



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N
CONSTANTINA DE AQUINO LARA
MARTHA LAURA RIVERA CALLEJAS**

Director de Seminario: Jorge Cerón Suárez

México, D. F.

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

INTRODUCCION

Pag.

4

C A P I T U L O I

10

LINEAMIENTOS GENERALES PARA LOS ORGANOS DE CONTRALORIA INTERNA.

- ANTECEDENTES
- DE LAS DEPENDENCIAS DE LA ADMINISTRACION PUBLICA
- DE LAS ENTIDADES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL
- MARCO DE RELACION ENTRE LOS ORGANOS DE CONTRALORIA - INTERNA. DE LAS ENTIDADES Y DEPENDENCIAS.

C A P I T U L O II

35

LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

- CONCEPTO Y ALCANCE
- REQUISITOS
- OBJETIVOS
- CLASIFICACION
- CAMPO DE APLICACION

C A P I T U L O III

44

NORMAS BASICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL .

- CONCEPTO
- CLASIFICACION
- COMPARACION CON LAS NORMAS EMITIDAS POR EL I. M. C. P.

C A P I T U L O I V

60

PROGRAMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

- CONCEPTO
- OBJETIVOS
- PROGRAMA ANUAL DE ACTIVIDADES
- DESARROLLO DE LAS ACTIVIDADES
- GUIAS DE AUDITORIA

C A P I T U L O V

72

TECNICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

- CONCEPTO
- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
- CORRELACION DE LAS TECNICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL
Y LAS EMITIDAS POR EL I. M. C. P.

C A P I T U L O V I

93

PAPELES DE TRABAJO.

- CONCEPTO
- OBJETIVOS
- CEDULAS DE TRABAJO
- INDICES
- CRUCES
- MARCAS DE AUDITORIA

- CLASIFICACION DE LOS PAPELES
- INTEGRACION DE LOS PAPELES DE AUDITORIA
- SUPERVISION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

C A P I T U L O V I I

105

INFORMES DE AUDITORIA

- CONCEPTO
- ESTRUCTURA
- TIPOS DE INFORME
- DISCUSION DEL INFORME
- INFORME DE SEGUIMIENTO
- DISTRIBUCION DEL INFORME

C O N C L U S I O N E S

116

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

118

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

Con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se establecieron las bases de organización y funcionamiento de las Dependencias y Entidades del Sector Público, a fin de darle una mayor congruencia y efectividad al quehacer Gubernamental. Para ello fué necesario conformar tres niveles administrativos de acción, el global, el sectorial y el institucional. En el nivel global se ubican las funciones normativas, a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en lo relativo al financiamiento, y de la Secretaría de Programación y Presupuesto en lo concerniente al gasto público; sin embargo, dadas las atribuciones que les confieren algunas leyes a otras Secretarías de Estado, le corresponde a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, el normar en materia de adquisiciones, inventarios y almacenes.

En el segundo nivel definido como sectorial, las entidades de la administración se han agrupado por sectores, en los cuales las Secretarías de Estado actúan como coordinadoras, correspondiéndoles las funciones de planear, coordinar y evaluar las operaciones de las entidades agrupadas bajo su coordinación. Las coordinadoras de sector, son la instancia intermedia entre las dependencias globalizadoras y las entidades propiamente dichas.

El tercer nivel o sea el institucional, está representado en forma particular por las Dependencias y Entidades, en función a los objetivos y metas que, en forma específica tienen asignados.

En materia de programación y presupuestación, se cuenta con el presupuesto por programas, a través del cual se ha logrado definir metas y objetivos, estimar los recursos que son necesarios para su logro e identificar a las unidades administrativas responsables de su ejecución. Asimismo, con la correspon-

sabilidad en el gasto público se ha facilitado y agilizado - la operación de las dependencias y entidades promoviéndose - una mayor eficiencia en la asignación y utilización de los - recursos, lo que ha fortalecido la vinculación y funciona -- miento del esquema sectorial.

Sin embargo, las etapas de planeación, programación y presu - puestación, no conforman un todo dentro del sistema, ya que, -- se requiere del control para asegurar que las metas efectiva - mente se cumplan y de la evaluación para poder comparar lo -- estimado con lo efectivamente realizado.

Es en esta fase del control y evaluación donde se ubica la -- participación de la Auditoría Gubernamental, ya que es uno - de los instrumentos idóneos para que los funcionarios encar - gados de la dirección y operación de los programas, conozcan - si estos alcanzaron los resultados esperados, detectando, en - su caso, posibles desviaciones o deficiencias que requieran -- con toda oportunidad la adopción de medidas correctivas.

Este esquema de organización sectorial ha permitido a la Se - cretaría de Programación y Presupuesto implementar la norma - tividad en materia de Auditoría, a los coordinadores de sec - tor vigilar que se cumpla tanto en la dependencia como en -- las entidades que se encuentran bajo su coordinación y a ni - vel institucional, dar cumplimiento a esta normatividad y - proveer dentro de su propia institución, las mejoras o correc - tivos necesarios en sus sistemas operativos y de control in - terno.

Las revisiones que hasta hace poco tiempo se practicaban en - las dependencias y entidades se circunscribían en el sector -- central, a las revisiones de glosa de la documentación justi - ficativa y comprobatoria del gasto para fincar, en su caso, -- pliegos preventivos de responsabilidad. A su vez, en el sec --

tor paraestatal, ésta actividad estaba encaminada básicamente a la dictaminación de los estados financieros y es lógico que por las características especiales del sector público,-- esta situación limitaba o impedía tener una visión completa de la gestión pública imposibilitando, consecuentemente, un control o evaluación integral.

A efecto de establecer una normatividad acorde a las necesidades actuales, se analizó lo que en materia de Auditoría Gubernamental habían implementado otros países, ya que no sólo era interesante conocer los aspectos de tipo financiero, sino también, los aspectos de tipo operacional, de resultado de programas y de legalidad, incorporando a ellos los criterios de eficacia, eficiencia y congruencia.

Bajo estas circunstancias y con objeto de conocer la problemática que enfrentaban las dependencias y entidades del sector público se efectuó un diagnóstico que arrojó como conclusiones significativas la carencia de un marco normativo de aplicación práctica, la existencia de unidades de auditoría interna y en los casos de existir éstas, su nivel jerárquico era inadecuada, la ausencia de personal suficiente y competente, la incorrecta programación de actividades y la falta de control sobre las observaciones determinadas en la auditoría, así como la carencia de un seguimiento en la aplicación de las medidas correctivas.

Ante esta situación era necesario adoptar algunas medidas, --- Así el marco normativo que se elaboró comprendió dos vertientes: la primera se refería al " modus operandi " de ésta disciplina, la cual se encuentra concretizada en el Manual de Auditoría Gubernamental que es un documento que vino a llenar el hueco que existía en esta materia . Es a través de este manual que se dieron las bases necesarias para institu - --

cionalizar y fortalecer el funcionamiento de la Auditoría Gubernamental. Entre los aspectos relevantes se encuentran: -- la definición de la auditoría, su concepto y alcance, su fundamento legal, las normas básicas, los lineamientos de operación aplicables y los órganos de auditoría interna, las --- guías y técnicas de revisión, permitiendo todo ello unificar -- criterios y procedimientos en la realización de estas actividades.

La segunda vertiente de este marco normativo, comprende las modificaciones y adiciones a las disposiciones legales, y --- constituyen las bases para que el estado ejerza la función -- genérica de control y evaluación y las específicas de Auditoría Gubernamental.

Con las modificaciones a la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y la promulgación de su reglamento, -- se pretendió dar al órgano de auditoría interna, la independencia y campo de acción necesaria para el mejor desarrollo. --- de sus funciones. Asimismo, y con el propósito de reforzar y apoyar las actividades inherentes a los órganos de auditoría interna fué incluido dentro del reglamento de la Ley antes -- mencionada un capítulo específico de auditoría, en el cual, -- se detallan las atribuciones y obligaciones, que en esta materia, deberán observar las dependencias y entidades del sector público.

Otros medios de los que se ha valido la auditoría gubernamental para el desempeño de sus tareas, lo constituyen la fijación de programas mínimos de auditoría a las dependencias de sector central y entidades del sector paraestatal. Estos --- programas pretenden:

- Fortalecer el autocontrol de las propias dependencias y --

entidades a través de la orientación de las revisiones de --
sus propios órganos de auditoría.

- Reforzar el esquema sectorial con la supervisión que reali--
cen las dependencias coordinadoras de sector, del cumpli --
miento del programa mínimo fijado a sus entidades sectori--
zadas; y
- Coadyuvar, con las demás dependencias normativas competen---
tes, en la verificación del cumplimiento de las disposicio--
nes emitidas.

Es conveniente aclarar que con la aplicación de la normativi--
dad contenida en el manual de Auditoría Gubernamental y con --
la fijación de programas mínimos no se pretende la creación --
de super-estructuras, o sugerir el establecimiento indiscrimi -
nado de órganos de auditoría interna en donde no se amerite. -
Lo que se desea, es colaborar con los coordinadores de sector -
y con las entidades, para fortalecer el funcionamiento de - -
sus unidades y mecanismos de control y auditoría, ya que si --
estos funcionan adecuadamente, se habrá dado un paso muy im --
portante para establecer un sistema de diagnóstico idóneo y--
permanente, que permita, a los responsables, contribuir a la --
evaluación integral y sistemática del quehacer público.

**I.- LINEAMIENTOS GENERALES PARA LOS ORGANOS DE
CONTRALORIA INTERNA**

- ANTECEDENTES
- DE LAS DEPENDENCIAS GUBERNAMENTALES.
- DE LAS ENTIDADES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.
- MARCO DE RELACION ENTRE LOS ORGANOS DE CONTRALORIA INTERNA DE LAS DEPENDENCIAS Y ENTIDADES.

A T E C E D E N T E S

El concepto de Contraloría Interna en el sector público, se origina en la presente administración con la creación de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, que constituye uno de los niveles básicos de control y vigilancia en la administración pública. Anteriormente la función de control se encontraba asignada a la Secretaría de Programación y Presupuesto en el ámbito global, y en la Secretarías de estado consideradas cabezas de sector. Este órgano de control recibía el nombre de Auditoría Interna.

Las funciones de los actuales órganos de control, denominados Contralorías Internas, se encuentran fundamentadas en las siguientes disposiciones legales:

Art. 44 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal..

Establece la creación de órganos de Contraloría Interna en las Dependencias del Ejecutivo y en el Departamento del Distrito Federal.

Art. 32 Bis de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Establece las atribuciones de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, mismas que describiremos con posterioridad dentro de este mismo capítulo.

Capítulo 2° del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, arts. 134 a 150, de los cuales sólo mencionaremos los más importantes.

Art.134. Establece el objetivo de las auditorías al gasto público, que es el control y evaluación de las operaciones que realizan las Dependencias del Ejecutivo y el Departamento del Distrito Federal.

Art. 136. Las auditorías al gasto público, evaluarán los aspectos financieros, operativo, de resultado de programas, y de legalidad.

Art. 137 En la realización de las auditorías, los órganos de Contraloría se sujetarán a lo siguiente:

I.- Los informes facilitarán la medición de la eficiencia en la administración de los recursos, el cumplimiento de las metas, determinación de medidas correctivas a las desviaciones detectadas, y en su caso, las responsabilidades que procedan.

II.- Sus actividades no formarán parte de las labores operativas.

Art. 138 Los órganos de contraloría interna deberán:

- Evaluar el sistema de control interno
- Revisar el sistema de control interno
- Comprobar el cumplimiento de disposiciones legales
- Revisar el cumplimiento de metas y la utilización de recursos.
- Opinar sobre la información que en la entidad se produzca.

Art. 141 Los órganos de contraloría interna elaborarán un programa anual de actividades, que contendrá los aspectos que al respecto marque la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, en cual se hará del conocimiento de la misma.

Art. 148 La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, podrá realizar visitas y auditorías a las entidades, para evaluar el funcionamiento del órgano de control, y vigilancia el cumplimiento de normas y programas establecidos. Así mismo, las entidades coordinadoras de sector podrán realizar visitas a -

sus entidades coordinadas para los mismos efectos.

**En resumen, podemos decir que estos son los principales linea
mientos que regulan las funciones de los órganos de contralo-
ría interna.**

**LINEAMIENTOS GENERALES PARA LOS ORGANOS DE CONTRALORIA INTERNA
DE LAS DEPENDENCIAS DE LA ADMINISTRACION PUBLICA.**

Las áreas de contraloría interna, son órganos de apoyo a la - Administración Pública, que dependen directamente del titular de la dependencia o entidad, para el adecuado cumplimiento -- de sus responsabilidades, las cuales se desarrollan de acuerdo a las disposiciones, normas y lineamientos, que expide la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Los lineamientos generales de actuación de los órganos de contraloría interna de las dependencias de la Administración Pública Federal, emitidas por la Secretaría de la Contraloría - General de la Federación, con base en las atribuciones que le otorga la Ley Orgánica de la Administración Pública en el Art. 32-Bis, son las siguientes:

1.- Los órganos de contraloría interna de las dependencias, de berán desarrollar todas aquellas acciones orientadas a organizar, instrumentar y coordinar el sistema integrado de control de la dependencia, con el propósito de que se contemplen oportunamente los aspectos más representativos de la forma-- en que se aplican las disposiciones políticas, planes, normas-- lineamientos, programas, presupuestos, procedimientos y demás instrumentos de control y evaluación en las áreas responsa-- bles.

2.- En el cumplimiento de sus atribuciones, les corresponde -- que:

- Exista información correcta y oportuna que, permita contro-- llar, evaluar, interpretar, concluir, y recomendar.
- Se cuente con controles y sistemas que por sí mismos prote-- jan y promuevan la eficiencia en el desarrollo de las acti-- actividades.
- Los recursos se utilizan conforme a lo aprobado, cumplien-- do con las disposiciones legales, sin distracciones, dis---

pendio, ni incongruencia.

- Los programas (incluido el presupuesto) se cumplieron, investigando el motivo y justificación de las desviaciones.
 - Además, el contralor interno debe recibir las quejas e investigar y promover las sanciones a que da lugar la Ley. -- General de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
3. Los objetivos genéricos que persiguen los órganos de controloría interna, en concordancia con los de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, son los siguientes:
- Contribuir a la modernización de los sistemas de control y evaluación de la dependencia, y a incrementar la congruencia y equilibrio del esquema de organización y funcionamiento de la dependencia en su conjunto.
 - Promover la racionalidad en el manejo y aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros de la entidad y participación de los responsables de la operación, en los diferentes niveles jerárquicos, así como que las decisiones repercutan al interior de cada una de las áreas. Al mismo tiempo, la expedición de normas, procedimientos y mecanismos para la estricta disciplina y austeridad en las acciones.
 - Prevenir y combatir la corrupción en sus diversas manifestaciones, promoviendo las acciones necesarias para evitar su recurrencia.
 - En general, sus acciones deberán contribuir a fortalecer la imagen institucional, mediante la promoción de la eficiencia en el desarrollo de las actividades, y en la consecución de los objetivos de la entidad.
- 4.- Para el cumplimiento de sus objetivos, su actuación deberá desarrollarse en un marco orgánico funcional de neutrali -

dad, que asegure que las funciones de vigilancia y comprobación, se lleven a cabo con objetividad e imparcialidad -- por lo tanto, mantendrán independencia de todas aquellas acciones que por su naturaleza, serán sujetas de vigilancia y fiscalización, no debiendo realizar directamente -- funciones operativas tales como: contabilidad, tesorería-informática, custodia y administración de bienes en general, organización y métodos, formulación del presupuesto, etc.

- 5.- Otra de sus responsabilidades, es determinar, en coordinación con las áreas de contraloría interna de las entidades coordinadas, los lineamientos para la instrumentación del marco normativo que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, atendiendo a las características y naturaleza de las entidades adscritas al sector.
- 6.- Su relación con las áreas de contraloría interna o equivalente de las entidades, se desarrollará en términos participativos y complementarios, sin que ello represente una relación jerárquica.
- 7.- Para el adecuado cumplimiento de sus actividades, deberán tener una visión integral del funcionamiento del sector, -- a través de las áreas sustantivas y de apoyo de las propias dependencias, sin constituirse en un canal intermedio de comunicación con las entidades coordinadas.

Por otra parte, a las áreas de contraloría interna de las dependencias de la administración pública federal, les corresponde el despacho de los siguientes asuntos.

- 1.- Organizar, instrumentar y coordinar el sistema integrado de control de la dependencia, que permita apoyar al titular para vigilar que las disposiciones políticas, planes,

programas, presupuestos, normas, procedimientos y demás -- instrumentos de control y evaluación, se apliquen y utilicen eficientemente por las áreas de la dependencia, -- atendiendo a las políticas del titular, y de acuerdo al -- lineamiento que expida la Secretaría General de la Federación.

- 2.- Expedir las normas y lineamientos que en concordancia y -- complementariamente a las que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, regulen el funcionamiento del sistema integrado de control. La contraloría -- interna podrá requerir a las áreas competentes de la dependencia, la emisión de normas complementarias que aseguren el eficaz funcionamiento del sistema integrado de -- control de la dependencia.
- 3.- Vigilar y comprobar el cumplimiento por parte de las áreas de la dependencia de las obligaciones derivadas de las -- disposiciones, normas y lineamientos, en materia de planeación, programación, presupuestación, información, estadística , contabilidad, organización y procedimientos, ingresos, inversión, administración de recursos humanos y -- financieros, patrimonio y fondos de valores.
- 4.- Opinar previamente a su expedición, sobre los proyectos --- de disposiciones, políticas, normas y lineamientos, que -- para dar cumplimiento a las obligaciones a que se refiere la fracción anterior, deban expedir de acuerdo con sus -- atribuciones las áreas competentes de la dependencia. La contraloría interna podrá requerir la expedición de normas adicionales, para contribuir a mejorar el desarrollo de -- las atribuciones de las áreas competentes.
- 5.- Proporcionar a la Contraloría General de la Federación los elementos necesarios, para que ésta expida las bases y --

normas para la realización de supervisiones y auditorías en las dependencias y en las entidades coordinadas que se encuentran adscritas al sector. La Contraloría Interna -- opinará a solicitud de la Secretaría de la misma, sobre el contenido y desarrollo de los programas anuales de --- auditoría de las entidades coordinadas adscritas al sector.

- 6.- Formular con base en los resultados de las supervisiones y auditorías que realice, las observaciones y recomendaciones necesarias a las áreas de la dependencia, tendientes a incrementar la eficiencia de sus acciones. La Contraloría interna establecerá un seguimiento de la aplicación de dichas recomendaciones.
- 7.- Apoyar y asesorar de acuerdo con sus atribuciones, a las demás áreas de la dependencia, así como a los órganos de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y a los contralores internos o equivalentes, de las entidades coordinadas adscritas al Sector, para el mejor desempeño de sus funciones.
- 8.- Informar al titular de la dependencia sobre la evaluación de las áreas de la misma, que hayan sido objeto de supervisión y fiscalización, proporcionando información a las autoridades competentes si así fuere requerido, sobre el resultado de tales intervenciones. La Contraloría interna podrá opinar sobre los informes de evaluación que integren y presenten al mismo titular las áreas competentes.
- 9.- Proporcionar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, la información y elementos que ésta requiera para el desempeño de sus atribuciones.
10. Atender las quejas que presenten los particulares con motivo de acuerdos, convenios o contratos, que celebren con

las distintas áreas de la dependencia.

11. Constituir las responsabilidades administrativas y aplicar las sanciones que correspondan, de acuerdo con los términos que las leyes respectivas señalen, cuando incurran en responsabilidades los servidores públicos de las entidades coordinadas adscritas al sector de la dependencia. Tratándose de los servidores públicos de las entidades coordinadas por el sector, la contraloría interna de la dependencia se apoyará en las contralorías internas -- o equivalentes de las entidades referidas, las cuales -- realizarán las investigaciones necesarias y turnarán la información necesaria a ésta, para que constituya las responsabilidades y sanciones correspondientes.

En los actos, omisiones y conductas de los servidores públicos que impliquen responsabilidades penales, la contraloría interna de la dependencia invariablemente deberá -- hacerlo del conocimiento de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, la cual, en coordinación -- con el titular de la dependencia, determinará las acciones a seguir.

Por lo que se refiere a los lineamientos generales para los -- órganos de contraloría interna de las entidades de la administración pública federal, emitidos por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, con base en las atribuciones que le confiere la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal tenemos que:

- 1.- Las áreas de contraloría interna de las entidades, son órganos de apoyo que dependen directamente del titular de la entidad, para el adecuado cumplimiento de sus actividades.

Al igual que la contraloría interna de las dependencias, - deben desarrollar todas aquellas acciones orientadas a or

ganizar, instrumentar y coordinar el sistema integrado de control de la entidad.

- 2.- Sus objetivos genéricos, en concordancia con los de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, son los mismos que los de los órganos de la contraloría Interna de las dependencias, y nuevamente los mencionaremos:
 - a). Contribuir a la modernización de los sistemas de control y evaluación en la entidad.
 - b). Promover la racionalidad en el manejo y aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros.
 - c). Prevenir y combatir la corrupción, en sus diversas manifestaciones.
- 3.- Al igual que los órganos de contraloría interna de las dependencias, su actuación deberá desarrollarse en un marco orgánico -funcional de neutralidad, para que sus funciones se lleven a cabo con objetividad e imparcialidad. Por lo tanto mantendrán independencia de todas -- aquellas acciones, que por su naturaleza, sean objeto de su vigilancia y fiscalización.
- 4.- Su campo natural es la información, los sistemas y los controles que existan en materia contable, financiera y de operación en sentido amplio.
- 5.- En conclusión, deberán contribuir a fortalecer la imagen institucional mediante la promoción de la eficiencia en el desarrollo de las actividades, y en la consecución de los objetivos de la entidad.
Ahora bien, los órganos de contraloría interna tendrán la siguientes - facultades:

DE CONTROL

- 1.- Promover el establecimiento de políticas, y el desarrollo del procedimiento para la reglamentación y control del qué hacer operativo.

- 2.- Comprobar la existencia de mecanismos e instrumentos de control en las áreas.
- 3.- Integrar dentro de la gestión operativa, los instrumentos y mecanismos de control, que a través de indicadores, -- permita conocer por excepción, las desviaciones a los estándares establecidos sobre el desarrollo de las principales actividades de la entidad.
- 4.- Participar en la toma de decisiones sobre aquellos aspectos relevantes de la operación, como: Modificaciones al presupuesto, desarrollo de programas prioritarios políticas, establecimientos de programas, obra pública, adquisiciones, conservación de bienes muebles e inmuebles, adecuación de la estructura orgánico-funcional, así como opinar sobre el contenido de los principales convenios, contratos, y todas aquellas transacciones significativas, que representan ingresos o egresos para la entidad.
- 5.- Verificar que el manejo y aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros de la entidad se cumpla bajo criterios de racionalidad y austeridad.
Verificar que los principales informes económicos, financieros, presupuestales, contables y estadísticos que la entidad turna a las dependencias normativas y coordinadoras de sector, contengan los datos y elementos necesarios de acuerdo a las normas y lineamientos establecidos, así como que se envíen dentro de los plazos señalados.
- 6.- Asesorar, apoyar y coordinarse, de acuerdo a sus atribuciones con las demás áreas de la entidad, así como acompañar corresponsablemente a los órganos de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, para el mejor desempeño de las funciones que en materia de control realizan.

- 7.- Propocionar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y a la dependencia coordinadora de sector, la información y elementos que éstas requieran para el desempeño de sus atribuciones, bajo las normas establecidas.

DE SUPERVISION Y AUDITORIA.

- 1.- Elaborar y desarrollar los programas anuales de control y auditoría que requiera la entidad, con base en los programas mínimos que establezca la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.
- 2.- Vigilar y comprobar el cumplimiento, por parte de las áreas de la entidad, de las obligaciones derivadas de las disposiciones, normas y lineamientos aplicables de planeación, programación presupuestal, información estadística, contabilidad, organización y procedimientos, ingresos, financiamientos, inversión, deuda, administración de recursos humanos, materiales y financieros, patrimonio, fondos y valores de la propiedad al cuidado de la entidad.
- 3.- Formular las observaciones y recomendaciones necesarias, tendientes a incrementar la eficiencia en las acciones, y en la consecución de los objetivos.
- 4.- Establecer el seguimiento de la aplicación de las observaciones y recomendaciones, producto de las supervisiones y auditorías realizadas a la entidad.
- 5.- Tener acceso a la contabilidad, archivo y demás registros y documentos de la entidad, que contengan información relevante de la misma

DE QUEJAS Y DENUNCIAS.

- 1.- Atender las quejas que presenten los particulares , con mo

tivo de acuerdos, convenios o contratos que celebren con la entidad.

- 2.- Realizar las investigaciones referentes a los casos en -- que los servidores públicos incurran en responsabilidades, integrando los expedientes respectivos, y turnándolos a -- la contraloría interna de la dependencia coordinadora -- de sector que corresponda, para que ésta proceda a subs-- tanciar el procedimiento administrativo de determinación-- de responsabilidades, y en su caso, se apliquen las san-- ciones correspondientes, de conformidad con la Ley Fede-- ral de Responsabilidades de los Servidores Públicos, y -- con las normas y lineamientos que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

- 3.- Analizar las causas y los mecanismos utilizados en los ca-- sos en que se hayan cumplido actos ilícitos, así como com-- probar la forma en que funcionan los controles estableci-- dos, con el fin de evitar su concurrencia.

MARCO DE RELACION ENTRE LOS ORGANOS DE CONTRALORIA INTERNA
DE LAS DEPENDENCIAS Y ENTIDADES

MARCO GENERAL

El fortalecimiento del control de las actividades de la administración pública federal, implica un esfuerzo para imprimir congruencia y efectividad al funcionamiento de los sistemas -- de control que operan en el sector público, estableciéndose -- con un carácter institucional la función de contraloría, como uno de los medios para articular y dar esa congruencia e integralidad, a los instrumentos y procedimientos de control y --- evaluación, que regulan el desarrollo de la gestión pública -- federal, a fin de responder al logro de los postulados de go-- bierno.

Con este propósito, se requiere que los instrumentos, mecanis-- mos y apoyos que conforman la función de contraloría, actúen coordinada y complementariamente, coadyuvando en su conjunto -- al logro de los siguientes objetivos:

- Contribuir a la modernización de los instrumentos y mecanis-- mos de control de la administración pública federal.
- Promover la racionalidad en el manejo y aplicación de los -- recursos humanos, materiales y financieros de la administra-- ción pública federal en su conjunto.
- Prevenir y combatir la corrupción en sus diversas manifesta-- ciones, promoviendo las acciones necesarias para evitar su -- recurrencia, y aplicar en su caso las sanciones correspon--- dientes.

Para alcanzar tales objetivos, es necesario establecer un mar-- co de relaciones, que dentro del ámbito y alcance de las fun-- ciones de contraloría, regule y dé concordancia a las acciones de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación. -

En la conformación de este marco de relaciones, es necesario - enunciar las atribuciones, responsabilidades y ámbitos de actuación de cada uno de ellos, para que efectivamente contribuyan a fortalecer y darle integridad a la función de control en el aparato público.

Dentro de este esquema de interrelaciones, a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación le corresponde emitir las normas generales para el funcionamiento de los órganos de contraloría interna de las dependencias y entidades, dar apoyo y asistencia técnica a estos órganos de control interno, para que cumplan debidamente sus funciones. Intervenir directamente o a petición expresa con prácticas de auditoría y para verificar el apego a los procedimientos y establecer el fincamiento de responsabilidades que se deriven y definir las características, estructura y funcionamiento del sistema de control y evaluación gubernamental.

A la contraloría interna de las dependencias coordinadoras de sector, les corresponde determinar los lineamientos específicos para instrumentar la normatividad que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, en coordinación -- con los órganos de contraloría interna o equivalente de las -- entidades agrupadas en un sector, a fin de que se adecúen a las particularidades propias de sus ámbitos de actividades, y su -- aplicación tenga el impacto previsto. Estos lineamientos de -- instrumentación deberán contar con la autorización de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Al determinar que las áreas de contraloría interna de las dependencias constituyen un instrumento que sirve de apoyo al titular, para que atienda debidamente sus responsabilidades de coordinador sectorial, estos órganos deben tener un conocimiento general del desarrollo de las actividades del sector en su -

conjunto, estableciendo para ello una comunicación estrecha -- con las direcciones operativas de la dependencia que ejerce la coordinación sobre las entidades adscritas al sector, que a su vez puede ser corroborada con intercambios de información con la contraloría interna, o equivalente de las propias entidades aportándole a la propia Secretaría de la Contraloría General - de la Federación, los elementos más sustantivos para que se -- inscriban en el sistema de control y evaluación gubernamental.

Por su parte, a los órganos de contraloría interna o equivalentes de las entidades paraestatales, les corresponde vigilar -- que éstas se conduzcan bajo las políticas y lineamientos enunciados; que sus acciones se orienten al cumplimiento de los -- objetivos sectoriales. Para el mejor cumplimiento de sus funciones, estos órganos de contraloría interna deberán intercambiar información con las áreas de contraloría interna de la -- dependencia coordinadora de sector, y con la propia Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Para lograr lo antes expuesto, es necesario establecer las siguientes bases de relación:

- La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, -- es la dependencia facultada para establecer y actualizar el marco normativo que regula el funcionamiento de las áreas de contraloría interna de las dependencias y entidades de la -- administración pública de la federación.

- Los órganos de contraloría interna de las dependencias, son las responsables de determinar los lineamientos para la instrumentación del marco normativo que expida la Secretaría de - la Contraloría General de la Federación, en coordinación con los órganos de contraloría interna o equivalente de las entidades coordinadas.

- La Secretaría de la Contraloría General de la Federación -- tiene una relación directa con las áreas de contraloría interna de las entidades y dependencias, en todo lo que se refiere al desarrollo de sus funciones.
- Las áreas de contraloría interna de las dependencias, se relacionan con las áreas de contraloría interna o equivalentes de las entidades, en términos participativos y complementarios, sin que ello represente una relación jerárquica.
- Los órganos de contraloría interna de las dependencias, deberán tener una visión integral del funcionamiento del sector, a través de las áreas sustantivas y de apoyo de las propias dependencias, sin constituirse en un canal intermedio de comunicación.
- Los órganos de contraloría interna de las dependencias, intercambiarán información y todos los elementos necesarios -- para el desarrollo de sus funciones, de conformidad con las normas que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y los lineamientos específicos que entre ellas hayan acordado para implementarlas.
- La Secretaría de la Contraloría General de la Federación es el conducto oficial para concertar acciones con las dependencias de orientación y apoyo global y normativas, para solicitar normas adicionales, modificar lineamientos establecidos para mejorar la función de control en la administración pública federal, y que en su caso, se haya detectado su necesidad por la contraloría interna.
- Las áreas de contraloría interna de las dependencias, no --- ejercerán intervención directa con las áreas sustantivas de las entidades coordinadas, relacionándose solo a través de -

las propias áreas sustantivas o de apoyo de la dependencia, y con las áreas de contraloría interna o equivalentes de las entidades. En caso de requerirse su intervención directa, - la acordará con la Secretaría de la Contraloría General de - la Federación.

De las anteriores bases de relación, se derivan los lineamientos generales de acción que corresponde ejecutar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y a los órganos de contraloría interna de las dependencias y entidades.

Así tenemos que a la Secretaría de la Contraloría General de - la Federación le corresponde:

- Determinar los lineamientos y mecanismos para conducir y -- orientar el desarrollo de las acciones de la contraloría interna de las dependencias y entidades en sus respectivos ámbitos de competencia.
- Compatibilizar los programas de trabajo de la contraloría -- interna de las dependencias y entidades.
- Actualizar el marco normativo y los programas de trabajo que regulan y orientan el funcionamiento de la contraloría interna de las dependencias y entidades.
- Opinar ante la Secretaría de Programación y Presupuesto - - acerca de las atribuciones, estructura orgánica y asignación de recursos, así como las modificaciones que deban darse a - la contraloría interna de las dependencias y entidades.
- Determinar los aspectos prioritarios que deberán ser sujetos a vigilancia y fiscalización por parte de la contraloría interna de las dependencias y entidades, a fin de incorporar--

los en sus programas de control y auditoría.

- Determinar las bases generales y programas básicos de control y auditoría, a que deberá sujetarse la contraloría interna de las dependencias y entidades. Para la fijación de los programas anuales de las entidades, se considerarán las sugerencias de la contraloría interna de la dependencia coordinadora de sector.
- Solicitar a los órganos de contraloría interna de las dependencias y entidades, los avances y resultados de los programas de control y auditoría efectuados. En este sentido la contraloría interna de las dependencias, proporcionará comentarios respecto al desarrollo de los programas de la contraloría interna o equivalentes de las entidades coordinadas.
- Determinar los lineamientos y procedimientos para que la contraloría interna de las dependencias y entidades efectúen la recepción, trámite, y en su caso resolución de las quejas y denuncias presentadas por terceros, contra actos, omisiones y conductas de los servidores públicos, que impliquen responsabilidades.

A los órganos de contraloría interna de las dependencias les corresponde:

- Determinar en coordinación con la contraloría interna o equivalentes de las entidades, los lineamientos para instrumentar las normas que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y los mecanismos para el seguimiento de los resultados de su aplicación acorde con sus características.
- Emitir opinión y proponer mecanismos a la Secretaría de la -

Contraloría General de la Federación en lo relativo a:

- . Actualizar el marco normativo
- . Consolidar los programas de trabajo de la contraloría interna de las entidades coordinadas.
- . Modificar las atribuciones y estructura orgánica de los órganos de contraloría interna de las entidades coordinadas.

- Solicitar a la contraloría interna de las entidades coordinadas, previo acuerdo con la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, la realización de supervisiones y auditorías específicas que no estén comprendidas en los programas anuales establecidos.

- Requerir a la contraloría interna de las entidades coordinadas, la investigación de actos u omisiones de los servidores públicos adscritos a la entidad, de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

A los órganos de contraloría interna de las entidades coordinadas les corresponde:

- Concertar con la contraloría interna de las dependencias --- coordinadoras de sector, los lineamientos para operar el marco normativo que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, considerando las particularidades propias de la entidad.

- Proponer a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, informando simultáneamente a la contraloría interna de la entidad coordinadora de sector, las modificaciones a sus atribuciones y estructura orgánica, así como los ajustes que se requiera efectuar al marco normativo y a su programa de trabajo.

- Informar simultáneamente a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y a la contraloría interna de la dependencia coordinadora de sector, sobre el comportamiento de los aspectos prioritarios sujetos a vigilancia y fiscalización, proponiendo en su caso, la incorporación de elementos adicionales.

- Realizar las investigaciones, e informar de los actos u omisiones de los servidores públicos de las entidades, a la contraloría interna de la dependencia coordinadora de sector, y a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, a fin de que se determinen las sanciones que correspondan.

II.- DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

- . CONCEPTO Y ALCANCE
- . REQUISITOS
- . OBJETIVOS
- . CLASIFICACION
- . CAMPO DE APLICACION

CONCEPTO Y ALCANCE

La auditoría gubernamental se define hoy en día como el "examen de las operaciones cualesquiera que sea su naturaleza, de las dependencias o entidades de la administración pública-federal, con objeto de determinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas fijados han sido alcanzados, si los recursos asignados han sido administrados efectivamente y si se ha cumplido con las normas, disposiciones legales y políticas-aplicables".

REQUISITOS.

Para que la auditoría gubernamental logre los resultados esperados de ella se requiere:

- a) Un conjunto de normas, procedimientos y guías que orienten su acción y permitan sus resultados.
- b) Auditores profesionales debidamente capacitados y experimentados para su ejecución.
- c) Un grado de autonomía o independencia suficiente para aplicar el ejercicio profesional de la auditoría.
- d) El respaldo de los niveles superiores de la dependencia o entidad que faciliten el trabajo y la implantación de las recomendaciones.
- e) El sentido constructivo de los informes de auditoría.

OBJETIVOS

La práctica de la auditoría gubernamental tiene como finalidad:

- a) Analizar si el control interno coadyuva a la obtención de información financiera, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.
- b) Determinar si la dependencia o entidad con los recursos asignados, ha cumplido en tiempo, lugar y calidad con los fines establecidos en sus programas.
- c) Revisar la eficiencia obtenida por la dependencia o entidad en la asignación y utilización de sus recursos.
- d) Precisar si se cumplen las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la dependencia o entidad.
- e) Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a mejorar la operación de la dependencia o entidad, así como corregir las desviaciones y deficiencias encontradas.
- f) Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido aprobadas, con objeto de cerciorarse de que efectivamente se implantaron.

CLASIFICACION .

La auditoría gubernamental puede clasificarse de diversas maneras. Así, en función de quien las lleva a cabo puede ser de dos tipos:

Auditoría Interna:

Es la que realiza el personal adscrito a la propia entidad o dependencia, su importancia radica en que se constituye en el instrumento de control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información oportuna sobre el resultado de su gestión, propiciando en su caso la adopción de las medidas tendientes a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficacia en el logro de las metas y objetivos asignados. Siendo la tendencia de la administración pública, fortalecer el esquema de participación corresponsable de los tres diferentes niveles de gobierno, para proporcionar una mayor agilidad y efectividad de la gestión pública, en necesario que, paralelamente se apoyen y optimicen los sistemas de autocontrol que en lo particular tienen establecidos las dependencias y entidades. Por ello, la auditoría interna adquiere mayor importancia, ya que se constituye en el mecanismo idóneo para determinar si dichos sistemas funcionan adecuadamente.

Auditoría Externa:

Esta auditoría será la que practiquen profesionales independientes a la dependencia o entidad, con el objeto de emitir un juicio sobre la situación que guarda el área auditada.

El enfoque que tradicionalmente se ha dado a 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

Por otra parte, en diferentes documentos y eventos se han expresado diversos criterios y asepciones para denominar a las revisiones específicas que no se hacen de las operaciones de gobierno, manejando términos como auditoría administrativa, presupuestal, técnica, legal de eficiencia, operacional, de sistema, etc. Sin embargo, no siempre se concibe de igual forma el contenido y alcance que cada una de ellas tiene, por lo que es necesario establecer una relación de los términos que se manejarán y lo que debe entenderse por cada uno de ellos.

Por lo anterior, en el contexto normativo de la administración pública federal, también se han definido los siguientes tipos de auditoría:

- 1.- Auditoría Financiera
- 2.- Auditoría Operacional
- 3.- Auditoría de Resultado de Programas
- 4.- Auditoría de Legalidad

1.- Auditoría Financiera.

Es el examen de los libros y cuentas de un negocio, que permite al auditor formular y presentar los estados financieros en tal forma que:

- 1.- El balance refleje la verdadera situación financiera del negocio.

2.- El estado de resultados exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revise.

Según los Hermanos Mancera, la auditoría "Es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una empresa, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una asociación, de una oficina pública, de una co -- propiedad, de un negocio especial cualquiera, con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ello"

El comité especial del Instituto Americano de Contadores, -- determina que auditoría "Es el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los -- registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comunmente en forma de un certificado".

Fernando Diaz Barroso, considera que la auditoría "Es la -- ciencia del análisis, comprobación y estimación de las cuentas.

Andrés Montero, estima que auditoría "Es el examen metódico -- y ordenado de la contabilidad de una empresa, mediante la -- comprobación de las operaciones registradas y la investiga -- ción de todos aquellos hechos que puedan tener relación con -- las mismas, a fin de determinar su corrección.

De las definiciones expuestas, la que en nuestra opinión contiene los principales objetivos de la auditoría es la de Andrés Montero.

2.- Auditoría Operacional

Este tipo de auditoría comprende el examen de la eficiencia - obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la - estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información.

Los objetivos fundamentales en 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 -- precisar.
- Los recursos con que cuenta la dependencia o entidad son - suficientes y apropiados para el logro de sus objetivos.
- Los sistemas operativos contienen los procedimientos para - el desarrollo de las actividades encomendadas.

En la ejecución de los programas, se utilizan los recursos en - la cantidad y calidad requerida al menor costo posible.

El sistema de información es oportuno, confiable y útil para - la adecuada toma de decisiones.

El sistema de información refleja el aspecto físico y finan - ciero de la aplicación de los recursos.

3.- 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 eficiencia se obtendrá, revisando que efecti--
vamente se alcanzaron las metas establecidas en el tiempo, lu--
gar , cantidad y calidad requeridas.

La congruencia se determinará al examinar la relación lógica--
que existe entre el logro de las actividades de los progra --
mas y el avance del ejercicio presupuestal. .

4.- Auditoría de Legalidad

Este tipo de auditoría tiene como finalidad revisar si la de --
pendencia o entidad, en el desarrollo de sus actividades, ha --
observado el cumplimiento de disposiciones legales que le ---
sean aplicables.

CAMPO DE APLICACION:

De acuerdo con lo que señala el manual de Auditoría Guberna --
mental las revisiones podrán realizarse a diferentes nive ---
les, en atenciónal objetivo u objetivos que se persigan en --
la revisión, pudiendo practicarse auditorías a :

- Unidades
- Programas
- Actividades

Auditoría a Unidades

Se entenderá por unidad, aquella área que tiene asignado un --
programa o conjunto de programas encaminados al logro de --
determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad.

Las unidades entendiendo al tipo de actividades que realizan se clasifican en sustantivas y de apoyo.

Las unidades sustantivas son aquellas que realizan funciones tendientes a lograr en forma específica los objetivos para las cuales fué creada la dependencia o entidad.

Las unidades de apoyo administrativo son aquellas que realizan funciones de tipo administrativo en apoyo al logro de los objetivos de las unidades sustantivas.

Las unidades podrán ser una dirección general, una dirección de área, una subdirección un departamento, etc. En el caso de que las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los programas bajo la responsabilidad de la unidad auditada.

Auditoría a Programas

La auditoría a programas, comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades.

En este caso se incluirá aquel programa que este establecido, en la estructura programática del presupuesto, concretandose la revisión sólo al programa que nos interesá examinar, incluyendose los otros programas que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma unidad.

Auditoría a Actividades

El alcance que comprenderá esta auditoría estará circunscrito a la revisión de aquella parte del programa o programas concretos que se identifiquen con el objetivo específico de la revisión.

III.- NORMAS BASICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

- CONCEPTO
- CLASIFICACIÓN
- COMPARACION CON LAS NORMAS EMITIDAS
POR EL I.M.C.P.

Las normas básicas de auditoría establecen las cualidades - que deben reunir los auditores, así como los requisitos que - deben contemplar en el desarrollo de sus actividades y en --- presentación de sus informes.

La observancia de estas normas es obligatoria para todos --- los auditores gubernamentales, considerando a éste, como -- aquel profesional que examine operaciones del sector público, persiguiendo cualesquiera de los objetivos definidos en la - auditoría gubernamental.

Es importante señalar que adicionalmente a estas normas, las - dependencias o entidades pueden elaborar reglas particula --- res de aplicación práctica, que permitan dar atención a los - problemas específicos a cada una de ellas. Este tipo de re- glas deben ser desarrolladas en forma conjunta por las de --- dependencias coordinadoras de sector y por las entidades.

Las normas básicas se agrupan en:

- I.- Normas Generales
- II.- Normas para la realización del trabajo
- III.- Normas relativas al informe de auditoría.

Se incluye a continuación cuadro comparativo de las Normas Bási- cas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públi- cos (IMCP) y las Normas Básicas de auditoría gubernamental, - emitidas por la Secretaría de Programación y Presupuesto. - (S.P.P).

NORMAS GENERALES.- Estas normas establecen el ámbito y competencia de la auditoría así como las cualidades que debe reunir el personal encargado de realizarlas. Dentro de este grupo tenemos :

S P P

I M C P

TIPO Y ALCANCE

La auditoría gubernamental comprende - la realización de auditorías financieras, operacionales, de resultado de programas y de legalidad, a las unidades, programas y actividades 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, sector, y en general, con la administración pública federal.

CONOCIMIENTO TECNICO Y DESARROLLO -- PROFESIONAL.

Las normas de auditoría emitidas por - el IMCP, se refieren exclusivamente a la auditoría financiera y en forma específica a la función de auditoría externa independiente.

Los pronunciamientos del IMCP no incluyen una norma que en forma específica se refiera al alcance de las revisiones a realizar.

ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD 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.

El auditor para tener la disposición necesaria, debe contar con la iniciativa, dinamismo y motivación que le permitan desarrollar su trabajo

La preparación técnica esta determinada en el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, mismos que el auditor debe mantener actualizados con una capacitación continua, 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, mismas que a través del tiempo proporciona al auditor el juicio y la madurez necesaria que requiere el ejercicio de sus actividades.

El auditor, antes de ofrecer sus servicios como tal, debe tener una preparación, y capacidad que lo coloquen en condiciones de presentar satisfactoriamente sus servicios cuando estos le son solicitados.

OBJETIVIDAD Y AUTONOMIA.

El Órgano de auditoría y cada auditor-- en lo particular, mantendrá una acti-- tud objetiva y de absoluta independen-- cia en relación a las operaciones y -- funcionarios de la dependencia o enti-- dad examinada.

La independencia del auditor se entien-- de como la cualidad que le permite emi-- tir juicios objetivos con absoluta li-- bertad de criterios, sin ser influen-- ciado por terceros.

ESMERO PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD - DEL AUDITOR.

El auditor es responsable por las opi-- niones e informes que emita como resul-- tado de la ejecución de sus labores, - los cuales debe realizar con el debi-- do cuidado y diligencia profesional.

El auditor está obligado a cumplir con los códigos de ética profesional emi-- tidos por su profesión, y a observar --

INDEPENDENCIA MENTAL.

Para que los interesados confíen en la información financiera, esta debe ser dictaminada por un contador público in-- dependiente, que de antemano haya acep-- tado el trabajo de auditoría, ya que su opinión no está influenciada por nadie, es decir, que su opinión es objetiva e-- imparcial.

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES.

No basta para que el profesionista -- cumpla el compromiso implícito con su-- clientela y con la sociedad que ten-- ga la capacidad para el desarrollo - de las actividades de su profesión. Es necesario, además, que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cui-- dado y la diligencia que humanamente -- pueden esperarse de una persona --

una actividad positiva y constructiva.

con sentido de responsabilidad.

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 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. Así mismo, es responsable de mantener absoluta reserva y confidencialidad, con respecto a los informes, datos y hechos obtenidos como consecuencia de sus labores.

NORMAS PARA LA REALIZACIÓN DEL TRABAJO.

Estas normas determinan las bases sobre las que deben trabajar los auditores en la ejecución de su actividad.

Esta norma no está contemplada por separado dentro de los pronunciamientos del IMCP.

De los comentarios a las normas de auditoría del IMCP, se interpreta que si queda cubierto el aspecto de honestidad y confidencialidad, su inclusión como una norma por separado se considera un avance.

El IMCP maneja estos aspectos dentro de su código de ética profesional.

Las normas correspondientes a este grupo son 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.

La planeación de la auditoría debe incluir básicamente.

- La naturaleza y alcance del examen
- Los procedimientos y técnicas a utilizar.
- La oportunidad con que deben aplicarse los procedimientos de auditoría.
- Período a cubrirse
- Asignación y utilización del personal.
- La aplicación del trabajo a realizar..
- Determinar los papeles de trabajo que se requieren.

PLANEACION Y SUPERVISION.

Antes de que el contador público independiente se responsabilice de efectuar cualquier trabajo debe conocer la entidad sujeta a investigación con la finalidad de planear su trabajo, debe asignar responsabilidades a sus colaboradores y determinar que actividades y funciones específicas debe delegar a sus ayudantes, así como supervisar en cualquier proceso el avance de los mismos.

El IMCP contempla esta norma bajo un solo concepto denominado planeación y supervisión no hay diferencias de fondo, únicamente se hizo una separación de conceptos.

- Fechas estimadas del inicio y término de cada fase.
- La presentación y contenido del -- informe.
- Coordinación con otras áreas revisoras.

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 supervisores.

La supervisión comprende entre otros, - los siguientes puntos:

- Que se cumpla con las normas básicas de auditoría gubernamental.
- Que se cumpla oportunamente con los programas de auditoría. En caso de - existir desviaciones deben estar debidamente justificadas y autorizadas.

Para esta norma son aplicables los comentarios anteriores.

- Que los papeles de trabajo contengan evidencia suficiente, competente y pertinente, que apoyen el resultado de la auditoría y que contengan los datos necesarios para la elaboración del informe.
- Que se deje 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, determinar el grado de confianza de los métodos y medidas adoptadas, preservar los 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 que se debe realizar la revisión.

OBTENCION DE EVIDENCIA

En la ejecución de su trabajo, el au-

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El contador público independiente, debe analizar la entidad sujeta a ser auditada, esto es, estudiar su control interno, con la finalidad de determinar que pruebas debe efectuar y que alcance debe dar a las mismas, así como la oportunidad en que deben ser aplicadas.

OBTENCION DE LA EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

ditor debe acumular los hechos, documentos y pruebas suficientes, competentes y pertinentes que demuestren la autenticidad y razonabilidad de las conclusiones a las que llegaron.

La evidencia consiste en reunir elementos de juicio que permitan soportar objetivamente los resultados de la auditoría.

La evidencia es suficiente cuando el auditor llega a la convicción de que el objetivo que persigue ha quedado debidamente comprobado.

La evidencia es competente cuando las pruebas realizadas son significativas para soportar los hechos verdaderamente importantes. La evidencia es pertinente cuando los hechos, conclusiones y recomendaciones tienen una relación lógica entre sí.

Ya hemos hablado de que el contador público al dictaminar estados financieros adquiere una gran responsabilidad ante terceros, por lo tanto su opinión debe estar respaldada por elementos objetivos y de certeza razonables, es decir estos hechos deben ser comprobables a satisfacción del contador público.

NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORIA

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 funcio--narios responsables.

Como parte del proceso de auditoría, debe presentarse a los funcionarios -responsables un informe previo sobre las observaciones del auditor, con el fin primordial 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 norma, no la contempla específicamente el IMCP, sin embargo el discutir todos los informes de auditoría con anterioridad a su emisión, ha sido una--práctica normalmente usada por los auditores externos.

La inclusión de esta acción como norma de auditoría gubernamental es de -trascendental importancia y se considera que ayudará a reforzar el proceso de preparación de informes de auditoría

CONTENIDO DEL INFORME

El informe de auditoría debe ser claro, objetivo, conciso, 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 informe de auditoría es el resultado de todo el proceso de la auditoría. -- 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 aspectos los siguientes:

- Los hechos deben ser revelados en forma objetiva, es decir imparcial -

Las normas de auditoría emitidas por el IMCP, en relación con los informes, se refieren esencialmente a la auditoría financiera y en forma particular a la emisión de un dictamen.

La norma de auditoría gubernamental cumple con los requisitos de relevancia suficiente y de estar respaldada por evidencia suficiente y competente. Esta norma de auditoría está enfocada a informes derivados de auditorías gubernamentales.

y profesionalmente, sin ocultar o desvirtuar la 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.

OPORTUNIDAD Y COMUNICACIÓN 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.

Los comentarios anteriores son aplicables a esta norma. Se considera importante que esta acción sea elevada al rango de norma de auditoría gubernamental ya que con la

El informe que se obtenga como resultado del trabajo debe hacerse del conocimiento de los funcionarios responsables.

Normalmente el informe de auditoría debe presentarse al término de la revisión. Sin embargo, cuando se determinen hechos importantes que requieran de corrección inmediata, estos deben ser dados a los funcionarios responsables, con objeto de que tomen las acciones correctivas que procedan.

SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES DE AUDITORIA.

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

Con objeto de que las recomendaciones del auditor tengan el efecto deseado, es necesario que una vez que hizo la

oportunidad con que se revelen los resultados de la auditoría, dependerá la ágil y oportuna toma de decisiones de los niveles superiores.

Esta norma no la contempla en forma específica el IMCP su elevación al rango de norma de auditoría gubernamental es un paso de trascendental importancia ya que permitira revisar que se hayan corregido las desviaciones detectadas en las auditorías o bien vigilar que se hayan implantado las recomendaciones y su

recomendación y esta haya sido autorizada por el funcionario correspondiente, el auditor realice el seguimiento con el objeto de vigilar que estas - efectivamente se llevaron a la práctica en tiempo y que los resultados que se obtuvieron fueron los deseados.

Estas normas señalan con claridad el ambicioso enfoque de la auditoría gubernamental moderna y nos permite vislumbrar con claridad, la repercusión que su aplicación puede tener en el - manejo no sólo eficiente, sino también eficaz y congruente del gasto público.

gerencias derivadas de la revisión. Esta norma da pie a que los informes de auditoría se transformen en verdaderos programas de trabajo para el área auditada.

IV PROGRAMAS DE AUDITORIA

- CONCEPTO**
- OBJETIVOS**
- PROGRAMA ANUAL DE ACTIVIDADES**
- DESARROLLO DE LAS ACTIVIDADES**
- GUIAS DE AUDITORIA**

CONCEPTO.-

A raíz de las modificaciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1982, se creó la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, entre cuyos objetivos fundamentales están los de planear, organizar y coordinar el sistema de control gubernamental y expedir las normas que regulen el funcionamiento de los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal. Bajo este fundamento legal, la Secretaría emite anualmente las "Bases Generales del Programa Anual de Auditoría", documento de carácter --normativo que contiene los objetivos y lineamientos generales-- que servirán de base para formular los programas anuales de auditoría, que deben desarrollar los Órganos de Contraloría Interna o equivalentes de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal.

Este documento forma parte de la etapa inicial para conformar el marco normativo general, que permitirá el funcionamiento ordenado y armónico de los Órganos de control. Su diseño se elaboró atendiendo a la nueva dimensión que se les ha dado a los Órganos de control para poder responder a las demandas de nivel cada vez más elevadas de eficiencia en las actividades encomendadas.

OBJETIVOS.-

Considerando la necesidad de la uniformidad y congruencia de criterios en el accionar de los multicitados Órganos de control, a fin de que su acción contribuya a la promoción de la eficiencia en el desarrollo de las acciones, las "Bases Generales del Programa Anual de Auditoría", persiguen primordialmente lo siguiente:

- Promover que las revisiones de los órganos de control se encaucen a la cobertura de los principales recursos y áreas de la dependencia o entidad, así como inducir las hacia los aspectos preventivos.
- Mejorar la objetividad en el enfoque y alcance de las auditorías.
- Inducirlas en intervenciones hacia los aspectos preventivos de control. Asimismo que el resultado de las auditorías aporten elementos de juicio más representativos para medir la efectividad de los controles y la eficiencia.
- Regular las actividades de los órganos de control para que se conduzcan en forma programada.

PROGRAMA ANUAL DE ACTIVIDADES.-

Después de analizar el contenido de las bases generales del programa anual de auditoría, es necesario plasmarlo en los formatos establecidos para tal efecto, en los cuales se incluirá la calendarización de cada una de las auditorías programadas para el ejercicio y su duración en semanas, así como los recursos humanos necesarios para cada una de las intervenciones programadas.

Débito a la heterogeneidad de los objetivos y acciones del ámbito gubernamental, es importante que el titular de los órganos de control realice alguna evaluación general a la dependencia o entidad a que pertenece, con objeto de identificar las acciones que requieran de una especial atención de su parte, ya sea por la importancia de sus acciones o por considerarse un área problema. Después de identificar estas áreas o acti

vidades a realizar, deben mencionarse en el formato "Resumen - del Programa Anual".

Con base en lo anterior y considerando que las "Bases Generales del Programa Anual", son de aplicación general para todos los órganos de control de las dependencias y entidades de la administración pública federal, cada uno de los mencionados - órganos de control deberá adecuar su programa de actividades - con base en las características de funcionamiento y estructura de la dependencia o entidad a la que pertenece, tomando como - guía los temas y subtemas a revisar, contenidos en las "Bases-Generales", los cuales se enlistan a continuación"

T e m a s :

S u b t e m a s :

1. Recursos Humanos

- 1.1. Reclutamiento, selección y contratación.
- 1.2. Administración de Personal.
- 1.3. Remuneraciones.

2. Recursos Materiales

- 2.1. Adquisiciones.
- 2.2. Inventarios y Almacén.
- 2.3. Obra Pública.
- 2.4. Activos Fijos.
- 2.5. Otros Bienes y Servicios.
- 2.6. Organización.
- 2.7. Comercialización.

3. Recursos Financieros

- 3.1. Control Programático-Presupuestal.
- 3.2. Cuentas por pagar.
- 3.3. Ingresos y Disponibilidades.

- 3.4. Control de Divisas.
 - 3.5. Sistema de Pagos.
 - 3.6. Control de Pasivos.
 - 3.7. Ejercicio Presupuestal.
-
4. Sistema de Información y Registro
 - 4.1. Sistema integral de Contabilidad.
 - 4.2. Sistema de Contabilidad y Registro.
 - 4.3. Sistemas Automatizados.
 - 4.4. Sistema de Archivo.
-
5. Aplicación de Medidas Co-
rrectivas.
 6. Denuncias y Responsabili-
dades.
 7. Otras Intervenciones.

DESARROLLO DE LAS ACTIVIDADES.-

Formulado el Programa Anual, detallado y con base en los obje-
tivos, alcances y calendarización de las intervenciones, los-
órganos de control deben preparar los programas específicos -
de revisión, atendiendo a lo siguiente:

- Identificación del área, unidad, operación o recursos a -
examinar.
- Descripción de los objetivos de la revisión.
- Asignación del personal idóneo.

- Programación de la duración y oportunidad de la revisión.
- Descripción de los procedimientos a utilizar.
- Determinación del alcance de la revisión y del método de selección de pruebas.

Todo esto en base al objetivo general de examinar el funcionamiento del sistema de control.

Una vez concluida la auditoría, se procederá a la elaboración del informe para hacer del conocimiento del titular de la dependencia o entidad y de los responsables de las áreas examinadas, las situaciones detectadas. Estos informes deberán contener comentarios de utilidad enfocados al reforzamiento o moderación de anomalías y el cumplimiento de las leyes y normas establecidas.

Con el fin de que el Ejecutivo Federal conozca de las acciones de control y evaluación que se realizan en el ámbito gubernamental, es necesario que los órganos de control informen periódicamente a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación del avance de sus Programas Anuales, así como los aspectos relevantes del resultado de sus auditorías y de la aplicación de medidas correctivas.

GUIAS DE AUDITORIA.-

Debido a que representan una herramienta de suma utilidad en el desarrollo de las actividades de los órganos de control por la ayuda que proporcionan al auditor en el desarrollo de sus funciones, consideramos oportuno dejar una idea más amplia de este concepto.

Con el propósito de que los órganos de auditoría interna conozcan aquellos puntos relevantes que deben tomarse en cuenta en la ejecución de sus revisiones, se han elaborado lo que se conoce con el nombre de guías de auditoría.

Estos elementos no limitan el criterio del auditor ni pretenden cubrir todos los puntos que se requirieron para realizar una auditoría, ya que su propósito es únicamente orientar el contenido mínimo de los exámenes.

Para su aplicación estas Guías de Auditoría, se han clasificado en Generales y Específicas.

Las Guías Generales establecen los objetivos principales de los diferentes tipos de auditoría y señalan los puntos importantes que deberán tomarse en cuenta al practicarlas.

Las Guías Específicas establecen los objetivos concretos de algunas auditorías, referidas a las áreas de apoyo y de ciertos puntos que deben considerarse.

En atención a lo señalado anteriormente, las Guías Generales se dividen en:

Guías Generales de Auditoría Financiera.

Guías Generales de Auditoría Operacional.

Guías General de Auditoría de Resultado de Programas.

Guías Generales de Auditoría de Cumplimiento Legal.

Gua General de Auditoría Financiera.

O b j e t i v o s :

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 para la adecuada toma de decisiones.

Procedimientos:

Evalúe el control interno del sistema contable.

Revisar:

La utilización consiste en los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables al sector público.

Que el sistema de registro contable, abarque todas las operaciones.

Que las operaciones se registraron correcta y oportunamente.

Que los registros esten basados en documentos de fuentes originales.

Que los documentos fuente, reúnan los requisitos legales formales y numéricos.

Que la presentación de los estados financieros sea de conformidad con las técnicas de clasificación y agrupación de cuentas.

Que los estados financieros contengan los anexos necesarios.

Que la información financiera reúna los requisitos de contenido, necesarios para la toma de decisiones.

Guía General de Auditoría Operacional.

Objetivos:

Examinar la eficiencia con la que se asignan y utilizan los recursos humanos, materiales y financieros, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información.

Promover la eficiencia de la dependencia o entidad a través de recomendaciones.

Procedimiento:

Revisar si la estructura organizacional de la dependencia o entidad, reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas.

Verificar si la dependencia o entidad cuenta con los recursos humanos, materiales y financieros suficientes y apropiados para cumplir con sus programas.

Revisar que se tengan establecidas claramente las actividades a realizarse y que éstas estén contenidas en los manuales respectivos como procedimientos.

Determinar si en la ejecución de los programas, se utilizaron los recursos en la cantidad y calidad requerida al menor costo posible.

Precisar que el sistema integral de información interna sea oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones.

Revisar que el sistema integral de información, refleje el - -
efecto físico y financiero de la aplicación de los recursos.

Determinar los aspectos que requieren atención, formulándose -
las recomendaciones conducentes.

Guía General de Auditoría de Resultado de Programas.-

O b j e t i v o s :

Determinar si con los recursos asignados, se cumplieron con las metas y objetivos establecidos en los programas autorizados en el presupuesto.

Determinar si existe congruencia entre las metas y objetivos de los programas de la dependencia o entidad con los del sector y con los globales del Gobierno Federal.

Procedimiento:

Conocer las metas y los objetivos que se programaron en el presupuesto autorizado.

Investigar los recursos que se asignaron en el presupuesto autorizado, para lograr las metas y objetivos programados.

Comparar los recursos ejercidos con los programados en el presupuesto autorizado.

Comparar los objetivos y metas alcanzados con los autorizados en el presupuesto respectivo.

Determinar que el ejercicio de recursos se aplicó a los programas para los que fueron autorizados.

Revisar que las metas se lograron en el tiempo, en el lugar y con la cantidad y calidad requeridos.

Precisar que las metas logradas tengan una interrelación lógica con los otros programas de la dependencia, con los otros programas sectoriales y con los prioritarios del Gobierno Federal.

Gufa General de Auditoría de Cumplimiento Legal.-

O b j e t i v o s:

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

Procedimiento:

Precisar 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 les sean aplicables.

Determinar que las atribuciones contenidas en las normas, disposiciones legales y políticas aplicables, son adecuadas para la consecución de sus objetivos.

Las Guías específicas a su vez pudieren referirse a:

Las Areas de Recursos Humanos
Las Areas de Recursos Financieros
Las Areas de Recursos Materiales
Aspectos Prioritarios

Estas clasificaciones son independientes de las guías específicas que cada órganos de auditoría elabore para la revisión de sus áreas sustantivas.

V. - TECNICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

- CONCEPTO
- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
- CORRELACION DE LAS TECNICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL Y LAS EMI
TIDAS POR EL I.M.C.P.

CONCEPTO.

Las técnicas de auditoría pueden definirse como los métodos -- utilizados por los auditores para allegarse de la evidencia su ficiente y competente que les permita expresar sus comentarios y conclusiones con confianza.

Las técnicas de auditoría deben ser apropiadas para adaptarse a las diferentes circunstancias, sencillas y concisas para evitar detalles inútiles y operaciones innecesarias. Por lo - que se refiere a la auditoría gubernamental, el auditor debe - tratar siempre de mejorar y adecuar las técnicas a las condi-- ciones específicas de la unidad, programa o actividad sujeta a exámen.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Es totalmente aceptado que con la aplicación aislada de una -- técnica de auditoría no es posible obtener todo el conocimien-- to y los elementos de juicio necesarios para tener la certeza que se necesita para apoyar las conclusiones y recomendaciones derivadas de la revisión practicada. Esto s^olamente se logra mediante la aplicación concurrente de varias pruebas diferen-- tes aplicadas a la misma partida o al grupo de hechos o circuns-- tancias.

A este conjunto de técnicas de auditoría que se utilizan para - examinar una partida o un conjunto de hechos o circunstancias, es a lo que se denomina procedimientos de auditoría.

UTILIZACION ADECUADA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

En virtud de los actuales volúmenes de información que se mane

-jan, del tamaño de las Instituciones, Organismos y Dependencias del Sector Público, de lo complicado y sofisticado de los controles operativos establecidos y del manejo técnico - tan especial que se les da a los registros contables en cada entidad, no es posible establecer sistemas rígidos de pruebas para llevar a cabo la auditoria gubernamental.

Esto significa, que lo que sería una prueba adecuada en un caso lo sea en otro. Es por esto que los procedimientos de una auditoría que se apliquen o utilicen, deben estar acordes con las características de la entidad que se esté revisando y específicamente con la partida o conjunto de partidas sujetas a examen.

El juicio, la experiencia y el criterio profesional del auditor gubernamental, son los elementos que dan la pauta definitiva respecto a cual debe ser la combinación de técnicos o pruebas más adecuadas para lograr la evidencia suficiente y competente que le de la certeza moral necesaria para fundamentar sus observaciones y recomendaciones. Con esto logrará que sus informes de auditoría sean claros, objetivos, concisos, precisos y constructivos.

ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Por razones propias de su actividad, las operaciones de la gran mayoría de las entidades del Sector Público son numerosas y de características repetitivas. Esto hace que no sea posible efectuar un examen detallado de todas las partidas individuales que forma una partida global.

Por lo tanto, cuando existen partidas globales constituidas por numerosas partidas individuales y se cumplen los requisitos de multiplicidad y principalmente los de homogeneidad de las partidas individuales y principalmente los de homogeneidad de las partidas individuales, el auditor interno gubernamental puede, y debe, recurrir a ciertas ayudas técnicas

-cas que le permitan revisar un determinado número de esas -partidas individuales y derivar del resultado del examen de dichas partidas una conclusión u opinión respecto a la parti da total. Estas ayudas técnicas no son otras que las llama -das tradicionalmente pruebas selectivas de auditoría.

Esto significa, que lo que sería una prueba adecuada en un -caso no lo sea en otro. Es por esto que los procedimientos -de una auditoría que se apliquen o utilicen, deben estar a -cordes con las características de la entidad que se esté re -visando y específicamente con la partida o conjunto de parti das sujetas a examen.

El juicio, la experiencia y el criterio profesional del audi tor gubernamental, son los elementos que dan la pauta defini tiva respecto a cual debe ser la combinación de técnicos o -pruebas más adecuadas para lograr la evidencia suficiente y competente que le de la certeza moral necesaria para funda -mentar sus observacio nes y recomendaciones. Con esto logra -rá que sus informes de auditoría sean claros, objetivos, con cisos, precisos y constructivos.

ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Por razones propias de su actividad, las operaciones de la -gran mayoría de las entidades del Sector Público son numero -sas y de características repetitivas. Esto hace que no sea -posible efectuar un examen detallado de todas las partidas -individuales que forman una partida global.

Por lo tanto, cuando existen partidas globales constituidas -por numerosas partidas individuales y se cumplen los requisi -tos de multiplicidad y principalmente los de homogeneidad de las partidas individuales, el auditor interno gubernamental -puede, y debe, recurrir a ci ertas ayudas técnicas individua -les y derivar del resultado del examen de dichas partidas -- una conclusión u opinión respecto a la partida total. Estas-

-ayudas técnicas no son otras que las llamadas tradicionalmente pruebas selectivas de auditoría.

La relación que guarda el número de partidas individuales -- examinadas con el número de partidas que forman la partida total, se denomina extensión o alcance de los procedimientos y su determinación es uno de los elementos que más influyen en el proceso de la planeación de las propias auditorías.

También son varios los elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría. Así tenemos el grado de eficacia de los controles internos establecidos, el objetivo de la revisión, el número de errores o partidas equivocadas encontradas en exámenes practicados con anterioridad, etc. Por esto, es prácticamente imposible establecer en un trabajo de este tipo, reglas generales para determinar el alcance que debe darse a los procedimientos de auditoría. Por esa razón, es el criterio profesional del auditor el que da la pauta definitiva respecto al momento en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados le dan la suficiente certeza moral para fundamentar sus comentarios y conclusiones de una manera totalmente objetiva y profesional.

En conclusión, podemos decir que a mayor y mejor control, menor será el alcance dado a la revisión y que para un mal o deficiente control será necesario aumentar el alcance.

OPORTUNIDAD EN LA APLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Este aspecto es de primordial importancia ya que el buen resultado de una auditoría dependerá de la oportunidad con que se apliquen los procedimientos de auditoría. Debe recordarse que la oportunidad estará sujeta a factores tales como:

- Objetivos de la revisión.
- Disponibilidad de los recursos sujetos a revisión.
- Urgencia de conocer los resultados de la revisión.

De los comentarios anteriores se desprende que la oportunidad no es otra cosa más que la época en la cual se aplican los procedimientos de auditoría.

Las Técnicas de Auditoría Gubernamental y su Correlación con -- las Técnicas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores-Públicos.

Las técnicas de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores-Públicos se utilizan principalmente para realizar auditorías financieras. Para cubrir los requisitos de una auditoría gubernamental es necesario el empleo de técnicas que tengan un concepto de aplicación más amplio que permita al auditor llevar a cabo los diferentes tipos de revisión.

Las técnicas de auditoría de ninguna manera deben considerarse limitativas, por el contrario, la aplicación de las mismas puede ampliarse de acuerdo a los requerimientos de la revisión y utilizar nuevas técnicas o bien técnicas propias de otras disciplinas.

A continuación se muestra el texto de las técnicas de auditoría gubernamental en forma comparativa con las emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Del estudio y análisis del contenido de las mismas se desprende que no hay diferencias sustanciales que sean un obstáculo para su aplicación indistinta.

Aquí también entra en juego el buen juicio y criterio del auditor interno gubernamental quien, tomando en cuenta las circunstancias específicas, debe determinar la oportunidad en que se aplicarán los procedimientos de auditoría que darían forma y -- contenido a su examen.

**DESCRIPCION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA SEGUN S S P.
Y EL I M C P.**

TECNICAS DOCUMENTALES:- ESTUDIO GENERAL:

Consiste en obtener los datos básicos que le permitan al auditor tener un panorama de la unidad, o actividad sujeta a examen.

Los aspectos que deben contemplarse al -- aplicar esta técnica que es el punto de -- partida de la auditoría y tiene por objeto orientar y fundamentar la aplicación -- de las otras técnicas son:

- 1.- Estructura orgánica
- 2.- Fundamento legal
- 3.- Objetivos y metas
- 4.- Políticas, Sistemas y Procedimientos.

- ESTUDIO GENERAL:

Consiste en la apreciación que el auditor -- hace de la fisonomía o características generales de la empresa, sus estados financieros, y los elementos de ambos, y de las partes -- importantes, significativas o extraordinarias de ellos que puedan requerir atención -- especial.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor, aunado a su -- preparación y experiencia, de los datos o -- informaciones originales de la empresa que se va a examinar. Esta técnica puede aplicarse informal o formalmente.

Se aplica informalmente cuando se hace por la sola lectura de los estados, cuentas o -- documentos sometidos, a ella, y su aplicación es formal cuando se le antecede de -- ciertos recursos técnicos, como la preparación de estados comparativos.

- ANALISIS:

Consiste en separar las operaciones o situaciones a examinar en los elementos o partes que la integran, con 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 operacionales, de resultados de programas y de legalidad.

Dentro del aspecto financiero, el análisis se aplica a las cuentas o rubros genéricos que integran los estados financieros. Los análisis básicamente se efectúan sobre los saldos y los movimientos.

En relación al aspecto de resultados de programas, el análisis se efectúa sobre 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 pro-

- ANALISIS:

Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o a rubros genéricos de los estados financieros y, dada la naturaleza de estas cuentas y rubros, puede ser básicamente de dos clases:

a) Análisis de saldo.

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros.

El análisis de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis del saldo.

b) Análisis de movimientos.

En otras ocasiones los saldos de las cuen--

cesos 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 análisis se realiza a la luz de las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la unidad, programa o actividad sujeta a examen, comprobando el efecto que cada uno de estos ordenamientos tiene.

tas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas. Por ejemplo, en las cuentas de resultados, además, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea posible relacionar de manera indudable los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares del caso no convenga hacerlo. En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos, de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta. Cuando el análisis se realiza en esta forma se dice que es análisis de movimientos.

CONFIRMACION:

Implica la obtención de constancia escrita sobre la autenticidad de las transacciones, operaciones, hechos y circunstancias del aspecto auditado a través de -- fuentes independientes, que lo conocen -- y tiene relación con ello.

Esta técnica puede dividirse de acuerdo a sus características en confirmación po sitiva y confirmación negativa.

Se considera confirmación positiva cuando por medio de una solicitud se pide al confirmante conteste si está conforme con los datos requeridos. Este tipo de con-- firmación se divide en directa o indirec-- ta.

Es directa cuando en la solicitud de con firmación se suministran los datos perti-- nentes a fin de que estos se verifiquen, indirecta cuando no se proporciona dato-- alguno, solicitando se proporcionen de -- su propia fuente.

CONFIRMACION:

La técnica llamada confirmación consiste en cerciorarse de la autencidad de activos, -- operaciones, etc. mediante el dicho, general-- mente por escrito, de una persona indepen-- diente de la empresa examinada, y que se -- encuentra en condiciones de conocer la natu-- raleza de la operación y, por tanto, de in-- formar de una manera válida sobre ella.

La técnica de confirmación se aplica median-- te el sistema de dirigirse a la persona a -- quien se pide la información y solicitarle-- que conteste por escrito al propio auditor, dándole la información que solicita. Sin em-- bargo, la técnica de confirmación puede ser aplicada de distintas maneras: se dice que-- es positiva cuando en la solicitud se pide-- al confirmante que conteste al auditor, tan-- to si está conforme con el dato como si no lo está; es negativa cuando se le pide que con teste al auditor solamente en caso de no -- estar conforme con los datos de la empresa.

DECLARACION O CERTIFICACION:

Tiene como finalidad cuando la importancia de los datos recabados así lo amerita preparar un escrito del resultado de las investigaciones en memorandos, actas, cuestionarios, resúmenes, etc., el cual es firmado de conformidad por 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 válida de los acontecimientos detectados en la revisión.

DECLARACION O CERTIFICACION:

En ocasiones, el resultado de las investigaciones realizadas por el auditor, se pone -- por escrito, en forma de memorándums o resúmenes de las investigaciones, firmados por las personas que participaron en ellas, o -- en forma de documentos o cartas dirigidas -- por dichas personas al auditor. Esta modalidad y el autenticar con la firma de los -- interesados el resultado de las investigaciones, se conoce con el nombre de declaraciones o certificaciones.

Conviene hacer notar que, aún cuando la investigación y las certificaciones y declaraciones son técnicas de auditoría convenientes y necesarias, su validez está limitada, y por consiguiente, debe condicionarse su valor a esa limitación por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o --- bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formación de los estados financieros que se -- están examinando.

S P P

La confirmación es negativa cuando en la solicitud se pide al confirmante conteste únicamente en el caso de no estar conforme con los datos que se le envían.

I M C P

La confirmación positiva es directa cuando en la solicitud de confirmación se suministran al confirmante los datos de la empresa y se le pide que los verifique contra sus propios datos y conocimientos y se dice que es indirecta cuando no se suministran al confirmante ningún dato y solamente se le pide que proporcione al auditor los datos de las operaciones conforme a sus propias fuentes de información o a sus propios conocimientos.

CONCILIACION:

Tiene por objeto establecer la concordancia de dos conjuntos de datos separados, siempre y cuando las fuentes independientes de información se originen de una misma base. La conciliación se efectúa a una fecha o período determinado, dependiendo del objetivo particular de la auditoría.

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

COMPROBACION:

Consiste en cerciorarse que una transac--
ción u operación esta debidamente apoyada
por todos los elementos que la integran,-
asegurándose de que cuente con la sufi---
ciente autoridad, legalidad, propiedad, -
certidumbre, etc.

Para la adecuada aplicación de esta técnica
debe tenerse plena seguridad sobre la-
autenticidad de los documentos, determi--
nando que éstos no son apócrifos. Asimis-
mo, es importante determinar si las operaci
ones y transacciones son previamente autor
izadas y realizadas por el área auditada
en función a sus objetivos.

CALCULO:

Consiste en verificar la exactitud de los datos numéricos o cálculos realizados, con 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 la cifra sujeta a examen.

CALCULO:

Una parte de los datos de la contabilidad reflejados en los estados financieros es -- el resultado de cálculos o cómputos realizados sobre ciertas bases predeterminadas.

El auditor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas mediante -- el cálculo independiente de las mismas. -- Conviene advertir que en la aplicación de la técnica de cálculo frecuentemente es -- conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

TECNICAS VERBALES:**ENTREVISTA:**

Es la técnica por medio de la cual se obtiene información complementaria -- 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; esta técnica es de gran utilidad por la flexibilidad que tiene en su aplicación. Sin embargo, debe tenerse especial cuidado en asegurarse que la opinión recibida es veraz y significativa de acuerdo a lo que acontece en el área auditada.

INVESTIGACION:

El auditor obtiene también una parte de información que necesita en su trabajo mediante datos que le son suministrados por los propios funcionarios o empleados de la empresa cuyos estados financieros son sometidos a su examen.

TECNICAS VISUALES.INSPECCION.

Se refiere a la realización del examen físico y objetivo de bienes materiales, tales como obras, en proceso o terminados, documentos, etc., para constatar su existencia y autenticidad.

INSPECCION:

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado a la contabilidad.

En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o de sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en títulos, documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente queda constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación. A esta técnica se le llama inspección y se puede definir como el examen físico de bienes materiales o de docu-

S P P

I M C P

mentos con el objeto de cerciorarse de la -
autenticidad de un activo o de una opera---
ción registrada en la contabilidad o presenta
tada en los estados financieros.

OBSERVACION:

Consiste en el examen de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los 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 como desarrolla, el personal del área auditada sus funciones.

Esta técnica se considera la más general dentro de la auditoría y su aplicación es de utilidad en casi todas las fases del examen.

OBSERVACION:

La observación es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciorará de ciertos hechos y circunstancias principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de modo abierto o discreto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.

COMPARACION:

Establece 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.

RASTREO:

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

VI . PAPELES DE TRABAJO

- CONCEPTO
- OBJETIVOS
- INDICE
- CRUCES
- MARCAS DE AUDITORIA
- CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.
- INTEGRACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO
- SUPERVISION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

CONCEPTO.

El manual de auditoría gubernamental los define como el conjunto de cédulas y documentos que contienen los aspectos más relevantes de tipo financiero, operacional, de resultado de programas o de cumplimiento legal de una dependencia o entidad elaborados durante la revisión, con los cuales el auditor sustenta la opinión que emite al suscribir su informe.

OBJETIVOS.

La elaboración de los papeles de trabajo, tiene como objetivos principales los siguientes:

- Apoyar al personal de auditoría en los hallazgos que les comunicaran a los Supervisores.
- Sirven a los supervisores para mantener el control de los trabajos realizados y de los pendientes.
- Se les considera como banco de datos para la información que se necesita en la preparación de informes y para otros propósitos.
- Proporcionan al auditor evidencia legal sobre el trabajo que lleva a cabo.

A los documentos que elabora el auditor, generalmente se les denomina cédulas, que se definen como todo papel elaborado o recabado, ya sea en forma interna o externa en una empresa. El conjunto de cédulas es lo que integra el legajo de papeles de trabajo.

La elaboración de cédulas de trabajo deben contener los siguientes elementos:

- Denominación o razón social de la dependencia o entidad
- Fechas del período auditado
- Nombre de la cuenta que se audita
- Fecha de iniciación
- Fecha de terminación
- Iniciales de la persona que la elabora
- Datos correspondientes al diseño de la cédula
- Índice
- Fuente de datos
- Marcas de auditoría

CEDULAS DE TRABAJO .

Las cédulas que integran los papeles de trabajo se clasifican en:

- Sumarias
- Analíticas
- De discusión de recomendaciones
- De seguimiento de recomendaciones

CEDULA SUMARIA:

Estas cédulas son la carátula de cada una de las secciones en las que por grupos homogéneos se divide el área a examinar, en ellas se detalla como en un cuadro sinóptico los conceptos y/o cifras sujetas a revisión en esa sección.

Dentro de la cédula sumaria se debe mencionar el trabajo efectuado en la serie de cédulas que se elaboraron durante la revisión.

En la explicación de variaciones debe incluirse una columna - que detalle los saldos de las cifras sujetas a revisión en - esa sección de un período anterior, con lo que podrán deter - minarse variaciones de importancia en algunas cuentas, las - cuales deberán explicarse en el cuerpo de la sumaria, a efec - to de dar un panorama más amplio sobre las cifras reportadas.

En las conclusiones es necesario señalar, si se cumplieron los - objetivos que sustentan los conceptos y/o cifras detalladas - en la sumaria, basandose en las políticas establecidas.

CEDULA ANALITICA:

Es aquella que describe las partidas que han sido revisadas y comprobadas en cualquiera de los tipos de auditoría practica - das ya sea financiera, operacional, de resultado de programas o de legalidad, mostrando su razonabilidad o deficiencia me - diante una marca explicativa de auditoría.

CEDULA DE DISCUSION DE LAS RECOMENDACIONES:

Este tipo de cédulas se utilizan en la auditoría gubernamental y son aquellas en las que se describen con toda claridad y ob - jetividad, las recomendaciones que como resultado de la audi - toría sirven a la dependencia o entidad para mejorar sus siste - mas operativos o de administración. En estas cédulas además - de mostrar claramente las conclusiones y recomendaciones a -- que ha llegado el auditor, se debe señalar, en su caso, los - puntos de vista que al respecto tienen los funcionarios y que difieren con los sustentados por el auditor, a efecto de que - el supervisor o el titular del organismo 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 respecto a la procedencia o improcedencia de las recomendaciones.

De 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 hayan cubierto todos los pasos de investigación y concertación y de común acuerdo con - los funcionarios, se reconozca su utilidad para que en última instancia coadyuven al cumplimiento de los objetivos de la de dependencia o entidad, para lograr con las recomendaciones pro puestas, mejoras en sus sistemas, en su administración o en - su operación.

CEDULA DE SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES:

Como parte de los papeles de trabajo, debe incluirse la cédula de seguimiento de recomendaciones que , como anteriormente se mencionó previamente fueron discutidas con los funcionarios de la dependencia o entidad y que al estar de acuerdo, se hacen responsables de su implantación. En esta cédula -- debe incluirse, además de los datos que normalmente contiene una cédula, una breve descripción de las recomendaciones que deben implementarse, la denominación del área correspondiente el nombre y puesto del responsable de su implantación, así --- como la fecha.

Esta cédula sirve para que los órganos de auditoría interna lleven un control del seguimiento, con el fin de que en las - fechas señaladas en estas cédulas, se visite el área auditada, a efecto de cerciorarse de su cumplimiento, En caso contrario, debe formularse otra cédula de esta misma naturaleza, en la -

que haciendo referencia a la primera, se indiquen las causas por las cuales no se dió cumplimiento.

INDICES:

Hay algunos otros elementos de las cédulas que son indispensables para facilitar su ordenamiento y rápida localización - dentro de estos tenemos los índices que son claves que se señalan en los papeles de trabajo. Los índices deberán tener un ordenamiento lógico y ser flexibles. Los sistemas de codificación más usuales son el numérico, el alfabético y el alfanumérico y los papeles de trabajo deberán colocarse en el orden que señalan los índices adoptados.

Los índices también se utilizan para referenciar las cifras - analizadas en una cédula y que tienen relación con cifras mostradas en otras.

La utilización de los índices tiene las siguientes ventajas:

- Simplificar la revisión al presentar en forma ordenada los papeles de trabajo.
- Evitar duplicidad de trabajo, ya que al asignar un lugar específico para cada cédula se elimina el riesgo de que se elabore nuevamente.
- Facilitar su uso en auditorías subsecuentes, ya que por lo general los trabajos similares se localizarán con el mismo índice.
- Agilizar la elaboración del informe al localizar en cédulas específicas las debilidades detectadas en la revisión, así como también en las cédulas de soporte de esas desviaciones.

CRUCES:

El cruce de cédulas es la técnica que consiste en referenciar cifras o conceptos que aparecen en las mismas con el propósito de:

- Indicar investigaciones realizadas sobre una partida o concepto, con lo que se evita su duplicidad.
- Facilitar el trabajo de supervisión.
- Asegurar que correspondan las cifras sujetas a examen y las realmente examinadas.

MARCAS DE AUDITORIA:

Las marcas de auditoría son signos que pone el auditor en sus papeles de trabajo para señalar el tipo de revisión y prueba efectuada, para que tanto el auditor como otras personas interpreten el significado de la marca, en necesario que al calce de la cédula se describa el significado de la misma, o en una cédula especial por separado.

Las marcas de auditoría pueden ser de dos clases:

- Generales
- Específicas

Las generales son aquellas cuyo concepto se emplea frecuentemente señalando el mismo tipo de trabajo efectuado.

Las específicas se utilizan para aclarar situaciones que presentan las partidas auditadas.

CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO:

En términos generales los papeles de trabajo pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- a) Los que se elaboran con motivo del período sujeto a revisión y,
- b) Aquellos cuya elaboración viene a constituir lo que generalmente se denomina archivo permanente y que sirve de consulta, mediante su actualización, para futuras revisiones.

INTEGRACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO:

Realmente no existe una regla de carácter general que indique la forma en que deben integrarse los papeles de trabajo del ejercicio o período auditado. Sin embargo, su integración debe efectuarse siguiendo un orden lógico, que puede corresponder al siguiente ejemplo:

Papeles de trabajo del período sujeto a revisión

A. En auditoría financiera

- Informe
- Borrador de informe
- Asientos de ajuste
- Asientos de reclasificación
- Sugerencias
- Carta de la dependencia o entidad al auditor certificando la inclusión en la contabilidad de todas sus operaciones.

- Programas de trabajo
- Autorizaciones presupuestales, ampliaciones y reducciones
- Balance general o estado de situación financiera
- Cédulas que analiza al estado de situación financiera o balance general.
- Estado de pérdidas y ganancias o de resultados
- Cédulas que analizan al estado de pérdidas y ganancias o de resultados.
- Otros papeles de trabajo elaborados.

PAPELES DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE.

- Organigramas
 - . de puestos
 - . de funciones
- Manuales:
 - . de función
 - . de operación
- Instructivos:
 - . de funciones
 - . de operación
- Catálogos
 - . de cuentas
 - . de ventas, etc.
- Acta constitutiva o instrumento de creación
- Contrato colectivo de trabajo

- Reglamento interior de trabajo
- Actas de asamblea de accionistas, ordinarias y extraordinarias.
- Actas del consejo de administración, ordinarias y extraordinarias.

SUPERVISION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

El cumplimiento de la norma básica No. 7 de auditoría gubernamental, relativa a la supervisión, incluye desde luego a los papeles de trabajo, tanto para lograr una máxima utilidad y eficiencia como para garantizar la calidad de la auditoría.

Al supervisar los papeles de trabajo, deben tomarse en cuenta factores tales como:

- Conformidad con el programa de trabajo y con cualquier instrucción específica.
- Precisión, confiabilidad, razonabilidad de la labor efectuada y aceptabilidad de los papeles de trabajo relacionados como evidencia de dicha labor y los resultados alcanzados o hallazgos presentados.
- Validez y racionalidad de las conclusiones alcanzadas
- Naturaleza y alcance de la discusión con funcionarios de la dependencia o entidad, así como la consideración que se ha dado a los hallazgos y conclusiones.
- Conformidad con las normas para la presentación de los papeles de trabajo mencionados en el manual de auditoría gubernamental.
- El auditor encargado debe revisar oportunamente los pape-

les de trabajo mencionados en el manual de auditoría gubernamental.

- El auditor encargado debe revisar oportunamente los papeles de trabajo para poder aclarar cualquier asunto, evitando la interrupción causada por una revisión de los --- problemas cuando el personal involucrado ha sido asignado a otras fases de la auditoría.
- El archivo permanente debe servir como información básica al planear futuras auditorías.

PROPIEDAD Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo son propiedad de la dependencia o entidad donde presta sus servicios el auditor que los elaboró, a excepción de los correspondientes a los auditores --- externos.

Claridad en su contenido

Los órganos de auditoría interna de las dependencias o entidades, al elaborar y revisar los papeles de trabajo, deben tomar en consideración que su contenido sea lo suficientemente claro y explícito, ya que en la medida en que se muestre la evidencia de las pruebas, se evita la pérdida de --- tiempo al tener que reconstruir o revisar nuevamente -- aquellos aspectos que no están señalados claramente.

CONFIDENCIALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo con motivo de la información que contiene son de una confidencialidad absoluta y por tanto --

deben ser usados y manejados en igual forma, debido a que -- muestran en la mayoría de los casos, las evidencias en que - se fundamentan las conclusiones de la auditoría, y sólo se- rán consultados por personal facultado para ello.

Archivo y Mantenimiento de los Legajos de Auditoría.

Los legajos de auditoría deben archivarse de tal forma que - permitan la implantación de un sistema alfa-numérico tomando en consideración el tipo de auditoría de que se trate y - la forma secuencial de los ejercicios que se han auditado.

Para su control, debe elaborarse un sistema de kardex o re- laciones en forma alfabética, de los papeles de trabajo que se tienen archivados, haciendo mención de su ubicación, a - efecto de constituir un índice que permita su localización inmediata.

La responsabilidad de los legajos de auditoría que han sido archivados, corresponde a la persona encargada del mismo, - debiendo atender órdenes directas del titular del órgano de auditoría interna para su manejo o consulta.

El tiempo que deben conservarse los legajos de auditoría es por lo menos de cinco años para cualquier consulta o aclaración.

VII INFORME DE AUDITORIA

- CONCEPTO
- ESTRUCTURA
- TIPOS DE INFORMES
- DISCUSION DEL INFORME
- INFORME DE SEGUIMIENTO
- DISTRIBUCION DEL INFORME

CONCEPTO.

Es el documento que señala los hallazgos del auditor así como las conclusiones y recomendaciones que han resultado en relación a los objetivos propuestos para el exámen de que se trate.

Su importancia radica principalmente en que este documento -- sirve de base para que la administración tome las acciones que correspondan en interes de la entidad, representa el medio por el que se comunican los resultados y sugerencias y generalmente el único producto de nuestro trabajo que llegará a la Dirección.

ESTRUCTURA DEL INFORME.

Un informe de auditoría deberá contener por lo menos los siguientes puntos:

Síntesis o Resumen
Introducción
Objetivos
Alcance y Limitaciones
Opinión General
Observaciones y Recomendaciones
Anexos

Síntesis o Resumen.

En esta síntesis deberán mencionarse los hechos más relevantes de la revisión, y esta dirigida principalmente a aquellas personas que deseen un conocimiento general de los resultados -- del exámen.

Introducción:

En virtud de ser lo primero que verá el lector, es indispensable que sea clara y con el impacto necesario para invitarlo a que continúe leyendo.

Esta fase deberá contener:

- Identificación del trabajo
- Fecha o período de la revisión
- Tipo de trabajo
- Referencia con trabajos previos
- Idea general sobre la importancia del aspecto revisado
- Mejoras o falta de atención a situaciones antes reportadas.

Objetivos.

Deben mencionarse en este párrafo los objetivos más importantes del trabajo realizado, como son:

- La verificación del cumplimiento de las políticas establecidas.
- Revisión de la adecuación de los procedimientos de control establecidos.
- La amplitud de la descripción de la debilidad deberá estar en función de la complejidad y del conocimiento que de la operación tenga el superior del área.

El grado de información y soporte de las consecuencias y sugerencias deberá estar en base a:

- Importancia y/o gravedad del problema
- Conocimiento del problema, tanto del auditor como del responsable de la operación

- Tendencia del crecimiento
- Urgencia de la solución
- Probabilidad de aceptación de las observaciones del auditor.

Otras recomendaciones adicionales para mejorar la calidad del contenido de las observaciones son:

- Evitar el agrupamiento de varios problemas en uno solo, -- ya que se imposibilita su solución con una sola medida, hay que presentarlos desglosados, analizando sus consecuencias y poner soluciones específicas.
- Cuidar la coordinación entre la observación y las consecuencias y sugerencias. No debe hacerse sugerencia alguna de problemas que no se han detectado o planteado.
- Cada afirmación debe estar firmemente basada y es necesario hacer sentir que nos aseguramos personalmente de los hechos.
- Es necesario vigilar que el contenido del informe sea claro, evitando lenguaje vulgar o técnico definiendo bien las ideas y estructurando adecuadamente las observaciones. En caso necesario es conveniente presentar cuadros y diagramas, en lugar de largas expresiones.

Alcance y Limitaciones.

En este concepto es necesario incluir:

- Principales procedimientos utilizados
- Extensión de las pruebas aplicadas

- Areas u operaciones no cubiertas en la revisión
- Motivos que impidieron su realización
- Criterio de prioridades establecido
- Participación de personal ajeno a la auditoría.
- Ampliaciones a la revisión

Opinión General.

En este párrafo el auditor dará su opinión en forma general -- de la situación en que se encuentra el área auditada, normalmente se presenta un resumen de las desviaciones más representativas y/o de los aspectos más favorables a los que se haya concluido en la revisión.

Observaciones y Recomendaciones.

Una vez verificadas las deficiencias, el auditor debe proporcionar, a través del informe, la evidencia suficiente para que el lector llegue a sus mismas conclusiones.

Por su contenido el Informe puede ser:

- Corto
- Largo

En virtud de la importancia que reviste esta última clasificación, se presenta un análisis detallado al respecto.

Informe corto: Es aquél que presenta en forma ágil y ordenada el resultado de la auditoría practicada.

Este tipo de informe está integrado por los siguientes elementos:

Título.- Que deberá ser preciso y contener el rasgo más significativo del objeto de la auditoría.

Síntesis o Resumen.- Como ya se indicó en párrafos anteriores en esta síntesis deberán mencionarse los hechos más relevantes de la auditoría y está dirigido a aquellas personas que deseen un conocimiento general de los resultados del examen.

Esta síntesis o resumen puede estar incluida al principio del informe o por separado. Por tal motivo, el auditor debe determinar cuál de estas alternativas es la adecuada en función a las circunstancias.

Para que la síntesis o resumen cumpla con su fin, es necesario también que se presente la información de la siguiente manera:

- Nombre del punto tratado
- Observaciones y conclusiones importantes
- Recomendación
- Medidas correctivas aceptadas por el área auditada
- Asuntos importantes no resueltos

Informe Largo.- Es aquél que presenta en forma detallada el resultado de la auditoría practicada.

Este tipo de informe contiene los siguientes elementos:

Título.- Corresponderá al tipo de auditoría y nombre de la unidad, programa o actividad examinada.

Información introductoria.- Proporcionar al lector información general acerca de la unidad, programa o actividad examinada y del alcance y naturaleza de la revisión, así como aquellas aclaraciones que permitan ubicar adecuadamente el carácter im-

parcial y objetivo de la auditoría.

Observaciones significativas.- Comprende toda aquella información sobre la condición, criterio, efecto y causa de los hechos examinados.

Conclusiones.- Son las opiniones y juicios profesionales del auditor, formuladas durante su exámen, manteniendo para ello una actitud objetiva, positiva e independiente.

Las conclusiones deberán presentarse preferentemente en forma detallada después de las observaciones detectadas.

Recomendaciones.- Son el producto más importante del informe de auditoría, ya que proporcionan las sugerencias y acciones tendientes a mejorar la operación de la unidad, programa o actividad.

Las recomendaciones son las sugerencias efectuadas para resolver los problemas o deficiencias encontradas durante la auditoría y tienen un carácter constructivo.

Las recomendaciones formales sirven también de base para llevar a cabo seguimiento de las medidas correctivas ya que el proceso de la auditoría no termina al presentarlo.

DISCUSION DEL INFORME.

Independientemente de dar cumplimiento a la norma No. 10 del Manual de Auditoría Gubernamental que se refiere a la discusión previa del informe, esta actividad debe realizarse para dar a conocer a los responsables de la operación las fallas detectadas en sus áreas.

La discusión debe llevarse a cabo en dos períodos:

- Durante la revisión con los responsables de la operación
- Al final de la revisión con la gerencia o dirección

En la discusión del informe pueden surgir varias opciones:

- Investigación adicional: Cuando el responsable de la operación no esté de acuerdo con las observaciones planteadas a su responsabilidad por falta de investigación del auditor, - en el momento de la discusión se harán las investigaciones necesarias para aclarar todas las dudas.
- Correcciones: Cuando se trate de apreciaciones erróneas por parte del auditor y se demuestre plenamente esta situación por el responsable de la operación, se harán las correcciones pertinentes al informe.
- Cambios de redacción: Si el responsable no está de acuerdo en la redacción y se precisa que efectivamente tiene la razón.
- Inclusión de puntos de vista del personal auditado.
- Aceptación por parte del responsable de la operación de las fallas detectadas en su área.
- Rechazo de las observaciones por no estar de acuerdo con los puntos de vista del auditor.

INFORME DE SEGUIMIENTO

En cumplimiento a la norma de auditoría No. 13 establecida en el Manual de Auditoría Gubernamental, debe darse un seguimiento de las recomendaciones planteadas.

Sobre el particular existen dos formas comunes para realizar - dicho seguimiento.

1.-Obtener respuesta obligatoria de los auditados evitando el rechazo de las observaciones contenidas en el informe, con base en su aceptación previa, por considerar que se trata - de un ataque personal. La contestación debe indicar las -- medidas tomadas o por tomar para la solución de los proble- mas y en su caso, el apoyo que requieran tanto de su supe-- rior como de otras áreas.

Esta forma de seguimiento no implica mayor costo pero tiene -- poca confiabilidad por provenir del responsable de la opera--- ción.

2.-Tener un seguimiento por auditoría con dos opciones.

En vista específica: Debe cuidarse que no se solucionen única- mente los casos indicados en el informe, sino que haya desapa- recido el problema en su totalidad. Implica costo adicional - que debe evaluarse en relación a la gravedad de los problemas a solucionar.

En auditorías posteriores: En este caso se aprovecha el esfuer- zo de auditoría en revisar la totalidad de la operación, pero en el informe se comunican por separado los problemas resuel- tos y pendientes de la auditoría anterior.

En ambos casos es de suma importancia el apoyo que brinde la - alta administración en la implantación de las recomendaciones, ya que de no ser así el personal del área auditada se acostum- bra periódicamente a pasar un mal rato durante la lectura del informe, sin mayores consecuencias para la eliminación de los problemas que se detecten.

Resultado del seguimiento: En el seguimiento de los problemas - detectados en la auditoría pueden presentarse varias situaciones, que son base para la retroalimentación de objetivos y programa de trabajo de posteriores exámenes. Así tenemos:

- Problemas resueltos en base a las recomendaciones del informe.
- Problemas resueltos en la forma distinta a la sugerencia de auditoría.
- Problemas no resueltos, responsabilidad del área auditada.
- Problemas no resueltos por falta de apoyo de otras áreas, o por carencia de recursos.
- Problemas inexistentes o mal planteados por auditoría.

Responsabilidad del auditor: Independientemente del apoyo que de la alta administración, el auditor está obligado a contribuir a la solución de los problemas detectados. Algunas de las posibles formas en que puede ayudar son:

- Lograr que el personal del área auditada acepte su responsabilidad en la existencia de las deficiencias y se concientice de la necesidad de su corrección.
- Asesorar y apoyar a las áreas auditadas para la eliminación de los problemas existentes y en las solicitudes que presenten a sus superiores para la obtención de:
- Recursos materiales, técnicos y humanos.
- Apoyos organizacionales (procedimientos, entrenamiento).

- Autorizaciones, trámites, etc.
- Participar en grupos interdepartamentales para el estudio, solución e implementación de sistemas que incrementen el -- control de la operación.

DISTRIBUCION DEL INFORME.

La entrega del informe se hará al responsable de la dependencia y/o entidad, así como a los responsables de las áreas comprendidas en la auditoría practicada, con el fin de que se tomen las medidas necesarias para llevar a cabo las recomendaciones planteadas.

C O N C L U S I O N E S

CONCLUSIONES.

Con base en los postulados de filosofía política que orientan la actividad de la presente administración, se instrumentaron una serie de medidas a fin de lograr que la actividad administrativa del estado se realice en mejores condiciones de eficiencia y eficacia, y que los servidores públicos se desempeñen con la mayor capacidad y honestidad.

En este contexto la función de auditoría desempeña un papel importante y es la Secretaría de la Contraloría General de la Federación el órgano responsable de coordinar esta función para fortalecer y hacer integral el aspecto de control y así ---coadyuvar al cumplimiento de los propósitos señalados. Sus ---acciones se orientan a promover la modernización de los sistemas, instrumentos y medidas de control y evaluación que interactúan en el aparato gubernamental, y a prevenir y combatir la corrupción de los servidores públicos poniendo énfasis en ---análisis de sus causas y efectos para evitar que la deshonestidad, negligencia e ineficiencia sea recurrentes.

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación se ---ubica dentro de la administración pública, como una dependencia de regulación integral que apoya al ejecutivo para mejorar los sistemas y controles con el propósito de incrementar la eficiencia en el desarrollo de la acciones.

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

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

- 1.- Manual de Auditoría Gubernamental imitada por la Secretaría de Programación y Presupuesto.
- 2.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 3.- Apuntes del Comité Consultivo de Auditoría.
- 4.- Apuntes del Seminario de Control y Evaluación del Gasto Público del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 5.- Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 6.- Auditoría de las Operaciones del Gobierno.
Carlos A. Iboard y Jiménez de Sandi.
- 7.- La Auditoría Gubernamental en el Control y Evaluación de la - -
Administración Pública Federal.
- 8.- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su -
Reglamento.