica a fin de promover la eficiencia y evitar reincidencia de las desviaciones.

CAPITULO IV

PRINCIPIOS GENERALES DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

A) Definición.

La contabilidad es una disciplina cuyo propósito general es servir como fuente de información y control indispensables para la administración y el desarrollo social, en particular la contabilidad gubernamental, que - como productora de estadística, forma parte de un grupo de métodos cuantitativos para la Administración Pública y la Economía del País, en tanto que sus principios no se apartan en lo esencial de otros sistemas de medición, ya que toda la información contable es dada en términos monetarios.

Los principios básicos de contabilidad aplicables al Sector Público, representan un marco de referencia para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables, así como organizar y mantener una efectiva sistematización que permita la obtención de información veraz en forma clara concisa.

La aplicación y observancia de los principios de contabilidad gubernamental en el registro de las operaciones y en la preparación de los estados financieros, hace posible obtener información que por sus características da oportunidad y confiabilidad, resultando una verdadera base para la toma de decisiones.

Antes de definir los Principios de Contabilidad Gubernamental, veremos - la definición que hace el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de - Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, dice:

"Son los conceptos básicos que establecen la delimitación e - identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información finan-- ciera cuantitativa por medio de los estados financieros".

La Dirección General de Contabilidad dependiente de la Secretaría de Pro gramación y Presupuesto, define los Principios de Contabilidad Gubernamental como:

"Los fundamentos esenciales para sustentar el registro correc- to de las operaciones, la elaboración y presentación oportuna- de estados financieros, basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo de legislaciones especializadas y aplica- ción general de la contaduría gubernamental".

Como puede observarse ambas definiciones tocan en sí los mismos aspectos principalmente el financiero sin embargo no todos los principios de con- tabilidad emitidos por el I.M.C.P. son aplicables al Sector Público, es- to es debido a que las dependencias y entidades presentan algunas carac- terísticas particulares.

B) Principios Generales de Contabilidad Aplicables al Sector Público.

- Ente.
- Existencia permanente.
- Cuantificación en términos monetarios.
- Período contable.
- Costo histórico.
- Importancia relativa.
- Consistencia.
- Base de registro.
- Revelación suficiente.
- Cumplimiento de disposiciones legales.
- Control presupuestario.
- Integración de la información.

Los Principios de Contabilidad Gubernamental mencionados anteriormente - fueron emitidos por la Secretaría de Programación y Presupuesto, éstos - surgieron de la comparación con los principios aplicables en otros paí-- ses, y con los del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Primera-- mente se definieron los principios aplicables a la contabilidad gubernamental; para ello se solicitó la opinión de diversas agrupaciones profes-- sionales y de algunas dependencias del Sector Público, los comentarios - y planteamientos obtenidos por este conducto, se analizaron para ser con siderados en el estudio correspondiente.

Una vez definidos los principios se requirió una opinión al I.M.C.P., - por ser el organismo representativo de la contaduría pública a nivel nacional, la conclusión de dicho Instituto fue la siguiente:

Los Principios de Contabilidad Gubernamental:

- No se contraponen en sus aspectos técnico y formal a los emitidos por este Instituto.
- Vienen a constituir el Esquema Básico de la Contabilidad Gubernamental, del cual se derivarán las reglas de aplicación particular que re solvan problemas específicos de contenido y presentación.
- Son aplicables a los ámbitos Central y Paraestatal de la Administración Pública Federal.
- Los Principios de Contabilidad establecidos por este Instituto, son aplicables al Sector Paraestatal íntegramente, tal y como han sido observados hasta la fecha.

Con base en la anterior opinión en 1982 la Secretaría de Programación y Presupuesto emitió los siguientes Principios de Contabilidad aplicables a la Contabilidad Gubernamental.

Ente.

"Se considera ente a toda la dependencia gubernamental con existencia propia e independiente que ha sido creada por Ley o Decreto".

La entidad pública es un organismo establecido por una legislación específica, la cual determina los objetivos de la misma, su ámbito de acción y sus limitaciones. La información contable pertenece a entes claramente definidos que constituyen combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros con el fin de lograr los objetivos que se establecen en el ordenamiento jurídico que los creó.

Existencia Permanente.

"Se considera que el ente tiene vida permanente, salvo modificación posterior de la Ley o Decreto que lo creó, en la que se especifique lo contrario".

El sistema contable del ente se establecerá considerando que el período de vida del mismo es indefinido, dicho sistema debe diseñarse de modo que exista una relación cronológica de las actividades financieras que va a desempeñar.

Cuantificación en Términos Monetarios.

"Los derechos, obligaciones y en general las operaciones que realice el ente, serán registrados en moneda nacional".

Las entidades deben presentar los eventos y operaciones que llevan a cabo en moneda nacional, dado que uno de los objetivos de la contabilidad es mostrar la situación financiera en términos monetarios.

Período Contable.

"La vida del ente se dividirá en períodos uniformes para efecto - del registro de las operaciones y de información acerca de las - mismas".

La necesidad de conocer los resultados de las operaciones y la situación financiera del ente, hace indispensable dividir la vida continua del mismo en períodos uniformes.

Costo Histórico.

"Los bienes se deben de registrar en su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que sean producto de una donación, expropiación o adjudicación".

Las operaciones y transacciones que la contabilidad cuantifica al considerarlas realizadas, se registran según las cantidades de dinero que se afecten o a la estimación razonable que de ellas se haga.

Importancia Relativa.

"Los estudios financieros, presupuestales y patrimoniales, deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para efectuar evaluaciones o tomar decisiones".

De acuerdo con este principio, es necesario tener en cuenta la relación que guardan entre sí las diversas situaciones que se presentan, para que conforme a su monto y naturaleza darles la aplicación debida. En tales circunstancias, lo fundamental para determinar los límites de las partidas de poca importancia será el equilibrio entre la utilidad de la información, el grado de detalle de la misma, la naturaleza de la partida y su monto.

Consistencia.

"Las políticas, métodos de cuantificación y procedimientos contables, deben ser apropiados para reflejar la situación del ente, - debiendo aplicarse con criterio uniforme a lo largo de un período y de un período a otro".

La observancia de este principio no hace imposible el cambio en la aplicación de los principios, métodos de cuantificación y procedimientos -- contables, sino que exige que cuando se efectúe un cambio que afecte la comparabilidad de la información, se revele claramente en los estados fi nancieros, su motivo, justificación y efecto.

Base de Registro.

"Los gastos deben ser reconocidos y registrados como tales en el - momento en que se devenguen y los ingresos cuando se realicen".

Por medio de la aplicación de este principio al cierre de cada período, se habrán incluido todos los gastos que sean aplicables al mismo y los ingresos que se hayan recibido efectivamente. Los gastos se consideran devengados en el momento en que se formaliza la operación independientemente de la forma o documentación que ampare ese acuerdo.

Revelación Suficiente.

"Los estados financieros, presupuestales y patrimoniales, deben incluir la información suficiente para mostrar amplia y claramente la situación financiera, presupuestal y patrimonial del ente".

Es necesario que los estados arriba mencionados, se hagan acompañar de notas explicativas de información, que sea conveniente revelar con el fin de que los usuarios estén debidamente informados.

Cumplimiento de Disposiciones Legales.

"El ente debe observar las disposiciones legales que le sean aplicables en toda transacción, en su registro y en general, en cualquier aspecto relacionado con el sistema contable".

Sí se presenta conflicto entre las disposiciones legales y los principios de contabilidad gubernamental, se dará preferencia a las primeras. Sin embargo, hasta donde sea posible el sistema deberá permitir la presentación de la posición financiera en forma razonable; así como los --

resultados de operación, de conformidad con los Principios de Contabilidad Gubernamental.

Control Presupuestario.

"Corresponde al sistema contable el registro presupuestario de los ingresos y egresos comprendidos en el presupuesto del ente, así como su vinculación con el avance físico financiero de los proyectos programados".

Es necesario que exista un sistema de registro contable que combinado con la medición del avance físico, proporcione información oportuna y confiable acerca de la ejecución presupuestaria, con la finalidad de evaluar los resultados obtenidos respecto de los objetivos previstos al iniciar el período presupuestario.

Integración de la Información.

"Cuando se integren informes financieros independientes en un solo, deben eliminarse las transacciones efectuadas entre las distintas unidades o entes, y los estados financieros no deben reflejar superávit o déficit originados entre ellos".

Este principio se refiere a que en la integración de la información se deben reunir cifras de las unidades o entes, tal como aparecerían si constituyeran una sola unidad económica.

C) Diferencias entre los Principios de Contabilidad Gubernamental y -
 los Principios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Como lo mencionamos anteriormente la emisión de los principios de contabilidad gubernamental, obedeció principalmente a las características particulares que presentan las dependencias y entidades del Sector Público, el objeto de los principios era reducir la discrepancia de criterios y - aumentar las posibilidades de generar información más consistente.

A continuación mostramos un cuadro comparativo entre los principios de - contabilidad gubernamental y los principios emitidos por el I.M.C.P.

PRINCIPIOS EMITIDOS POR EL I.M.C.P.	PRINCIPIOS APLICABLES AL SECTOR PUBLICO
Entidad	Ente
Negocio en Marcha	Existencia Permanente
Realización	Cuantificación en Términos Monetarios
Período Contable	Período Contable
Valor Histórico Original	Costo Histórico
Importancia Relativa	Importancia Relativa
Consistencia	Consistencia
Revelación Suficiente	Revelación Suficiente
Dualidad Económica	-----
-----	Base de Registro

-----	Cumplimiento de Disposicio- nes Legales
-----	Control Presupuestario
-----	Integración de la Informa-- ción

En el cuadro comparativo mostrado anteriormente podemos observar que algunos principios de contabilidad gubernamental, muestran cierta similitud con los principios emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores-Públicos, sin embargo existen conceptos que sólo son aplicables al Sector Público, los cuales analizaremos a continuación, determinando las diferencias o igualdades que presentan ambos principios; para ello primero enunciaremos la definición de los principios del I.M.C.P., y posteriormente haremos los comentarios al respecto:

Entidad.

"Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos materiales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada".

La diferencia que encontramos entre el principio de Entidad y el principio de Ente, es que en el Sector Privado la combinación de recursos es para beneficio de la entidad, mientras que en el Sector Público dicha

combinación en las dependencias y entidades está enfocada al logro de los objetivos nacionales y a los planes oficiales.

Principio "Ente" véase Pág. 77

Negocio en Marcha.

"La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario, por lo que las cifras de sus estados financieros representarían valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos".

Principio "Existencia Permanente" véase Pág. 78

Este principio en esencia plantea lo mismo que el de Existencia Permanente, la única variante que se encuentra es que en el Sector Privado una sociedad no se considera en existencia permanente cuando está en liquidación, y en el Gobierno cuando por Ley o Decreto desaparece una dependencia o entidad.

Realización.

"La contabilidad cuantifica en términos monetarios, las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan".

Este principio es comparable con el de "Cuantificación en Términos Monetarios", del Sector Público. No existe diferencia entre ambos, ya que plantean el mismo objetivo.

Principio "Cuantificación en Términos Monetarios" véase Pág. 78

Período Contable.

"La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados susceptibles de cuantificarse, se identifican con el período en que ocurren, por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen".

El planteamiento que se hace en el primer párrafo de este principio, es el mismo considerado en el principio de Período Contable del Sector Público, sólo que el segundo párrafo referente a los gastos e ingresos, son considerados en un principio de contabilidad gubernamental específico denominado Base de Registro.

Principio "Período Contable" y "Base de Registro" véase Pág. 79 y 80 respectivamente.

Valor Histórico Original.

"Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente, o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran - eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática, que preserven la im--parcialidad y objetividad de la información contable".

Este principio contempla en esencia lo mismo que se plantea en el principio de Costo Histórico aplicable al Sector Público, por lo que no existe variación entre éstos.

Principio "Costo Histórico" véase Pág. 79

Importancia Relativa.

"La información que aparece en los estados financieros debe mos|trar los aspectos importantes de la entidad, susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios".
| |

Consistencia.

"Los usos de la información contable requiere que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo".

Revelación Suficiente.

"La información contable presentada en los estados financieros,- debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera- de la entidad".

Los 3 principios mencionados anteriormente coinciden con los planteamientos de los principios gubernamentales, que inclusive llevan el mismo nombre.

Véase Págs. 79, 80 y 81

Dualidad Económica.

"Esta dualidad se constituye de:

- Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y
- Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto".

Este principio no tiene similitud con ninguno de los gubernamentales, debido a que los recursos con los que cuenta una dependencia del Sector Público, pertenecen al Gobierno quien se encarga a su vez de suministrarle los recursos constantemente para el logro de sus metas.

Principios de Contabilidad Aplicables Únicamente al Sector Público, y no Emitidos por el I.M.C.P.

Base de Registro

Véase comentario hecho al principio de Período Contable, Pág. 86

Cumplimiento de Disposiciones Legales.

Dada la gran gama de disposiciones legales aplicables a las dependencias de la Administración Pública Federal, fue necesario emitir este principio, con el objeto de que en las revisiones se contemple el aspecto legal.

Control Presupuestario.

Debido a que anualmente a cada dependencia y entidad se le asigna a través del Presupuesto de Egresos de la Federación, una cantidad, deben observar este principio de contabilidad para efecto de conocer el avance físico financiero de los proyectos encomendados.

Integración de la Información.

Considerando el vasto número de dependencias y entidades que integran el Sector Público, fue necesario la creación de este principio para que todas las partes integrantes de dicho sector presenten la información financiera en forma clara y concreta.

CAPITULO V

PAPELES DE TRABAJO E INFORMES DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

A) Aspectos Generales de los Papeles de Trabajo.

Los papeles de trabajo son la evidencia de los hechos y circunstancias - detectadas por el auditor en el desarrollo de la auditoría y vienen a - conformar el soporte de la opinión o recomendaciones que va a hacer, es por ello que éstos se definen como:

"El conjunto de cédulas y documentos que contienen datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas".

Estos papeles de trabajo son el resumen de la labor realizada, pueden ser fuente de aclaraciones o extensiones de información y constituyen la única prueba que el mismo auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo,

Por la importancia que los papeles de trabajo tienen como base para la opinión del auditor y por la importancia que pueden llegar a tener posteriormente para su propia responsabilidad profesional, es absolutamente indispensable dejar sentado que la propiedad absoluta de los correspondientes papeles de trabajo es del propio auditor que ha realizado el --

examen, sujeta solamente en el uso de dichos papeles de trabajo y de la información en ellos contenida, a las exigencias ineludibles del deber genérico de secreto profesional que todo auditor tiene.

Existen dos clases de papeles de trabajo:

- | | |
|--|---|
| | Cédula Sumaria. |
| 1) Los que se elaboran con motivo | Cédula Analftica. |
| del perfodo sujeto a revisión y | Cédula de Discusión de Recomendaciones. |
| que a su vez se subdividen en: | Cédula de Seguimiento de Recomendaciones. |
| | |
| 2) Aquéllos cuya elaboración viene a constituir el archivo permanente -- | |
| que sirve de consulta, mediante su actualización, para futuras revisiones, | |

A continuación mencionaremos el contenido de cada una de las cédulas descritas en el punto 1 anterior:

Cédulas Sumarias,

Estas cédulas presentan información condensada de las cédulas analfticas que las soportan o de los libros y registros de donde se tomaron los datos. Al pie de ellas se consigna normalmente un resumen del trabajo --- efectuado de la sección sujeta a revisión.

Cédulas Analíticas.

Estas describen las normas y procedimientos seguidos para la comprobación de las cuentas o de las partidas a que se refieren, la naturaleza y características de las pruebas, las bases de su selección, los criterios seguidos cuando no se apliquen los procedimientos habituales de comprobación, así como las pruebas supletorias a que tenga que aludirse cuando no se dispone de las pruebas normales de las operaciones a que se refieren.

Cédula de Discusión de Recomendaciones,

Es en la que se describe con toda objetividad las recomendaciones que como resultado de la auditoría sirven a la dependencia o entidad.

En esta cédula además de mostrar claramente las conclusiones y recomendaciones a que ha llegado el auditor, debe señalar, en su caso, los puntos de vista que tienen los funcionarios y que difieren con los sustentados por el auditor, a efecto de que el supervisor o el titular del Organó de Auditoría Interna opine sobre la razonabilidad de ambos puntos de vista.

Si se considera que los puntos sustentados por el auditor son los correctos, se debe tener una entrevista con los funcionarios de la dependencia o entidad, con la finalidad de convencerlos o en su defecto de convencerse de la procedencia o improcedencia de las recomendaciones.

De toda esta secuencia debe quedar evidencia muy clara en los papeles de trabajo, a efecto de que las recomendaciones que se incluyen en la cédula de seguimiento han cubierto todos los pasos de investigación y concertación y de común acuerdo con los funcionarios, se reconozca su utilidad para que en última instancia ayuden al cumplimiento de los objetivos de la dependencia o entidad, logrando mejoras en sus sistemas, en su operación o en su administración.

Cédula de Seguimiento de las Recomendaciones,

Formando parte de los papeles de trabajo, se debe incluir la cédula de seguimiento de recomendaciones que, como anteriormente se mencionó, previamente deben haber sido discutidas con los funcionarios de la dependencia o entidad, los cuales al estar de acuerdo se hacen responsables de su implantación. En esta cédula debe incluirse una breve descripción de las recomendaciones que se deben implementar, la denominación del área correspondiente, el nombre y puesto del responsable de su implantación, así como la fecha en que debe quedar implantada.

Esta cédula sirve para que los Organos de Auditoría Interna lleven un control del seguimiento; con el objeto de que en las fechas señaladas en estas cédulas, se visite el área auditada, para cerciorarse de su cumplimiento.

Para facilitar el ordenamiento y archivo de los papeles de trabajo y su rápida localización, se debe anotar una clave a todos y cada uno de ---

ellos en el ángulo superior derecho con lápiz de color. Esta clave recibe el nombre de índice, y mediante él, se sabe de qué papel se trata y el lugar que le corresponde en el expediente, los índices deben tener un ordenamiento lógico y ser flexibles, los sistemas de codificación usuales son numéricos, alfabéticos y alfanuméricos.

A continuación en los anexos 1, 2, 3 y 4 se muestran unos ejemplos de papeles de trabajo, cédula sumaria, cédula analítica, cédula de discusión de recomendaciones y cédula de seguimiento de recomendaciones respectivamente.

DEPENDENCIA O ENTIDAD

CEDULA SUMARIA

N° DE CUENTA	NOMBRE	SALDO AL 31/XII/83	31 / XII / 84					SALDO FINALES
			SALDO S/LIBROS		AJUSTES Y RECLASIFICACIONES			
			M	I	L	E	S	
1402	Cuentas por Cobrar	\$ 1,620	2,880					\$ 2,880
1403	Documentos por Cobrar	315	459					459
1504	Anticipos a Contratistas	7,530	11,159					11,159
1505	Ministraciones para Gastos	- 0 -	83					83
1507	Deudores Diversos	4,300	6,130					6,130
		<u>\$13,765</u>	<u>20,711</u>					<u>\$20,711</u>

DEPENDENCIA O ENTIDAD
 RESULTADOS DE LA CIRCULARIZACION
 DE CUENTAS POR COBRAR AL _____

	CANTIDAD		IMPORTE	
	No.	%	No.	%
<u>Circularizados</u>				
Positivas	(1)			
Negativas	(2)			
No Circularizados (Aprox.)				
Total de Cuentas por Cobrar		100		100

Circulares Positivas

Contestadas:

Conformes -				
Inconformes - Aclaradas				
Total				
Devueltas por el correo no reexpedidas				
No contestadas por las que empleamos				
Procedimientos Alternos				
Total	(1)	100		100

Circulares Negativas

No contestadas				
Contestadas con inconformidades				
Aclaradas satisfactoriamente				
Devueltas por el correo no reexp.				
Total	(2)			

Primera solicitud enviada el _____ por _____
 Segunda solicitud enviada el _____ por _____
 Se cerró la circularización al _____ por _____

CEDULA DE DISCUSION DE LAS RECOMENDACIONES

ANEXO 3

NOMBRE DEL FIDEICOMISO ----- CLAVE ----- FECHA -----

OBSERVACION	CAUSA	EFECTO	FUNDAMENTO LEGAL	SUGERENCIA

AUDITOR

COORDINADOR

GERENTE

CEDULA DE SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES

ANEXO 4

NOMBRE DEL FIDEICOMISO ----- CLAVE ----- FECHA -----

SUPERVISION DE	AVANCES A LA FECHA	ACTIVIDADES A REALIZAR POR EL FIDEICOMISO	TIEMPO APROX. DE REALIZACION	FECHA		RESPONSABLE
				INICIO	TERM.	

FUNCIONARIO DEL FIDEICOMISO

DIRECCION DE AUDITORIA

NOMBRE Y FIRMA

NOMBRE Y FIRMA

B) Concepto y Objetivo de los informes de Auditoría Gubernamental.

La última fase del trabajo del auditor gubernamental, la constituye el informe, el cual podemos definir como:

"El documento final que sirve para dar a conocer a los funcionarios de las dependencias o entidades las observaciones y recomendaciones determinadas en la revisión",

Para que el informe de auditoría cumpla su objetivo es necesario lograr la implementación de las recomendaciones, para que posteriormente se pueda informar si efectivamente se aplicaron las medidas correctivas,

Las características que presenta el informe son las siguientes. Debe ser:

- Oportuno y útil,
- Objetivo,
- Claro y simple,
- Conciso,
- Constructivo,

Los informes que comúnmente conocemos se preparan con el objeto de dar una opinión profesional acerca de la veracidad de los datos, que revela la información emitida por la organización examinada. Los que se preparan en las dependencias o entidades del Sector Público, tienen el propó-

sito de mostrar el resultado de la gestión de los funcionarios en términos de eficacia y eficiencia del manejo de los fondos públicos confiados a su cuidado, en relación con los objetivos nacionales y dentro de los límites señalados en el presupuesto. Es por ello que el auditor se concreta a expresar juicios acerca de hechos y situaciones concretas, considerando que cuando se le presenten en la revisión cuestionamientos graves, debe incluir en el informe los comentarios pertinentes.

C) Tipos de Informe de Auditoría Gubernamental.

En el año de 1982 la Secretaría de Programación y Presupuesto emitió la siguiente clasificación de informes de auditoría aplicables al Sector - Público.

Clasificación:

1. Atendiendo al tipo de auditor que lo elabora,
 - Informe de Auditoría Interna,
 - Informe de Auditoría Externa,

2. Atendiendo al tipo de auditoría.
 - Informe de Auditoría Financiera,
 - Informe de Auditoría Operacional,
 - Informe de Auditoría de Resultado de Programas,
 - Informe de Auditoría de Legalidad,
 - Informe de Auditoría Integral,

3. Atendiendo a la época en que se realiza,
 - Informe Previo de la Revisión Intermedia,
 - Informe Final.

4. Atendiendo a la forma en que se elabora,
 - Informe Verbal,
 - Informe Escrito.

5. Atendiendo a su naturaleza.

- Informe Corto.
- Informe Largo.
- Carta de Sugerencias.
- Dictamen Fiscal.
- Otros,

La anterior clasificación es meramente enunciativa, ya que en la práctica el informe que rinde el auditor gubernamental se concreta a notificar a los funcionarios la situación del organismo a su cargo, tal y como se menciona en el inciso B) anterior, desde luego el enfoque que se le da es un enfoque de Auditoría Integral tratando de cubrir todos los aspectos.

En los anexos siguientes se muestra un ejemplo del informe que rinde el auditor interno gubernamental, una vez concluida su revisión.

contraloría general
auditoría interna

índice: ANEXO 1

informe de auditoría

coordinación

con las recomendaciones para mejorar el control interno
y las decisiones de los funcionarios responsables de la operación

fecha

operación		revisión e números	área que administra	funcionarios
observación	sugerencia		decisión del funcionario	
auditores	coordinador	gerencia de auditoría		fecha firma

contraloría general
auditoría interna

anexo núm. del informe de auditoría coordinación

operación	observación

CONCLUSIONES.

Debido a la participación del Gobierno en la vida económica del país, su estructura administrativa, tanto en el Sector Central como Paraestatal, se fue haciendo más compleja, como consecuencia el volumen de operaciones creció considerablemente, por lo que era imposible mantener un control sobre las mismas.

Es por eso que se crearon nuevos mecanismos de control, uno de los - cuales fue la Auditoría Gubernamental, mecanismo que utiliza el Go- bierno para la vigilancia de las Dependencias y Entidades que lo in- tegrar.

Actualmente para ejercer dicha función, el Gobierno cuenta con la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, que como depen- dencia de apoyo y vigilancia constructiva no se involucra directamen- te en la operación, sino que participa en los procesos administrati- vos de todo el Gobierno Federal, a través de la opinión previa sobre las normas y lineamientos que expiden las otras dependencias globalizadoras y coordinadoras de sector. Comprueba su observancia, aporta elementos de juicio para el control y seguimiento de los objetivos y prioridades nacionales, vigila la congruencia del ejercicio del Gas- to Público respecto a los presupuestos de egresos y en su caso, pro- porciona elementos suficientes para la aplicación de medidas correc- tivas.

Asimismo, la SECOGEF tiende a armonizar y modernizar el Sistema de Control de la Administración Pública Federal. Se pretende integrar en una sólo Dependencia, las facultades para normar y vigilar el funcionamiento y operación de las diversas unidades de control con que cuenta la Administración Centralizada y Paraestatal, y sancionar o, en su caso, denunciar las irregularidades ante el Ministerio Público. Para ello, la SECOGEF se apoya en las Contralorías Internas de las Dependencias y Entidades así como en las Auditorías Externas practicadas por contadores públicos independientes.

La Auditoría Gubernamental a diferencia de la que se practica en el Sector Privado, no pretende emitir una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de los Estados Financieros, su finalidad es emitir un informe que sirva como medida preventiva sobre algunas desviaciones en la operación de las dependencias o entidades.

Es importante señalar que las normas y técnicas de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Secretaría de Programación y Presupuesto, permitieron unificar criterios y controlar con mayor facilidad los resultados obtenidos en las auditorías practicadas por los Organos de Auditoría Interna.

ABREVIATURAS

=====

SECOGEF.- SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION.

I.M.C.P.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

S.P.P.- SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO.

BIBLIOGRAFIA
=====

1. CARBALLO MILLAN ROGELIO *
"LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL EN MEXICO"
SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO.
MEXICO, 1980.

2. GARDUÑO PEREZ JAVIER *
"LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL EN LA REFORMA
ADMINISTRATIVA EN MEXICO".
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
MEXICO, 1980.

3. BELLOT CASTRO JOSE *
"LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL, LO QUE ESPERAN DE ELLA LAS ENTIDADES PARAESTATALES - SUJETAS A REVISION".
PRODUCTOS PESQUEROS MEXICANOS, S.A. DE C.V.
MEXICO, 1980.

4. "LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL EN EL CONTROL - Y EVALUACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA - FEDERAL".
SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO.
MEXICO, 1982.

5. "BASES GENERALES DEL PROGRAMA ANUAL DE AUDITORIA"
SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION.
MEXICO, 1984.
6. "MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL"
SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO.
MEXICO, 1981.
7. "PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL"
SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO.
MEXICO, 1982.
8. ISOARD Y JIMENEZ DE SANDI CARLOS
"AUDITORIA DE LAS OPERACIONES DE GOBIERNO".
EDITORIAL FONDO DE CULTURA ECONOMICA
MEXICO, 1981.
9. ADAM ADAM ALFREDO
"LA AUDITORIA INTERNA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL"
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
MEXICO, 1980.

10. CARRILLO CASTRO ALEJANDRO
"LAS EMPRESAS PUBLICAS EN MEXICO"
EDITORIAL MANUEL PORRUA, S.A.
MEXICO, 1983.

11. ISOARD Y JIMENEZ DE SANDI CARLOS
"COLOQUIO INTERNACIONAL DE TRABAJO SOBRE -
AUDITORIA GUBERNAMENTAL."
MEXICO, 1981.

12. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS,
MEXICO, 1984.

13. "ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE LA CONTABI-
LIDAD FINANCIERA"
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS,
MEXICO, 1974.

* ESTAS PUBLICACIONES CORRESPONDEN A EXPOSICIONES EFECTUADAS EN EL II SEMINARIO DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES GUBERNAMENTALES, CELEBRADO EN LA CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA EN EL AÑO DE 1980.