



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LA AUDITORIA EN EL AMBITO
GUBERNAMENTAL

SEMINARIO DE INVESTIGACION
C O N T A B L E

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
ELBA CABRERA ARROYO

ASESOR DEL SEMINARIO :
C. P. JOAQUIN BLANES PRIETO



MEXICO, D. F.

1995

FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



ESTADO DE CONTADURIA
Y REGISTRACION



NOV. 9 1995



COORDINACION DE
EXAMENES PROFESIONALES

0/1620/95

Señor Jesús: quiero agradecerte
la oportunidad que me has dado de
empezar la elaboración y llegar a
la culminación de esta tesis, ya que
sin tú ayuda y dirección no hubiera
podido realizar este anhelo.

Con especial agradecimiento a mi familia:
Padres y hermanos que con su apoyo incondicional
me ayudaron espiritual y materialmente
para lograr este propósito.

También agradezco a cada una de las personas
que de una u otra manera, contribuyeron a la
realización de este trabajo.

Asimismo quiero agradecer al profesor
Joaquín Blanes Prieto por su ayuda,
orientación y consejo, para la elaboración
de esta tesis.

ELBA

I N D I C E

INTRODUCCION	1
CAPITULO 1. SECRETARIA DE CONTRALORIA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO	4
1.1. Marco general	4
1.2. Marco legal	7
1.2.1. Motivaciones para su creación	12
1.2.2. Objetivos	14
1.3. Atribuciones	16
1.3.1. De normatividad	16
1.3.2. De vigilancia y fiscalización	18
1.3.3. De evaluación	19
1.3.4. De control de las responsabilidades de los servidores públicos	19
CAPITULO 2. AUDITORIA GUBERNAMENTAL	21
2.1. Concepto de auditoría gubernamental	21
2.2. Objetivos fundamentales de la auditoría gubernamental	21
2.3. Clasificación de la auditoría gubernamental	23

2.4. Tipos de auditoría	24
2.5. Campo de actuación de la auditoría gubernamental	28
CAPITULO 3. LA PLANEACION Y SUPERVISION DE AUDITORIA	31
3.1. Objetivos de la planeación	31
3.2. Realización de la planeación	32
3.2.1. Tipos de trabajo	32
3.2.2. Conocer la dependencia	33
3.2.3. Objetivos del examen	36
3.2.4. Estudio y evaluación del control interno	37
3.2.5. Programas de trabajo	41
3.3. Supervisión del trabajo de auditoría	45
CAPITULO 4. NORMATIVIDAD DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL	50
4.1. Objetivos de las normas generales de auditoría interna gubernamental	51
4.2. Estructura de las normas generales de auditoría interna gubernamental	52
4.2.1. Normas personales	53
4.2.2. Normas sobre ejecución del trabajo	54
4.2.3. Normas sobre el informe de auditoría y su seguimiento	55

CAPITULO 5. TECNICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL	57
5.1. Concepto	57
5.2. Clasificación de las técnicas de auditoría	58
5.2.1. Técnicas documentales	59
5.2.2. Técnicas verbales	63
5.2.3. Técnicas visuales	63
5.3. Procedimientos de auditoría	65
CAPITULO 6. NATURALEZA Y CARACTERISTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO	68
6.1. Concepto	68
6.2. Importancia	68
6.3. Clasificación	69
6.4. Contenido	69
6.5. Supervisión	70
6.6. Archivo	72
6.7. Confidencialidad	72
CAPITULO 7. INFORMACION DE RESULTADOS	74
7.1. Discusión de los informes con la administración de la organización	74
7.2. Informe de auditoría	75

7.2.1. Tipos de informe	75
7.2.2. Estructura del informe de auditoría	76
7.2.3. Características generales del informe de auditoría	77
7.2.4. Contenido del informe de auditoría	79
7.3. Seguimiento de las recomendaciones	82
7.3.1. Objetivo del seguimiento	82
7.3.2. Promoción de la toma de acciones	83
CONCLUSIONES	84
BIBLIOGRAFIA	87
HEMEROGRAFIA	89

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

El presente trabajo de investigación se realizó para poder conocer y comprender el papel que juega la auditoría en el contexto de la administración pública federal.

Debido a la severa crisis económica, política y social en que se encuentra el país y a los diversos acontecimientos -- fraudulentos que se han dado tanto en el sector privado como en el sector gubernamental. Es urgente que se tomen severas medidas y soluciones para poder controlar y prevenir estas - situaciones que están afectando al país en cada uno de sus - ámbitos.

Todo lo que está sucediendo ha deteriorado el nivel y la calidad de vida de la sociedad mexicana y así mismo ha disminuido la confianza que el pueblo tenía en sus gobernantes e instituciones.

Ya que los gobiernos y las entidades a las que les han -- confiado recursos y la facultad de aplicarlos, tienen la regponsabilidad de rendir cuenta plena de sus actividades. Esta rendición de cuentas del gobierno, debe identificar no sólo los objetivos a los que se determinaron recursos públicos si no también la manera y el efecto de su aplicación, exigiéndole no sólo que se desempeñe eficientemente y eficazmente, si no que dé prueba de ello con información clara y transparente.

Por lo tanto las acciones del gobierno deben tender al desarrollo y perfeccionamiento de la misma sociedad.

En el primer capítulo se habla de la SECOGEF (ahora SECODAM) en cuanto a los motivos que originaron su creación, a sus objetivos fundamentales y a sus principales atribuciones que esta secretaría contrajo, asimismo, del importante papel que juega como instrumento preventivo que establece y ejercita modernos sistemas de control y evaluación para evitar la corrupción en cada una de las dependencias y entidades de la administración pública federal.

El segundo capítulo hace mención al auge que ha venido desarrollando la auditoría en nuestros días, tanto en el ámbito gubernamental como en cada una de las áreas que han hecho uso de ésta importante herramienta para obtener información que les ayude a tomar decisiones precisas en el momento oportuno.

El tercer capítulo es un análisis de los puntos básicos que deben emplearse en la planeación de una auditoría, desde su inicio hasta el término de la misma, así como también el por qué "no" puede tomarse a la supervisión como una etapa final de dicho trabajo.

El cuarto capítulo contiene una breve descripción acerca de la normatividad, responsabilidad, alcance y calidad técnica de las labores que deben de cumplir los auditores

internos gubernamentales en todos los niveles de la administración pública federal.

El quinto capítulo trata sobre los métodos y procedimientos prácticos de investigación y prueba, utilizados por el auditor para obtener una evidencia suficiente y competente con la cual pueda fundamentar su opinión profesional sobre el trabajo encomendado.

El sexto capítulo habla sobre lo fundamental que son los papeles de trabajo, así como de sus características, contenido y de la supervisión que se les debe de dar para que estos garanticen la calidad de la auditoría.

El último capítulo trata de la fase final del proceso de la auditoría, la discusión del informe, como de los elementos primordiales que deben intervenir en éste para su elaboración.

**CAPITULO I. SECRETARIA DE CONTRALORIA
Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO**

1.1. Marco general

Se desea aclarar que la Secretaría de la Contraloría General de la Federación (SECOGEF), cambió de nombre llamándose Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECO-DAM), conforme a las reformas a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994 y puesta en vigor a partir del día siguiente, se constituyó en promotora del desarrollo administrativo integral de las dependencias y entidades de la (APF).

Una vez aclarado lo anterior, citaremos algunos aspectos que dieron origen a la creación de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación:

"Por reformas y adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1982 y vigente a partir del 1º de enero de 1983, se creó la Secretaría de la Contraloría General de la Federación a la que con fines de reestructurar las instancias de control para el manejo eficaz y honesto de los recursos de la nación, se le otorgaron facultades y atribuciones en el orden del control, de carácter normativo, de vigilancia y fiscalización, de evaluación y de

índole disciplinario en lo relativo a las responsabilidades de los servidores públicos.

"Esta secretaría, al surgir a la vida pública del país -- con criterio de control, recogió las experiencias del funcionamiento unitario y sistemático que se había pretendido bajo el departamento de Contraloría que fungió de 1917 a diciembre de 1932 y aún cuando a sus funciones, se otorga gran relevancia al control preventivo, no obstante se tomaron las medidas pertinentes para no incurrir en los defectos del control previo excesivo que pudiera constituir de algún modo un obstáculo para el desarrollo normal de la Administración Pública, tal como se adujo en 1932 al decretarse la desaparición del Departamento de Contraloría de la Federación".⁽¹⁾

Su creación forma parte, en lo administrativo, de la instrumentación de acciones del Gobierno Federal respecto a la tésis de la renovación moral de la sociedad y su existencia se encuentra estrechamente vinculada con el nuevo orden de responsabilidades de los servidores públicos federales, para cuyo efecto se le otorgaron amplias facultades en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

(1) José Trinidad Lanz Cárdenas. La contraloría y el control interno en México. led. 1987. p. 494-495.

La creación de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, no releva a las dependencias y entidades de su responsabilidad en cuanto al control y supervisión de sus propias áreas que manejan recursos económicos del Estado, ya que ésta continúa plenamente en vigor y lo que se encuentra a cargo de la Secretaría de la Contraloría, es establecer -- una regulación que asegure el funcionamiento de los sistemas globales, sectoriales e institucionales de control, para que sobre bases uniformes se cubra una perspectiva completa de - legalidad, exactitud y oportunidad, la responsabilidad en el manejo de los recursos patrimoniales de la Administración Pú**l**ica Federal.

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, que constituye el órgano central del control en la Adminis-- tración Pública, quedó en esa virtud instituida como depen-- dencia globalizadora de los sistemas de control interno del ejercicio gubernamental y a fin de tener un concepto de lo - que significa el control administrativo en el sector público mexicano, resulta pertinente a modo de semblanza de este ór-- gano del Estado hacer hincapié respecto a las motivaciones - que influyeron para su creación, a sus objetivos fundamenta-- les y también a sus principales atribuciones.

1.2. Marco legal

A finales de 1976 se empiezan a dar los primeros pasos para uniformar y dar coherencia a la función de auditoría interna en el gobierno federal, que hasta entonces operaba dentro de entidades y dependencias que creaban sus propias unidades de auditoría interna de acuerdo a sus necesidades, sin que hubiera uniformidad en criterios, técnicas, procedimientos y normatividad.

Entre las principales acciones tomadas, se pueden citar las siguientes:

- * La expedición de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal el 29 de diciembre de 1976, abrogando la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado que estaba en vigor desde el 23 de diciembre de 1958. Destaca en esta medida la creación de la Secretaría de Programación y Presupuesto, dependencia a la que se asigna la función de la administración del gasto público, la coordinación y ejecución de la planeación, el establecimiento y supervisión de la normatividad y el control del gasto público. Una de las funciones específicas que se atribuía a dicha Secretaría era la de establecer normas para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías especiales que se requieran a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

* La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, expedida el 30 de diciembre de 1976, la cual abrogó la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación. Destacando en esta ley del capítulo V. "De las responsabilidades", en el cual se normaba la actividad de la Secretaría de Programación y Presupuesto en cuanto a la auditoría gubernamental, asimismo, en su Artículo 44 establecía el carácter obligatorio de los órganos de auditoría interna, -- "En las dependencias del Ejecutivo Federal, en el Departamento del Distrito Federal y en las entidades de la Administración Pública Paraestatal se establecerán órganos de auditoría interna, que dependerán del titular respectivo y cumplirán los programas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto".

* El 31 de diciembre de 1979, se expidió Ley de Responsabilidades de los Funcionarios y Empleados de la Federación, -- del Distrito Federal y de los Altos Funcionarios de los Estados, ésta derogó la Ley de Responsabilidades de los Funcionarios y Empleados de la Federación de Distrito y Territorios Federales y de los Altos Funcionarios de los Estados que estaban en vigor desde el 21 de febrero de 1940. - En esta ley se obligaba a todos los funcionarios públicos a presentar su manifestación de bienes ante el Procurador General de la República, o de Justicia del Distrito Federal según el caso, al tomar posesión y al dejar su cargo.

* Por otro lado, se llevan a cabo una serie de acciones que tienden a optimizar la actividad pública, entre las que sobresalen:

- a) Las medidas de desconcentración administrativa
- b) La descentralización de la contabilidad
- c) La corresponsabilidad del gasto público

No obstante los instrumentos de control establecidos, estos presentaban limitaciones sobre todo porque no formaban parte de un plan general que los integrara y los dotara de uniformidad y congruencia, traduciendo lo anterior en acciones aisladas de control y en una multiplicidad de instancias de fiscalización y control.

Es en este contexto que el poder ejecutivo instrumenta una serie de medidas con el fin de lograr una mejor actuación de la Administración Pública Federal, entre las que destacan:

"Se modifica la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que entra en vigor el 1º de enero de 1983, creando la Secretaría de la Contraloría General de la Federación a quien corresponde la obligación de integrar, fortalecer y consolidar las acciones de control, fiscalización y evaluación en la Administración Pública Federal.

"Se modifica la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Título IV, reforma que abarca los Artículos del 108 al 114; así como los Artículos 22, 73 fracción VI, - 74 fracción V, 6 fracción VII, 94, 97, 127 y 134. (Se publica en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1982).

"Se publica en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, la nueva Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

"Se reforma el Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de -- fuero federal. (Se publica en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1983).

"Se reforma el Código Civil para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de -- fuero federal, en sus Artículos 1916 y 2116, así como se adciona el Artículo 1916 bis. (Se publica en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982).

"Se emiten los acuerdos sobre el parentesco entre los funcionarios públicos, sobre la declaración de situación patrimonial que deben presentar anualmente y sobre las entidades paraestatales".⁽²⁾

Los siguientes ordenamientos jurídicos, entre otros, son los que sustentan y norman directamente la actuación de la - Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (antes SECOGEF):

* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 90.

Diario Oficial del 5 de febrero de 1917.

* Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Artículo 37. (antes Artículo 32 Bis)

Diario Oficial del 29 de diciembre de 1976.

(Reformas y adiciones publicadas el 28 de diciembre de --- 1994).

* Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públi--cos.

Diario Oficial del 31 de diciembre de 1982.

* Reglamento Interior de la Secretaría de Contraloría y Desa
rrollo Administrativo.

Diario Oficial del 12 de abril de 1995.

(2) Miguel Angel Dávila Guzmán. Auditoría Comprehensiva un Moderno Con-
cepto en la Auditoría Gubernamental. led. Mayo 1991. p. 53-54.

1.2.1. Motivaciones para su creación

"1. En la intensa consulta popular desarrollada durante la - campaña presidencial de 1982, se recogió como un claro reclamo popular la necesidad de instrumentar medios adecuados para el eficiente y honesto manejo de los recursos de la Nación. Dicha solicitud dio vida y cuerpo a la tésis de la renovación moral de la sociedad, la que precisaba de un instrumento operativo que instituyera y --- ejercitara modernos sistemas de control en la Administración Pública Federal.

"2. A pesar de los avances experimentados en la moderniza--- ción de la propia Administración Pública, aún se presentaban deficiencias, carencias y desajustes tanto en el - marco conceptual como en el desempeño práctico de la función del control, atribuibles fundamentalmente a la dispersión de los distintos órganos responsables de su de-- desempeño, lo que a su vez originaba falta de uniformidad y coherencia a las labores emprendidas.

Tal extremo hacía indispensable la adopción de bases técnicas que, dentro de un sistema unitario, modernizara -- con propósitos de mayor eficiencia el control administrativo.

"3. La renovación moral, como compromiso participativo de la sociedad en su conjunto, debía entenderse vinculada íntimamente con las funciones de evaluación y control, lo

que sólo podría lograrse mediante la creación de una entidad que, dependiendo directamente del Ejecutivo Federal, a la par que normará y vigilará el funcionamiento y operación de las unidades de control existentes, globalizará las acciones de control en un auténtico sistema de vigilancia y evaluación, en el que sin pretender centralizar todas las tareas en este sentido en una sola dependencia del Ejecutivo, se definirán y coordinarán con precisión los ámbitos del control correspondientes a cada una de las dependencias y entidades de la Administración Pública.

- "4. Del mismo modo, dentro de una línea de uniformidad y en atención a normas que debían cumplirse indiscriminadamente en todos los ámbitos de la administración, se requería dar seguridad al funcionamiento de los sistemas de control, tanto de los existentes como de los que se instituyeran sobre el particular en el futuro.
- "5. Como una consecuencia de la necesaria renovación moral, - había que reforzarse para dar legalidad, exactitud y --- oportunidad al manejo de los recursos patrimoniales del Estado.
- "6. En virtud de las constantes desviaciones tanto en el cumplimiento de los deberes y servicios como en el manejo - de los bienes y recursos de la Nación, se hacía imperativa la creación ordenada y sistemática de la fiscalización

interna en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

"7. Las responsabilidades en el ejercicio de las comisiones y mandatos de la función pública, por la propia dignificación del servicio público, requerían la normatividad y las acciones conducentes para la transparencia en el ejercicio de tales responsabilidades.

"8. Por último, había que tomar las medidas de rigor para -- que un órgano en lo particular, como instrumento de régimen disciplinario del Estado, pudiera normar y ejercer el control jerárquico, imponer las sanciones a los servidores públicos en el desvío de sus deberes genéricos y específicos y, en su caso, denunciar oportuna y eficazmente las irregularidades que fueren delictuosas ante el Ministerio Público". (3)

1.2.2. Objetivos

A los razonamientos anteriores, que motivaron la creación de la Secretaría de la Contraloría, cabe adicionar los siguientes objetivos, consistentes en:

"1) Dotar al Ejecutivo Federal de un instrumento eficaz que vigilara y evaluara los ingresos, gastos, recursos y obligaciones del Estado, con el objeto de que su administración se efectuara con estricto apego a las leyes y

dentro de los parámetros de economía, eficiencia, eficacia y honradez.

- "2) Lograr que los recursos destinados a dicha función se optimizaran mediante su integración en un sólo instrumento del Ejecutivo Federal, bajo políticas, normas y directrices comunes.
- "3) Permitir que mediante el control más eficiente de la Administración Pública Federal se coadyudara a combatir el proceso inflacionario que erosiona la economía nacional.
- "4) Promover que la vigilancia, supervisión, evaluación y control que se desarrollara, se constituyera en medio preventivo para evitar la corrupción dentro de la Administración Pública, llevando así a la práctica los conceptos de renovación moral requeridos por el país.
- "5) Obtener que se reforzara el Sistema Nacional de Planeación con la introducción de una instancia correcta de su control.
- "6) Velar porque a través de los más modernos conceptos sobre el control administrativo se abandonaran caducos sistemas de vigilancia y control tan parciales como superfluos, orientándose de una mejor manera al cuidado de programas prioritarios, de proyectos estratégicos y de sectores vitales, en detrimento de la atención que en

esencia corresponde a toda la función pública".⁽⁴⁾

1.3. Atribuciones

Para corresponder a las razones de su motivación y a los objetivos antes señalados, la Secretaría de Contraloría fue investida de una amplia gama de funciones, susceptibles de ser clasificadas en normativas, de vigilancia y fiscalización, de evaluación y de control de responsabilidad de los servidores públicos.

1.3.1. De normatividad

- 1) Planear, organizar y coordinar el Sistema Nacional de Control y Evaluación Gubernamental.
- 2) Expedir normas de control para la Administración Pública Federal.
- 3) Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros que emita la Secretaría de Programación y Presupuesto, así como los proyectos de normas en materia de contratación de deuda, manejo de fondos y valores que formula la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; además de sugerir normas a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros en relación con el control y

fiscalización de las entidades bancarias.

- 4) Expedir normas para la cooperación técnica de informes y datos entre las secretarías de Estado y los departamentos administrativos.
- 5) Establcer las bases generales y los lineamientos para la práctica de auditorías internas y externas.
- 6) Expedir las normas necesarias para el funcionamiento y -- atención de las oficinas de quejas del público sobre la - conducta de los servidores públicos e irregularidades en el ejercicio de la función pública.
- 7) Expedir normas para el cumplimiento por parte de los ser- vidores públicos de la presentación oportuna y cabal de - sus declaraciones sobre situación patrimonial.

(3) José Trinidad Lanz Cárdenas, op. cit., p. 496-497.

(4) Ibid.

1.3.2. De vigilancia y fiscalización

- 1) Inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia presupuestal.
- 2) Practicar auditorías financieras, legales, de operación, de control de gestión y de fondos y valores.
- 3) Revisar, inspeccionar e intervenir respecto al cumplimiento de las leyes y normas en cuanto a obras públicas y adquisiciones.
- 4) Designar a los auditores externos en las entidades de la Administración Pública Federal y regular y controlar su actuación.
- 5) Designar y proponer a los comisarios públicos, así como coordinar funciones preventivas y en su caso correctivas en el sector paraestatal.
- 6) Aprobar la designación de los titulares en las contralorías internas de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y vigilar su funcionamiento, al igual que la adecuación a las normas de control interno que hubiere previamente establecido.
- 7) Verificar y controlar las manifestaciones de bienes de los servidores públicos.

1.3.3. De evaluación

- 1) Realizar evaluaciones en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- 2) Evaluar el manejo y aplicación de los recursos federales, transferidos o coordinados, en las entidades federativas y municipios.
- 3) Investigar los resultados de los programas y acciones del Gobierno Federal.
- 4) Vigilar y evaluar la eficiencia de los servidores públicos.

1.3.4. De control de las responsabilidades de los servidores públicos

- 1) Revisar y tramitar las quejas y denuncias que se presenten sobre actuación de los servidores públicos y en su caso turnarlas a las dependencias que correspondan.
- 2) Instruir los procedimientos de sanciones por irregularidades cometidas en el servicio público.
- 3) Sancionar a los servidores públicos en los casos que legalmente le competen y en su eventualidad turnar los expedientes a las contralorías internas de las dependencias

respectivas, para la aplicación de sanciones.

- 4) Denunciar ante el Ministerio Público los delitos por conductas en el manejo de los recursos de la Nación y en el funcionamiento de los servidores públicos.
- 5) Fincar las responsabilidades administrativas que correspondan, en los términos de la ley, a los servidores públicos y en su caso a terceros, tanto de orden administrativo como de tipo sancionario, resarcitorio o indemnizatorio.
- 6) Declarar que no se ha cumplido con la obligación de presentar declaraciones para los efectos de la separación del cargo del servidor público incumplido.
- 7) Previa la investigación y en su eventualidad práctica de las auditorías que correspondan, denunciar ante el Ministerio Público el delito de enriquecimiento ilícito en los casos de servidores públicos que revelen una exorbitada e incongruente desproporción entre sus ingresos, gastos y bienes.

CAPITULO 2. AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La auditoria dentro del sector público, es una herramienta importante, capaz de contribuir al mejoramiento de su desempeño, a incrementar su productividad, a buscar oportunidades de mejora para hacer más con menos, a mejorar el proceso de rendición de cuentas y así, obtener el mejor beneficio posible para la sociedad a la que sirve.

2.1. Concepto de auditoría gubernamental

"Comprende el examen de las operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se han cumplido con las disposiciones legales aplicables".⁽⁵⁾

2.2. Objetivos fundamentales de la auditoría gubernamental

"1) Analizar si el control interno establecido en las entidades del sector gubernamental cuadyuvan a la obtención de información financiera confiable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.

- "2) Analizar si la dependencia o entidad, con los recursos asignados, ha cumplido en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas establecidos en su programa.
- "3) Revisar la eficiencia obtenida por la dependencia o entidad en la asignación y utilización de sus recursos.
- "4) Revisar si se cumple con las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la dependencia o entidad.
- "5) Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a mejorar la operación de la dependencia o entidad, así como para corregir las desviaciones y deficiencias encontradas.
- "6) Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido aprobadas, con objeto de cerciorarse de que efectivamente se implantaron".⁽⁶⁾

Con los objetivos antes mencionados, la Auditoría Gubernamental ha originado la necesidad de fortalecer, homogeneizar y regular su práctica, para unificar criterios en los órganos de auditoría interna de las dependencias y entidades, --coadyuvando así a que los responsables de la ejecución de --los programas conozcan sobre la eficiencia, eficacia y congruencia con la que se han utilizado los recursos en el logro de los objetivos y metas establecidos, permitiéndoles de esta manera que, con oportunidad se promuevan las medidas.

de mejoras o ajustes que sean necesarios.

2.3. Clasificación de la auditoría gubernamental

a) Por su Ambito:

- Auditoría Interna
- Auditoría Externa

b) Por su Tipo:

- Auditoría Financiera
- Auditoría Operacional
- Auditoría de Resultado de Programas
- Auditoría de Legalidad

c) Por su Contexto:

- Auditoría Integral
- Auditoría Parcial

d) Por su Aplicación:

- Auditoría a Unidades
- Auditoría a Programas
- Auditoría de Actividades

(5) Juan Ramón Santillana González. Conoce las Auditorías. led.

Junio 1983. p. 159.

(6) Ibid. p. 157.

3.4. Tipos de auditorías

La importancia de la función de auditoría para una entidad en la toma de decisiones correctas, abarca determinados ámbitos que son puntos claves en la organización y desarrollo de la misma, debido a esto se ha hecho necesario definir términos más descriptivos de los distintos tipos de revisiones que se practican, cada uno con enfoques diferentes, pero en esencia con el mismo objetivo de que sus resultados ayuden a evaluar y mejorar el funcionamiento de la misma.

De acuerdo al contexto normativo de la Administración Pública Federal, se han definido los siguientes tipos de auditorías:

Auditoría Interna. Es aquella que se realiza dentro del ámbito de una organización, para dar servicio a la misma y es realizada por personal que depende económicamente de dicha entidad. Su importancia radica en que se constituye en el instrumento del control interno que revisa, analiza, diagnóstica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y proporcionando, en su caso, la adopción de las medidas que tienden a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficacia en el logro de las metas y objetivos asignados.

No obstante, todo lo anterior, el auditor interno ha de manejar las diferentes situaciones a las que se enfrenta con verdadero sentido profesional y la aplicación de su criterio, - deberá apoyarse en la obtención de los suficientes elementos de juicio, especialmente en aquellos casos en que detecta fraude o malos manejos, en los que estará tratando a personas con las que ha mantenido tal vez relaciones de amistad o compañerismo.

Auditoría Externa. Es la que lleva a cabo alguna persona (generalmente un Contador Público) que no tiene injerencia en la administración del negocio cuyas cuentas examina, ni es funcionario o empleado de ella, por lo que no tiene dependencia económica ni dirección y cuyo objetivo es emitir un juicio sobre la situación que guarda el área auditada.

Auditoría Financiera. Comprende el examen de transacciones, operaciones y registros financieros, con el objeto de determinar si la información financiera se produce confiable, oportuna y útilmente.

Auditoría Operacional. Consiste en el examen de las áreas de operación de una empresa, institución, sección de gobierno o cualquier parte de una entidad para determinar si se tienen los controles para operar con eficiencia, tendiendo a la disminución de costos para incrementar la productividad.

Auditoría de Resultado de Programas. Esta auditoría analiza la eficiencia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y metas establecidos, en relación con el avance del ejercicio presupuestal.

El análisis de la eficacia se obtendrá revisando que efectivamente se alcanzaron las metas establecidas en el tiempo, lugar, cantidad y calidad requeridos.

La congruencia se determinará al examinar la relación lógica que existe entre el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

Auditoría de Cumplimiento Legal. Tiene como finalidad cerciorarse de que la dependencia o entidad observa el cumplimiento de disposiciones legales aplicables. (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc.).

Auditoría Integral. Cuando en una sola revisión concurren los cuatro tipos de auditoría (financiera, operacional, de resultado de programas y de legalidad).

Auditoría Parcial. Será aquella en la que se practique un sólo tipo de auditoría.

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, atendiendo al tipo de actividades que realizan, se clasifican en:

* Unidades sustantivas. Aquellas que realizan funciones tendientes a lograr en forma específica los objetivos para los cuales fue creada la dependencia o entidad.

* Unidades de apoyo administrativo. Aquellas que realizan funciones de tipo administrativo en apoyo del logro de los objetivos de las unidades sustantivas.

Auditoría a Programas. El segundo nivel de la auditoría gubernamental es el de la auditoría a programas, que comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades. En este caso se revisará aquel programa, subprograma, proyecto, etc., que esté establecido en la estructura programática del presupuesto, excluyéndose los otros que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma unidad.

Auditoría de Actividades. El alcance que comprende este nivel de auditoría, está circunscripto a la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que son diferentes a unidades o programas.

2.5. Campo de actuación de la auditoría gubernamental

El campo de acción en que se desarrolla la auditoría gubernamental es de una gran magnitud; el sector público en México moviliza volúmenes gigantescos de recursos financieros, debido al dinamismo que ha adquirido el Estado como eje principal del desarrollo económico.

En la actualidad la auditoría se dirige a cualquier actividad, orientándose hacia el análisis de la eficiencia, eficacia y economía, llevando la fiscalización más allá del control normativo y operativo, lo que permite cumplir una función esencial en la dinámica administrativa

En nuestro país se busca perfeccionar el control de eficiencia, es decir, que el dinero de los contribuyentes sea óptimamente captado y evitar que sea malgastado y así impedir gastos superfluos.

La ejecución del control tiende a evitar desviaciones, reprimir abusos y fiscalizar lo hecho. El control nunca interfiere -o no debe interferir- en la gestión correcta; en cambio trata de que no se realice la que no lo es.

El control es una función esencial para comprobar si las acciones del Estado se realizan eficaz y oportunamente y conforme a las normas políticas, planes y programas de gobierno.

Vista la ubicación institucional, el alcance y el ejercicio del control financiero de legalidad, puede extraerse que éste por sí sólo, es insuficiente para alcanzar otra meta -- que la que le ha sido asignada y seguramente, lo pretende.

Es por eso que, dentro de lo que podríamos llamar una "modernización" de los elementos esenciales en la Administración Pública y dentro de ella en la fiscalización del ingreso y del gasto, bien podemos pensar en la posibilidad de alcanzar otros objetivos que se relacionan, no solamente con la "legalidad" del acto público, sino también con su "eficiencia", es decir, con el buen manejo del dinero de los contribuyentes.

El mecanismo es, por cierto, muy complejo y no debe esperarse que los resultados, cuando éstos son negativos o no alcanzan a satisfacer las expectativas que en su momento crearon, den lugar solamente a la crítica, como si la incompetencia fuera la única explicación posible.

Es necesario hacer un análisis previo muy cuidadoso de todas nuestras iniciativas económicas. Del mejor aprovechamiento de nuestros recursos humanos depende nuestro mejor desarrollo económico.

Resulta entonces crucial utilizar de la mejor manera posible, no sólo a los recursos humanos, sino también los recursos materiales y financieros disponibles.

En este sentido, el gobierno mexicano ha implantado controles a partir del presupuesto de ingresos, estableciendo los mecanismos que facilitan su fiscalización y asegurar una administración eficiente en la captación de los ingresos; en materia de gasto, el criterio radica esencialmente no tanto en gastar menos, como en gastar mejor, es decir, importa menos la cantidad que la calidad, la orientación y efecto económico del gasto, sin perjuicio, desde luego, de las medidas generales o específicas de austeridad que la situación aconseje.

Una de las soluciones en la búsqueda del perfeccionamiento del control sobre las finanzas públicas, es legislar por una expansión de la responsabilidad pública, no sólo hasta los límites del control de legalidad, sino más allá de éste, llegando al análisis e investigación de los casos de ineficiencia y despilfarro. Este es un requerimiento urgente, porque, a menos que el administrador y el auditor estén en la posición de saber dónde y cómo ocurren los actos antieconómicos, sobre el total panorama de las finanzas públicas nunca podrá ser montada una campaña realmente integral en pro del eficiente manejo y uso del dinero público, ni habremos de lograr el necesario equilibrio entre el dinero captado, gastado y el valor obtenido.

CAPITULO 3. LA PLANEACION Y SUPERVISION DE AUDITORIA

Planeación en un concepto general será: investigar y de acuerdo al resultado, formar o elaborar para decidir de una manera anticipada el trabajo a desarrollar, sujeto a la flexibilidad de las contingencias que se presenten y al buen juicio y criterio del auditor.

La planeación en auditoría es determinante, ya que por medio de ella vamos a tener un punto de partida.

3.1. Objetivos de la planeación

Los objetivos básico de hacer una adecuada planeación son:

- "1. Ejercer un adecuado control sobre el personal que interviene en la revisión.
- "2. Mejorar el aprovechamiento de los recursos internos y externos (incluye aprovechamiento de tiempos).
- "3. Realización de un mejor trabajo.
- "4. Estar en posibilidad de programar los trabajos de oficina de una manera eficiente y coordinada con los demás trabajos".⁽⁷⁾

3.2. Realización de la planeación

Planear el trabajo de auditoría será decidir previamente cuáles son los procedimientos más convenientes que han de emplearse y qué extensión se les dará a las pruebas, la oportunidad para su aplicación, qué papeles de trabajo se emplearán para registrar los resultados, qué personal intervendrá en el trabajo así como la calidad profesional del mismo.

Los pasos a cubrir en la realización de una adecuada planeación son muy variables, sin embargo, con la finalidad de dar una guía de los más importantes, a continuación se menciona una posible jerarquización :

3.2.1. Tipo de trabajo

La planeación de un trabajo de auditoría tiene características y peculiaridades propias, que exigen que los procedimientos a seguir, sean adoptados a las condiciones específicas de cada situación.

Las más importantes de estas características se enumeran a continuación:

- El objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo que se va ha realizar.

- Los objetivos particulares de cada fase del trabajo de auditoría.
- Las características particulares de la entidad cuya información financiera y estadística se examinan.

Todo trabajo de auditoría deberá ser planeado antes de realizarse y el auditor debe tener previsto en términos generales cuál va a ser el trabajo que va a desarrollar y cuáles son los objetivos que se persiguen, de tal manera que los planes de trabajo deben estar realizados antes del inicio de cualquier labor de auditoría; sin embargo, pueden ser modificados en cualquier fase particular si se encuentran circunstancias no previstas o elementos no conocidos previamente y cuando los resultados mismos del trabajo indiquen hacer variaciones o aplicaciones a los planes establecidos.

3.2.2. Conocer la dependencia

Es requisito indispensable para la planeación, que el personal de auditoría encargado de la revisión, tenga conocimiento, si bien no profundo de la actividad de la dependencia, si general de la misma.

(7) Alfredo Adam Adam, et al. La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal. I. M. C. P, A.C. 2ed. Mayo, 1989. p. 48.

"La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- "a) Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente y todos aquellos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo.
- "b) Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno.
- "c) Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como al aspecto comercial y financiero y las referentes a los criterios de contabilización.
- "d) Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.
- "e) Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa.

"f) Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.

"g) Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno. El sistema de control interno de la empresa deberá ser estudiado y evaluado para poder efectuar una -- planeación correcta del trabajo de auditoría...

"Una vez obtenida la información necesaria, el contador público podrá prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo". (8)

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.

Es de gran importancia para la planeación de la auditoría interna la coordinación con la auditoría externa para conocer cuales son los aspectos sobre los que requerirá información especial o una ampliación de las pruebas, en virtud de las deficiencias reportadas en revisiones anteriores y que en su opinión requieran especial atención de la auditoría interna.

(8) Normas y Procedimientos de Auditoría del I. M. C. P, A.C. México, 1993.

3.2.3. Objetivos del examen

"La planeación del conjunto de actividades a desarrollar significa en cada auditoría o revisión en particular, llegar al objetivo que se persigue o sea, emitir una opinión profesional respecto a lo obtenido.

"Para planear una auditoría en particular, debemos considerar:

- "a) Objetivos particulares del examen de cada una de las --- áreas de los estados financieros.
- "b) Efectuar el estudio y evaluación del control interno para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de -- los procedimientos de auditoría.
- "c) Qué procedimiento de auditoría deberán aplicarse en cada área del examen así como la oportunidad y alcance de los mismos.
- "d) Bajo qué forma se registrará nuestro examen en los papeles de trabajo.

"La planeación se llevará a cabo, basada en los objetivos a cumplir en el estudio de cada área o sección de los estados financieros, para la obtención de evidencia suficiente y competente, con la cual el Contador Público fundamentará

su opinión.

"Los objetivos que se persiguen en cada una de las áreas de los estados financieros, hay ocasiones que se acostumbran ponerlos al inicio de los programas de trabajo, con la finalidad que al concluir nuestro trabajo y de haber llevado a cabo los procedimientos correspondientes, estamos en situación de decir que hemos cumplido con los objetivos del examen en cada una de las áreas".⁽⁹⁾

3.2.4. Estudio y evaluación del control interno

"La correcta evaluación del control interno proporciona al auditor ahorro en tiempo y esfuerzo, ya que le permite dirigir su atención a los aspectos y actividades de la empresa que más requiera su revisión. Asimismo, el grado de eficiencia del control interno determinará la oportunidad, alcance y extensión de la auditoría.

"Una evaluación correcta de operaciones, actividades, funciones o empleados, debe considerar siempre las siguientes fases:

"1. Recopilación y análisis de la información necesaria;

(9) Héctor Sánchez S. Planeación de la Auditoría Externa e Interna.

2ed. 1980. p. 31-32.

"2. Establcer criterios válidos o estándares por medio de --
los cuales se juzguen los resultados, y

"3. Objetividad al formular juicios.

"Es indispensable para llevar a cabo una evaluación, contar con todos los elementos de información que permitan el conocimiento amplio de la actividad o área que se va a examinar. Específicamente en la evaluación del control interno, el auditor debe conocer la organización de la empresa para determinar quienes son los encargados de ejecutar las operaciones, quiénes son los responsables de la supervisión y a quiénes - reportan éstos. De igual importancia es para el auditor conocer los procedimientos de operación y control, así como las políticas establecidas. También le interesará conocer como - se genera la información fuente, cuál es el flujo de dicha - información, etcétera". (10)

El examen del control interno debe constar en papeles de trabajo, con lo cual se deja evidencia de:

1. Haber efectuado el estudio y evaluación del control interno.
2. Queda la constancia escrita de por qué se aplicaron los - procedimientos de una manera u otra.

Existen tres métodos para registrar el examen del control interno en papeles de trabajo:

1. **Método Descriptivo.** Consiste en relacionar en los papeles de trabajo las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios, empleados o registros contables que intervienen en el sistema.
2. **Método de Cuestionario.** El cual consiste en formular preguntas relativas a los aspectos básicos del control interno relativo a la revisión que se va a practicar. Estas -- preguntas se deben contestar en presencia de las medidas de control que se encuentren relativamente en vigor.
3. **Método Gráfico.** En el que se presenta objetivamente la organización de la empresa y los procedimientos en vigor para los distintos departamentos o actividades, o bien, el flujo que siguen los documentos más importantes en el sistema implantado.

El método que mayor aceptación ha tenido en nuestro país, es el de cuestionario, sin embargo, en muchos casos es imprescindible utilizar una combinación de los tres métodos -- descritos para lograr una información más completa del sistema de control interno que se examina.

La técnica de evaluación, cuando se han reunido todas las pruebas esenciales, incluye siempre la comparación con un estándar válido. Es un objetivo básico descubrir criterios por medio de los cuales las conclusiones relativas a los fenómenos en observación pueden probarse, como base de lo que se espera de ellos en el futuro. Deben existir modelos claramente definidos para distinguir entre lo bueno y lo malo de una ejecución, para descubrir errores y en su caso, poder corregirlos.

Podemos decir que el análisis de la información obtenida representa una labor fundamental del auditor en la evaluación, ya que de nada le servirá contar con la suficiente cantidad de datos si no los analiza adecuadamente.

En la actualidad, se han desarrollado nuevas técnicas y medios de análisis que el Contador Público debe incorporar a sus técnicas tradicionales; por ejemplo: el uso de estándares predeterminados, las técnicas de la investigación de operaciones, el uso de tablas de decisiones, muestreo de datos y la aplicación de programas ejecutables en computadoras electrónicas no sólo para el análisis de datos en sí, sino para su clasificación y recuperación a grandes velocidades y con gran precisión.

(10) Sergio Davila Galvan. La Auditoría Interna ante los Fraudes.

led. 1976. México. p. 29-30.

No hay que pasar por alto sin embargo, que todas estas -- técnicas y medios de análisis constituyen solamente nuevas - herramientas para el auditor, que le permiten mayores elemen- tos de juicio para fundamentar su opinión respecto al con--- trol interno que examina, ya que la evaluación imparcial y - realista de un sistema requiere, además del análisis adecua- do de la información, juicios imparciales. Y es precisamente esto último una de las características del trabajo profesio- nal del Contador Público, ya en su calidad de auditor inde-- pendiente, ya como auditor interno.

3.2.5. Programas de trabajo

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo.

El Programa de Trabajo es un enunciado, lógicamente orde- nado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que - han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la --- oportunidad en que se han de aplicar.

Las ventajas que podemos señalar de los Programas de Trabajo son:

"1. Establecen división del trabajo entre el personal de au- ditoría.

"2. Ahorro de tiempo en estar dando explicaciones verbales.

"3. Contienen los procedimientos esenciales de cada cliente.

"4. Se observa claramente el avance de la Auditoría en cada sección del examen.

"5. Es una base para la planeación y programación de años -- subsecuentes.

"6. Facilita la supervisión de papeles de trabajo a los audtores.

"Se ha llegado a considerar que los programas de trabajo limitan la responsabilidad, iniciativa y el criterio de las personas encargadas de su cumplimiento y desarrollo. Pero esto no debe considerarse en forma negativa, ya que en la práctica, en los mismos programas se hace la aclaración, que pueden aumentarse, disminuirse o bien modificarse, teniendo en cuenta las políticas del despacho de contadores públicos o - del departamento de auditoría interna". (11)

Dentro de los programas de trabajo, podemos decir que se clasifican en la forma siguiente:

a) **Programas Estándar.** Ahorran trabajo al auditor, pero tienen la desventaja que cada empresa tiene sus características propias y especiales, de manera que deben enfocarse - al tipo de empresa que se trate, además pueden modificarse porque el control interno haya variado por contra los

procedimientos también serán diferentes.

- b) **Programas Especiales.** Los elabora el Contador Público de acuerdo a las características especiales que vayan a presentarse en el desarrollo de su examen, o bien por las características especiales y propias de la empresa a examinar.
- c) **Programas Generales.** Son elaborados por el Contador Público, para llevar a cabo su trabajo, solamente que el desarrollo de los mismos los encarga a personas con experiencia y solamente tiene que hacer algunas pequeñas indicaciones sobre los mismos.
- d) **Programas Detallados.** Son elaborados para la revisión o examen de alguna área determinada o bien para personas -- con poca experiencia, a las cuales existe la necesidad de explicarles paso a paso el trabajo a desarrollar.

Los programas de trabajo normalmente se elaboran en hojas sustituibles, divididas por áreas o secciones, con el objeto de que, cuando haya necesidad de aumentar, disminuir o cambiar parte del contenido, no se tenga que repetir el programa nuevamente.

(11) Héctor Sánchez S, op. cit., p. 40.

Al planear el programa de auditoría, deberá hacerse uso - de todas las ventajas, así como de los conocimientos y criterios del personal, con el objeto de no incorporar en el programa procedimientos excesivos.

La elaboración de programas de trabajo puede ser en la forma siguiente:

- "1. Programas de control interno. Que contendrá la descripción detallada de la forma en que opera el cliente, registros activos, personal de la organización, etc.
- "2. Programa de transacciones. Contienen las pruebas de las transacciones o procedimientos para comprobar el control interno.
- "3. Programa de examen de saldos. Contienen los procedimientos a utilizar, para comprobar la información contenida en los estados financieros". (12)

Los programas de trabajo deben revisarse periódicamente - con base en las condiciones cambiantes de las operaciones de la empresa, efectuando los cambios necesarios en los principios, normas y procedimientos de auditoría, los cuales desempeñan un papel importante en la formación del programa, tomando en cuenta también qué personal llevará a cabo la programación.

(12) Ibid. p. 41.

3.3. Supervisión del trabajo de auditoría

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría.

Las situaciones que pueden presentarse en la práctica son muy variadas en lo que se refiere al personal que participa en la planeación, en el desarrollo del trabajo y la terminación del mismo, por lo que la supervisión debe hacerse en función a esas situaciones particulares. Sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el Contador Público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente.

No sólo hay que atender a la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión a ejercer, también hay que considerar el grado de entendimiento técnico y capacidad profesional como auditor. Una persona puede tener un alto grado de preparación técnica escolar y sin embargo, carecer de la aptitud profesional como auditor y por lo mismo, requerir de mayor supervisión que otros con menos preparación técnica pero con mayor aptitud para el trabajo de auditoría.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo, por lo que no se debe entender como una etapa final, sino que se inicia desde la

planeación misma en la medida en que ésta se delegue en ----
otras personas.

A continuación se menciona un plan de supervisión que pue
de ser aplicado a todos los niveles, con el objeto de mejo--
rar la calidad de los papeles de trabajo y elevar la prepara
ción del personal de auditoría.

"Este plan de supervisión consta de las siguientes reglas:

"1. Al momento de definir la comisión que será realizada por
el personal de la Dirección General de Auditoría Interna,
será necesario que el supervisor correspondiente tenga -
una entrevista con el auditor designado, cubriendo los -
siguientes aspectos:

a) Revisar todos los antecedentes relativos a la comi---
sión asignada;

b) Preparación de un programa de trabajo en el que se de
finan los objetivos de la revisión a realizar, así co-
mo los programas a utilizar y procedimientos especia-
les a aplicarse cuando los programas generales no in-
cluyan los conceptos de revisión que abarquen la comi
sión asignada;

c) Diseño y explicación de cédulas de auditoría que debe
ran de ser elaboradas, así como también los ----

documentos mínimos que deberá contener el legajo de -
papeles de trabajo;

d) Aclaración y comentarios con el auditor acerca del --
proceso de elaboración de cédulas que incluyan codifi-
cación por medio de índices, alcances y en general --
los datos que deban contener la cédulas de trabajo so
bre las bases que se mencionan en la sección de pape-
les de trabajo;

e) Obtener conformidad del auditor previa a su salida, -
citando tiempos probables para el desarrollo de su --
trabajo.

"2. En el período durante el cual se desarrollen las comisio-
nes, el supervisor deberá atender los siguientes aspec-
tos:

a) Aclaración a satisfacción de todas las dudas que va-
yan surgiendo por el personal en el transcurso de la
revisión (telefónica o personalmente por el supervi-
sor o supervisores);

b) A su criterio y en función al problema que presenten
las comisiones asignadas, deberá programar visitas --
personales a los lugares de trabajo, con la finalidad
de evaluar el campo, el correcto seguimiento a las --
instrucciones giradas en la etapa de la planeación.

Esta visita deberá considerar la posibilidad de realizarse a la mitad o en fecha más cercana a la terminación del trabajo.

"3. Al término de las comisiones asignadas, el supervisor deberá realizar y evaluar el contenido de los papeles de trabajo elaborados por el auditor, así como también el informe que éste ya deberá traer elaborado, haciendo las observaciones que de acuerdo con su criterio y experiencia considere convenientes. Todas las observaciones y conformidades, deberán consignarse por el supervisor en todos los papeles de trabajo, para lo cual se pueden manejar informes de supervisión que serían elaborados por los supervisores, sean del área contable y financiera o técnica especializada al término del trabajo y en los cuales se responsabiliza de la calidad y contenido de los citados papeles de trabajo; esta forma se adjuntaría al frente de los mismos".⁽¹³⁾

Los auditores ejercerán labor de revisión por el personal (ayudantes), que hayan sido asignados para auxiliarles en las comisiones designadas. En estos casos, los puntos de revisión que se mencionaron, también deberán ser considerados adecuándolos a su nivel de operación.

(13) Alfredo Adam Adam, et al., La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal. I. M. C. P, A.C. 2ed. Mayo, 1989. p. 52-53.

Con las consideraciones anteriores, el personal de audito ría deberá tener presente que cualquier situación de duda, - deberá ser comunicada a sus superiores correspondientes, --- quienes podrán y deberán aclararlas a satisfacción de los in teresados.

Al llevarse a cabo las instrucciones enunciadas, se esta- rá en condiciones de cubrir los objetivos de una buena super visión.

CAPITULO 4. NORMATIVIDAD DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

"El antecedente directo a las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental se encuentra en las 'Normas Básicas de Auditoría Gubernamental', emitidas por vez primera, - en abril de 1981, por la Dirección General de Control y Auditoría Gubernamental de la Secretaría de Programación y Presupuesto, autoridad entonces facultada para dictar los preceptos que ahora incumben a la Dirección General de Control y Evaluación de la Gestión Pública de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

"Las presentes normas son de observancia obligatoria para todos los auditores internos gubernamentales, entendiéndose dicho término como todos aquellos servidores públicos que estando adscritos al órgano interno de control, realizan funciones de auditoría interna". (14)

Las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental, están esencialmente enfocadas a la práctica de auditorías de desempeño, de tal manera que se pueda juzgar la gestión gubernamental en términos de economía, eficiencia y eficacia.

(14) Miguel Angel Dávila Guzmán. Auditoría Comprehensiva un Moderno Concepto en la Auditoría Gubernamental. led. Mayo, 1991. México. --- p. 174-175.

4.1. Objetivos de las normas generales de auditoría interna gubernamental

- "1. Precisar los propósitos y alcance de la auditoría interna gubernamental.
- "2. Establecer los criterios generales para guiar y controlar los cuales evaluar, la práctica de la auditoría interna en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, uniformando el desarrollo profesional de esta función.
- "3. Establecer los requisitos personales y técnicos de quienes ejerzan la función de la auditoría interna en el sector público.
- "4. Propiciar el adecuado entendimiento y aceptación del papel y responsabilidades de la función de la auditoría interna gubernamental, en todos los niveles de la Administración Pública Federal".⁽¹⁵⁾

(15) Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Organos Internos de Control. Boletín "B". Secretaría de la Contraloría General de la Federación. 1985. p. 2-3.

**4.2. Estructura de las normas generales de auditoría
interna gubernamental**

I.- Normas Personales

- 1.- Independencia
- 2.- Conocimiento Técnico y Capacidad Profesional
- 3.- Cuidado y Diligencia Profesionales

II.- Normas Sobre Ejecución del Trabajo

- 4.- Planeación del Trabajo de Auditoría
- 5.- Examen y Evaluación del Control Interno
- 6.- Supervisión del Trabajo de Auditoría
- 7.- Obtención de Evidencia
- 8.- Tratamiento de Irregularidades

III.- Normas Sobre el Informe de Auditoría y su Seguimiento

- 9.- El Informe de Auditoría
- 10.- Seguimiento de las Recomendaciones

A continuación, se presenta un resumen de las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

4.2.1. Normas personales

Independencia:

El auditor interno gubernamental debe ser autónomo respecto a las actividades que audita y mantener una actitud de independencia mental que garantice la imparcialidad de su juicio en la planeación y ejecución de la auditoría, en la rendición de sus informes y en los demás asuntos relacionados con su actuación profesional.

Conocimiento Técnico y Capacidad Profesional:

El personal encargado de realizar la auditoría interna gubernamental debe poseer en conjunto el conocimiento técnico, experiencia y capacidad suficientes en auditoría, contabilidad, ciencias administrativas y demás disciplinas que sean necesarias para el cabal cumplimiento del objetivo de la auditoría.

Cuidado y Diligencia Profesionales:

El debido cuidado y diligencia profesionales en la realización de la auditoría y en la preparación del informe relativo, comprometen al auditor interino gubernamental a acatar las reglas de ética profesional, al buen juicio en sus acciones y recomendaciones, al cumplimiento de las normas generales de auditoría interna gubernamental, al empleo de los

procedimientos de auditoría de aplicación general relativos al caso.

4.2.2. Normas sobre ejecución del trabajo

Planeación del Trabajo de Auditoría:

Los auditores internos gubernamentales, deberán realizar previamente a la ejecución de cada auditoría, una adecuada planeación de los objetivos, alcance, procedimientos y oportunidad de los trabajos a desarrollar.

Examen y Evaluación del Control Interno:

El auditor interno gubernamental debe efectuar un adecuado examen y evaluación de la suficiencia y efectividad del sistema de control interno contable, administrativo y operacional establecido en la dependencia o entidad.

Supervisión del Trabajo de Auditoría:

Todo el trabajo que ejecute el personal durante el proceso de la auditoría, desde su planeación hasta la rendición del informe y su seguimiento, debe ser cuidadosamente supervisado.

Obtención de la Evidencia:

Atendiendo al objetivo del trabajo, el auditor interno gubernamental deberá realizar, con la amplitud que estime necesaria, las pruebas adecuadas para obtener evidencia de calidad que fundamente, objetiva y razonablemente, sus conclusiones y recomendaciones.

Tratamiento de Irregularidades:

El auditor interno gubernamental, en el curso de cualquier auditoría, deberá prestar especial atención a aquellas transacciones o situaciones que denoten indicios de irregularidades, aún cuando éstas sean ajenas a los objetivos de la revisión y en cuanto tenga evidencia de ello, las hará del conocimiento de las autoridades competentes a la brevedad posible a fin de que tomen las medidas correctivas pertinentes.

4.2.3. Normas sobre el informe de auditoría y su seguimiento

El Informe de Auditoría:

Al término de cada intervención, el auditor interno gubernamental presentará al titular de la dependencia o entidad, o a la autoridad que le haya ordenado por escrito y con su firma, un informe acerca de la auditoría practicada.

Seguimiento de las Recomendaciones:

El auditor interno gubernamental, hará el seguimiento de las acciones correctivas adoptadas como resultado de las observaciones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría.

CAPITULO 5. TECNICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Para promover el adecuado desarrollo de las labores de Auditoría Gubernamental es necesario que el auditor cuente con un conjunto de técnicas, que son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza al realizar su examen, obteniendo con ello la evidencia suficiente y competente que le aporte elementos de juicio, en los cuales apoya conclusiones y recomendaciones.

Tradicionalmente las técnicas se han enfocado a la realización de auditorías financieras por lo cual, para cubrir -- los requerimientos de Auditoría Gubernamental es necesario - el empleo de técnicas que tengan un concepto de aplicación - más amplio, que permita cubrir diferentes tipos de audito--- ría.

5.1. Concepto

Técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lo--- rar la información y comprobación necesaria para poder emi- tir su opinión profesional.

5.2. Clasificación de las técnicas de auditoría

"Para efectos de la Auditoría Gubernamental, las técnicas de auditoría se han clasificado convencionalmente de acuerdo a sus características particulares y métodos de verificación en los siguientes grupos". (16)

A) Técnicas Documentales:

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

B) Técnicas Verbales:

- Entrevista

C) Técnicas Visuales:

- Inspección
- Observación
- Comparación
- Rastreo

5.2.1. Técnicas documentales

Estudio General:

Esta técnica consiste en obtener los datos básicos que le permiten al auditor tener un panorama general de la unidad, programa o actividad sujeto a examen. Los aspectos que deberán contemplarse en el estudio general serán entre otros los siguientes:

1. Estructura orgánica
2. Fundamento legal
3. Objetivos y metas
4. Políticas, sistemas y procedimientos

El estudio general es el punto de partida de la auditoría y tiene por objeto orientar y fundamentar la aplicación de las otras técnicas.

Análisis:

El análisis es la distinción y separación de las partes de un todo hasta llegar a conocer sus elementos, esta técnica se aplica cada vez que se encuentra alguna cifra o concepto que revista especial interés; su objetivo consiste en decidir cual será el enfoque de la investigación.

Confirmación:

Esta técnica 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 conozcan y tengan relación con --- ello. Esta técnica puede dividirse de acuerdo a sus características en: confirmación positiva y confirmación negativa.

Se considera confirmación positiva cuando por medio de -- una solicitud se pida al confirmante conteste si está conforme con los datos requeridos.

Este tipo de confirmación se divide en directa o indirecta. Será directa cuando en la solicitud de confirmación se - suministren los datos pertinentes a fin de que estos sean verificados e indirecta cuando no se proporcione dato alguno, solicitándose se proporcione su propia fuente.

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

Declaración o Certificación:

Tiene como finalidad que cuando la importancia de los datos recabados así lo ameriten, se prepare un escrito del resultado de las investigaciones y memorandum, actas, cuestio-

narios, resúmenes, etc., firmando de conformidad las personas que tuvieron una participación directa o indirecta con el área auditada, autenticando de esta manera la información expuesta. Esta técnica es importante en la labor de la auditoría gubernamental, ya que otorgará una base válida de los acontecimientos detectados en la revisión.

Conciliación:

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

Revisión Selectiva:

Esta consiste en efectuar un examen selectivo conforme a los objetivos y alcances que se hayan propuesto dependiendo del volumen de operaciones y transacciones que maneje el área a revisar.

El grado de revisión por pruebas selectivas que se emplean en el desarrollo de la auditoría deberán ser suficientes, de tal manera que los resultados que se obtengan satisfagan la labor del auditor. La selectividad comúnmente estará basada en la elección de una muestra al azar, podrá aumentarse o disminuirse de acuerdo al criterio del auditor y a

los resultados que se hayan obtenido.

En el método estadístico una muestra adecuada de partidas homogéneas deberá ser representada del grupo universo a examinar.

Comprobación:

Consiste en cerciorarse que una transacción u operación - esté debidamente apoyada por todos los elementos que la integran, asegurándose de que cuentan con la suficiente autoridad, legalidad, propiedad, certidumbre, etc.

Para la adecuada aplicación de esta técnica, deberá tener plena seguridad sobre la autenticidad de los documentos, determinando que estos no sean apócrifos. Asimismo será importante que se determine si las operaciones y transacciones -- fueron previamente autorizadas y realizadas por el área auditada en función de sus objetivos.

Cálculo:

Consiste en verificar la exactitud de los datos numéricos o cálculos realizados, con objeto de asegurarse de que las - operaciones fueron efectuadas correctamente.

Es necesario puntualizar que esta técnica solamente prueba la exactitud aritmética, por lo que se requerirán técni--

cas adicionales que determinen la validez de las cifras sujetas a examen.

5.2.2. Técnicas verbales

Entrevista:

La entrevista es la técnica verbal por medio de la cual se obtiene información complementaria que servirá más como apoyo, que como evidencia directa del examen que se realice; su aplicación se hará a través de entrevistas formales o informales con el personal que labore en el área auditada.

Esta técnica será de gran utilidad por la flexibilidad -- que tiene en su aplicación. Sin embargo, deberá tenerse especial cuidado en asegurarse que la opinión recibida sea veraz y significativa de acuerdo a lo que acontece en el área auditada.

5.2.3. Técnicas visuales

Inspección:

Se refiere a la realización del examen físico y visual de bienes materiales tales como activos, obras, documentos, --- etc., para constar su existencia y autenticidad.

Observación:

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

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

Comparación:

Establece la relación que existe entre dos o más conceptos, observando 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 exista.

Rastreo:

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

(16) La Auditoría Gubernamental en el Control y Evaluación de la Administración Pública Federal. SPP. 1985. p. 35-36.

5.3. Procedimientos de auditoría

La combinación, en la práctica, de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados "Procedimientos de Auditoría".

Puede considerarse que las técnicas son las herramientas de trabajo del auditor y los procedimientos, la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio en particular.

Concepto de Procedimientos de Auditoría

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros, sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar sus opinión.

Naturaleza de los Procedimientos de Auditoría

"Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir - cual técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ---- ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza

moral que fundamente una opinión objetiva y profesional".⁽¹⁷⁾

Extensión de los Procedimientos

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

Oportunidad en los Procedimientos de Auditoría

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad.

No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se

refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

(17) Juan Ramón Santillana González. Conoce las Auditorías.
led. Junio 1983, p. 71.

CAPITULO 6. NATURALEZA Y CARACTERISTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

6.1. Concepto

Es el conjunto de cédulas y documentos fehacientes que -- contienen los datos e información obtenidos por el auditor -- en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas, sobre los cuales sustentan la opinión que emite al suscribir su informe.

6.2. Importancia

"Los papeles de trabajo atestiguan la labor realizada y -- constituyen el nexo entre ésta y el informe de auditoría. De -- ben formularse con claridad, pulcritud y exactitud y consig-- nar todos los datos referentes al análisis, comprobación y -- conclusiones sobre los hechos, transacciones o situaciones -- específicas examinadas y sobre las desviaciones que presen-- tan respecto de los criterios y normas establecidos o previ-- siones presupuestarias, hasta donde dichos datos sean necesarios para soportar, de manera indudable, la suficiencia, competencia y pertinencia de la evidencia en que se basen las -- observaciones, conclusiones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría". (18)

6.3. Clasificación

Existen dos clases de papeles de trabajo:

- A) Los que se elaboran con motivo del período de sujeto a revisión y,
- B) Aquellos cuya elaboración viene a constituir el archivo - permanente que sirve de consulta, mediante su actualiza--ción, para futuras revisiones.

6.4. Contenido

"Para que se puedan soportar adecuadamente los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, los papeles de trabajo deben contener:

"Los programas de auditoría y sus modificaciones y la naturaleza y extensión del trabajo realizado al llevar a cabo la - auditoría.

"Documentación apropiada sobre las políticas, sistemas, con- troles, procedimientos, etc, de la organización auditada.

"Los documentos en que consten las comunicaciones a los di--rectivos del organismo sobre observaciones hechas en el cur- so de la auditoría y contestaciones respectivas.

"Evidencia de supervisión adecuada al auditor".⁽¹⁹⁾

Según progresa la auditoría y la información es recopilada y revisada, es responsabilidad del auditor el identificar qué es relevante y debe ser retenido en los papeles de trabajo y qué no lo es.

6.5. Supervisión

Tanto para lograr la máxima utilidad y eficiencia, como para garantizar la calidad de la auditoría, es necesario una supervisión completa de los papeles de trabajo.

Al supervisar los papeles de trabajo se deben de tomar 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.

(18) Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Organos Internos de Control. Boletín "B". Secretaría de la Contraloría General de la Federación. 1985. p. 7.

- 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 este documento.
- El auditor encargado debe revisar oportunamente los papeles de trabajo, para poder aclarar cualquier asunto, evitando así 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.

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. En el primer caso, quedan bajo la guarda y custodia del jefe de la unidad de auditoría.

(19) Miguel Angel Dávila Guzmán. Auditoría Comprehensiva un Moderno Concepto en la Auditoría Gubernamental. led. Mayo 1991. México.
p. 146.

Los órganos de auditoría interna de las dependencias y 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 muestra la evidencia de las pruebas, se evita pérdida de tiempo al tener que reconstruir o revisar nuevamente aquellos aspectos que no están señalados claramente.

6.6. Archivo

Los papeles de trabajo deben archivar de tal forma que permitan la implantación de un sistema alfanumérico, tomando en consideración el tipo de auditoría de que se trata y la forma secuencial de los ejercicios que se han auditado.

En caso de que el presupuesto de la dependencia o entidad lo permita, es recomendable utilizar los medios modernos del microfilme, que ahorran espacio y tiempo de consulta, debiendo tener un adecuado control de las placas filmadas.

6.7. Confidencialidad

Los papeles de trabajo con motivo de la información que contienen 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, no debiendo ser manejadas o consultadas por personas ajenas a los intersados y facultados para ello.

CAPITULO 7. INFORMACION DE RESULTADOS

La información de resultados es la fase final del proceso de auditoría, la cual incluye discutir los informes con el titular y funcionarios de la entidad auditada y la información misma a la autoridad que haya encomendado la auditoría, al consejo de administración, comités de auditoría o a quien corresponda según el caso.

7.1. Discusión de los informes con la administración de la organización

Salvo casos de excepción debido a la naturaleza de la investigación o a la índole de las observaciones encontradas, como la presunción de los actos indebidos, el auditor interno gubernamental discutirá su informe con los responsables de las áreas examinadas, antes de su presentación formal. En esa discusión podrá conseguir pruebas adicionales y elementos de juicio que no se le hayan aportado durante el desarrollo de su trabajo y los lleven a modificar su opinión y en todo caso le permitirá asegurar, en lo posible, la solidez de la evidencia obtenida, la validez de sus conclusiones, la pertinencia de las recomendaciones y la objetividad e imparcialidad de su informe. Si hay desacuerdo entre los responsables de las áreas examinadas y el auditor, este solicitará que se le presenten por escrito los puntos de vista contrarios, debidamente razonados y los incluirá en su informe.

7.2. Informe de auditoría

El informe del auditor constituye uno de los aspectos fundamentales de la auditoría, su contenido es, desde el punto de vista metodológico, una exposición de los hechos más relevantes de la auditoría en forma objetiva, completa y de fácil comprensión.

7.2.1. Tipos de informes

No existe actualmente un formato estandarizado, sin embargo, existen básicamente dos tipos de informes:

1. El Informe Corto o Resumen de Auditoría.

El cual va dirigido generalmente a los comités de auditoría, consejo de administración o a la autoridad que haya encomendado la auditoría. Este tipo de informe contiene sólo - aquella información que el auditor considere de relevancia - suficiente para llevar a la atención de los grupos mencionados.

2. El Informe Largo o Reporte Detallado de Auditoría.

El cual va dirigido a la administración de la organiza-
ción auditada y proporciona información acerca de los hallazgos del auditor, conclusiones y recomendaciones.

7.2.2. Estructura del informe de auditoría

"El informe se estructura de manera lógica y coherente, la continuidad que se le da hace del informe un documento accesible e interesante pero sobre todo útil a los objetivos - del nivel directivo en la toma de decisiones.

El Informe Corto generalmente se estructura de la siguiente manera:

- Introducción
- Antecedentes de la entidad (objetivos, organización, tipo de ingresos y gastos, medio ambiente, etc.)
- Alcance de la auditoría
- Resumen de las observaciones de la auditoría
- Observaciones y recomendaciones

El Informe Largo independientemente del formato que se adopte, es fundamental que el mismo contenga los siguientes puntos:

- Alcance de la auditoría
- Normas o estándares de auditoría utilizados
- Criterios de auditoría aplicados por el auditor
- La opinión del auditor (con una explicación clara en caso de alguna reserva) sobre los aspectos auditados

"En cualquiera de los dos casos, se debe procurar que el informe sea razonable y balanceado y por esto se refiere a -- que debe incluir tanto las debilidades de la organización co -- mo sus puntos fuertes. Lo anterior debido a que un informe -- con un enfoque enteramente negativo podría provocar poca --- aceptación por parte de la administración de la organización auditada, de los hallazgos y recomendaciones de la audito--- ría". (20)

7.2.3. Características generales del informe de auditoría

El informe producto de cada auditoría deberá hacer una -- clara mención de la naturaleza, objeto y alcance del trabajo desarrollado, señalando en su caso, las limitaciones que se hubieran enfrentado para el cumplimiento de todos los objeti -- vos propuestos.

La información que proporcione el informe de auditoría -- acerca de los actos, hechos o situaciones observadas, debe -- reunir principalmente los siguientes atributos de calidad:

a) Oportunidad. De tal manera que la información permita to -- mar a tiempo las acciones requeridas,

(20) Ibid., p. 149-150.

- b) **Integridad.** Deben incluirse todos los hechos importantes observados, sin omisión alguna, proporcionando una visión objetiva de las cuestiones advertidas y de las conclusiones y recomendaciones a que conducen,
- c) **Competencia.** Asegurarse de que los resultados informados corresponden al objeto de la auditoría,
- d) **Relevancia.** Considerar los asuntos trascendentales para la situación u operaciones de las áreas examinadas, sin abundar en detalles innecesarios,
- e) **Objetividad.** Presentar con imparcialidad la verdad o realidad de los actos, hechos o situaciones comprobados, hasta donde dicha verdad o realidad sean razonablemente asequibles y estén respaldados con evidencia probatoria indubitable,
- f) **Convicción.** Hacer que la solidez de la evidencia conduzca a cualquier persona prudente a las mismas conclusiones a que llegó el auditor,
- g) **Claridad.** Cuidar que la estructura, terminología y redacción empleadas, permitan que la información presentada -- pueda ser entendida por cualquier persona, aún la no versada en el tema y

- h) **Utilidad.** Aportar elementos que propicien la optimización del uso de los recursos y el mejoramiento de la administración de la dependencia o entidad.

7.2.4. Contenido del informe de auditoría

El informe que rinde el auditor, debe manifestar expresamente su opinión acerca de:

"A) La propiedad y debido funcionamiento de los sistemas de operación, registros, control e información de las operaciones,

"Cuando el objeto de la auditoría sea la verificación de aspectos contables y/o financieros se deberá informar acerca de:

"a) Si se han adoptado sistemas de control para el cumplimiento oportuno de las obligaciones legales y disposiciones administrativas.

"b) Si los sistemas de contabilidad en uso operan satisfactoriamente y proporcionan una clasificación suficiente de la naturaleza y destino de las partidas a que se refieren, sujetándose a los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al caso.

"c) Los resultados obtenidos en el examen y evaluación que -
haya practicado sobre los sistemas de control, conforme
a lo previsto en la norma quinta, y

"d) Si los sistemas de información de la dependencia o enti-
dad se rigen por los preceptos aplicables, y aportan da-
tos útiles para la toma de decisiones y para la rendi---
ción de cuentas.

"Cuando la auditoría se practique para evaluar la economía,
eficiencia y eficacia de las operaciones o programas, además
de los puntos anteriores, el auditor deberá informar:

"e) Si los criterios elegidos por la dependencia o entidad -
para reconocer, clasificar y medir los objetivos, metas
y realizaciones, son idóneos y permiten precisar la di--
mensión correcta de esos elementos.

"f) Si existen parámetros razonables para juzgar la suficien-
cia, insuficiencia o exceso de los recursos asignados al
logro de metas y objetivos.

"g) Si las pautas que se siguen para establecer las relacio-
nes entre la magnitud de los recursos y la dimensión de
los objetivos, metas y realizaciones, permiten estimar -
aproximadamente la eficiencia lograda.

"h) Si la eficacia se determina aplicando a las realizaciones el mismo criterio que se usa para calcular la dimensión de los objetivos y metas.

"i) Si son adecuados los criterios para medir la eficiencia de las actividades cuyo resultado no guardan relación directa con los recursos asignados a su realización, y

"j) Si los registros que consignan las operaciones y resultados no contables, se rigen por esos criterios, y proporcionan convenientemente los datos requeridos.

"B) El cumplimiento de las condiciones previstas en el presupuesto.

"Los informes de auditoría indicarán, de manera explícita, si en la ejecución de los programas o actividades auditadas, la unidad administrativa responsable dio cumplimiento a las previsiones presupuestarias referentes al destino y monto de los recursos; señalarán claramente las desviaciones advertidas en cuanto al destino, cantidad, calidad y precio de los recursos empleados, indicando las razones esgrimidas por dicha unidad administrativa responsable, así como, en su caso, los elementos de juicio que tenga el auditor para apoyar o cuestionar esas razones.

"C) Sujeción a las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental y a los procedimientos de auditoría de aplicación general.

"El informe de auditoría debe contener la declaración formal del auditor interno gubernamental, de haber desarrollado su trabajo de conformidad con estas normas y con los procedimientos de auditoría de aplicación general, requeridos para el caso. Si por alguna circunstancia el auditor gubernamental se ve obligado a apartarse de tales normas y procedimientos, indicará en el informe los motivos que tuvo para ello, así como los criterios y los procedimientos alternativos que haya seguido".⁽²¹⁾

7.3. Seguimiento de las recomendaciones

El auditor interno gubernamental hará el seguimiento de las acciones correctivas adoptadas como resultado de las observaciones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría.

7.3.1. Objetivo del seguimiento

Siendo el propósito fundamental de la auditoría interna gubernamental el coadyuvar a la mejora en general de la administración de las dependencias o entidades, la verificación de que las acciones correctivas y de mejora se lleven a la práctica constituye una de las principales responsabilidades

de la función.

7.3.2. Promoción de la toma de acciones

Cuando como resultado de las observaciones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría sea necesario tomar medidas correctivas, el auditor se cerciorará de que estas sean puestas en vigor oportunamente y permitan alcanzar los resultados deseados.

Cuando no se hayan tomado las medidas sugeridas en asuntos que, a juicio del auditor, sean importantes para el logro de los objetivos o de la eficiencia en las operaciones de las áreas auditadas, hará constar este hecho en los informes que presente posteriormente ante los niveles decisivos o autoridades competentes.

(21) Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Organos Internos de Control. Boletín "B". Secretaría de la Contraloría General de la Federación. 1985. p. 29-31.

CONCLUSIONES

A través de este estudio se llegó a comprender que México requiere urgentemente de una reorientación y modernización de los modelos administrativos gubernamentales, para resolver eficazmente las necesidades y requerimientos de la sociedad, no como las percibe el gobierno sino como lo demanda la ciudadanía.

Esto nos lleva a recordar el propósito que tenía el país al crear la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; dicha finalidad era reestructurar las instancias de control, para el manejo eficaz y honesto de los recursos de la nación; tal objeto no ha sido alcanzado por diversos factores que han obstaculizado las funciones y atribuciones que se le confirieron a esta Secretaría.

Por lo antes mencionado es necesario que el Organismo Central del Control en la Administración Pública Federal promueva la búsqueda, desarrollo de nuevos esquemas sólidos de prevención y métodos de administración pública, que les permita contrarrestar la corrupción, complementados con procedimientos eficaces e imparciales de sanción para quien transgrede las normas y abusa de la confianza que la sociedad ha depositado en él.

Esto permite concientizarnos y tener una visión clara de lo que esta ocurriendo en el ámbito gubernamental y por tal motivo es preciso oponerse a esta situación que está generando conductas negativas, es decir, nocivas que repercuten en el desvío o en el desperdicio de recursos públicos, afectando el desarrollo de numerosos planes y programas, en beneficio de la sociedad.

Por conducta negativa nos referimos a que diversos funcionarios están siendo objeto de esta corrupción, debido a su falta de sentido ético, de responsabilidad y honestidad, en la ejecución de las funciones que se les han encomendado, lo que ha ocasionado una desestabilidad económica que está afectando en gran manera al país.

Es por esto que la sociedad exige una gestión pública más abierta, profesionalizada, desconcentrada, simplificada y ágil que maneje con mayor transparencia los recursos que se encuentran a su cargo y esto no se refiere únicamente a la honestidad y transparencia en su ejercicio, sino también a la efectividad en su aplicación.

Y esta aplicación de recursos sólo podrá ser controlada, evaluada y supervisada a través de la "auditoría", la cual en sus diversas especialidades y utilidades, es vital para establecer imparcialmente una opinión respecto al funcionamiento, desempeño o efectividad de la utilización que se le está dando a estos recursos.

Es necesario que la SECODAM le de una mayor importancia a la auditoría tanto interna como externa y gubernamental, ya que a través de estas se ha logrado obtener información, no sólo en cuanto a la vigilancia y normatividad del ejercicio presupuestal, sino también para evaluar el cumplimiento de los objetivos y metas asignadas a cada dependencia y organismo del gobierno; así mismo, permitirá incrementar el nivel de confianza, por parte de la población, hacia la administración pública federal y simultáneamente, lograr una mayor participación ciudadana en la operación y evaluación de las acciones y programas del erario. Nuestro gobierno debe estar consciente de esta realidad, porque la ciudadanía espera mejoras en su nivel de vida; la sociedad mexicana requiere de la Administración Pública Federal, la toma de decisiones oportunas y acertadas, la solución pronta de problemas así como la atención y satisfacción, de sus necesidades prioritarias, es decir, lograr lo que todos deseamos, un futuro más seguro y estable para un país que lo tiene todo, donde deben existir nuevas formas de hacerlo, acorde a la época y congruentes con la realidad.

BIBLIOGRAFIA

- Adam Adam, Alfredo y Becerril Lozada Guillermo. ---
La auditoría interna en la administración pública federal. I. M. C. P, A. C. 2ed. Mayo, 1989.
- Dávila Galvan, Sergio. La auditoría interna ante los fraudes. Ed. Contables y Administrativas, S. A. 4ed. 1984.
- Dávila Guzmán, Miguel Angel. Auditoría Comprehensiva -- un moderno concepto en la auditoría gubernamental. I. M. C. P, A. C. led. México. Mayo, - 1991.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. ---
Normas y procedimientos de auditoría. México, 1993.
- Isoard Carlos, A. y Jiménez de Sandi. Coloquio internacional de auditoría México. Ed. México D. F. 1981.
- Lanz Cárdenas, José Trinidad. La contraloría y el control interno en México. led. México, 1987.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. --
Ed. Delma. 1993.
- Sánchez S., Héctor. Planeación de la auditoría externa e interna. 2ed. México, 1980.
- Santillana González, Juan Ramón. Conoce las auditorías. led. Junio 1983.

SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION.

Normas y lineamientos que regulan el funcionamiento de los órganos internos de control. Boletín "B". Normas generales de auditoría interna gubernamental. México, 1985.

SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION.

Manual de auditoría pública. México, 1991.

SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION.

Ley de responsabilidades de los servidores públicos. México, 1992.

SECRETARIA DE PROGRAMACION Y PRESUPUESTO. La auditoría gubernamental en el control y evaluación -- de la administración pública federal. México, 1985.

HEMEROGRAFIA

"Artículo 37.- A la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo". Diario Oficial de la Federación. México, miércoles 28 de diciembre de 1994.

"Reglamento Interior de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo". Diario Oficial de la Federación. México, miércoles 12 de abril de 1995.

"La Modernización del Sector Público Comenzará en la SECODAM". Gaceta Secodam. N°1. Mayo, 1995.