

38  
rej

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE CONTADURÍA  
Y ADMINISTRACIÓN**

**AUDITORÍA INTEGRAL  
(Enfoque práctico)**

**Seminario de Investigación contable  
que para obtener el título de:**

**Licenciado en Contaduría  
Presenta:**

**Ma. de Lourdes García Hernández**

ASESOR DEL SEMINARIO:

L. C. EDMUNDO BEJAR ROJAS

MÉXICO D. F., 1996

1996

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

Para Mamá  
con todo mi amor

*Con mucho cariño a los tres  
hombres más importantes en mi vida:*

*José García Uribe*

*Julio Acuña Yañez*

*Gabriel Acuña García*

*Gracias Jana*

## ÍNDICE

<i>Presentación</i> . . . . .	9
CAPÍTULO 1. . . . .	11
<i>Naturaleza de la Auditoría Integral</i> . . . . .	11
1.1. Tipos de Auditorías . . . . .	11
1.2. Concepto de Auditoría Integral. . . . .	13
1.3. Tipos de Auditoría Integral . . . . .	18
1.3.1. Auditoría Financiera y de Cumplimiento . . . . .	18
1.3.2. Auditoría del Desempeño . . . . .	19
1.3.3. Auditoría de Efectividad de Programas. . . . .	19
1.4. Características de la Auditoría Integral. . . . .	19
1.4.1. Normas Básicas de Auditoría . . . . .	20
1.5. Diferencias de la Auditoría Integral con la Auditoría Fi- nanciera, la Consultoría Administrativa y la Auditoría Operacional . . . . .	22
1.6. Perfil del Auditor. . . . .	24

CAPÍTULO 2. . . . .	28
<i>Ámbito de Aplicación de la Auditoría Integral.</i> . . . .	28
2.1. La Auditoría Integral Aplicada al Sector Público. . . . .	28
2.1.1. Tipos de Control en México . . . . .	28
2.1.1.1. La Contaduría Mayor de Hacienda . . . . .	28
2.1.1.1.1. Marco Jurídico . . . . .	29
2.1.1.1.2. Atribuciones. . . . .	29
2.1.1.1.3. Estructura Orgánica . . . . .	33
2.1.1.2. La Secretaría de la Contraloría General de la Federación . . . . .	35
2.1.1.2.1. Marco Jurídico . . . . .	36
2.1.1.2.2. Atribuciones. . . . .	36
2.1.1.2.3. Estructura Orgánica . . . . .	41
2.1.1.2.4. Instrumentos y Mecanismos . . . . .	44
2.1.2. Objetivos y Alcance de la Auditoría Integral en el Sector Público . . . . .	46
2.2 . Auditoría Integral Aplicada al Sector Privado . . . . .	50
2.2.1. Objetivos . . . . .	50
2.2.2. Alcance . . . . .	54
2.2.3. Estudio y Evaluación del Control Interno. . . . .	54

CAPÍTULO 3. . . . .	59
<i>Enfoque de la Auditoría Integral</i> . . . . .	59
3.1. La Responsabilidad del Contador Público como Auditor . . . . .	59
3. 2. ¿Quién Practica la Auditoría Integral? . . . . .	62
3.2.1. Auditoría Externa . . . . .	62
3.2.2. Auditoría Interna . . . . .	63
3.2.3. El Gobierno Mexicano . . . . .	66
3.2.3.1. La Contaduría Mayor de Hacienda . . . . .	66
3.2.3.2. La Secretaría de la Contraloría General de la Federación . . . . .	67
 CAPÍTULO 4. . . . .	 69
<i>El Proceso de la Auditoría Integral</i> . . . . .	69
4.1. Planeación . . . . .	69
4.1.1. Etapa de Reconocimiento . . . . .	70
4.1.2. Etapa del Examen Preliminar . . . . .	72
4.2. Ejecución. . . . .	79
4.2.1. Elaboración del Plan Detallado de Auditoría . . . . .	80
4.2.2. Ejecución de Pruebas y Evaluación de Controles. . . . .	81
4.2.3. Consideración de Causas y Efectos . . . . .	84
4.2.4. Desarrollo de Hallazgos, Conclusiones y Reco- mendaciones. . . . .	85



4.2.5. Integración y Revisión de los Papeles de Trabajo . . . . .	86
4.3. Información de Resultados . . . . .	88
4.3.1. Informe . . . . .	89
CAPÍTULO 5. . . . .	92
<i>Normas de Auditoría Integral</i> . . . . .	92
5.1. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas . . . . .	92
5.2. Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental . . . . .	96
5.3. Normas Generales de Auditoría Integral. . . . .	101
<i>Conclusiones</i> . . . . .	106
<i>Bibliografía.</i> . . . . .	107

## PRESENTACION

Hablando del origen de la **Auditoría Integral** podría decirse que fue "inventada" casual y afortunadamente por un ingeniero. Efectivamente, fue un empresario norteamericano desesperado porque no sabía como erradicar las deficiencias e ineficiencias de la operación de su empresa, el exceso de personal, los trámites, formas, sistemas y procedimientos inútiles e innecesarios, que se habían desarrollado a través de 25 o 30 años de operación. Por esta razón pidió a sus ejecutivos corporativos que solicitaran a su personal todos los documentos, reportes, controles, pólizas y registros contables, estadísticas, conciliaciones y demás documentos administrativo-contables que estaban siendo preparados recurrentemente.

Sucedió que con este procedimiento, tan sencillo, determinaron reportes que no se utilizaban, controles inútiles e innecesarios, duplicidad de formas y funciones, departamentos y puestos sin razón, carencia de políticas, estructuras organizacionales inadecuadas, personal en exceso y costos innecesarios.

La decisión final fue que, con base en esta incipiente auditoría de las formas y reportes, se trataría de reducirlas y tornarlas eficientes. Pues bien, después de eliminar el trabajo, se logró reducir el personal y, por tanto, adelgazar el proceso administrativo.

La anécdota anterior nos da una idea general de los fines que persigue la Auditoría Integral. La *Auditoría Integral* es un servicio profesional que potencialmente puede otorgar el Contador Público o Licenciado en Contaduría como auditor interno o externo.

Su objetivo, que es el de **promover y lograr eficiencia** de operación, puede considerarse como el servicio de asesoría más importante con el que la profesión puede colaborar con el hombre de negocios para lograr productividad, para hacer más redituable la operación de una entidad, para lograr en resumen el *“máximo de beneficios, con el mínimo de costos y gastos”*.

En este trabajo se pretende esclarecer la naturaleza de la Auditoría Integral, plantear su definición, mostrar su alcance y enfoque, resaltar sus objetivos, ventajas y beneficios y hacer énfasis en su necesidad. Asimismo, se busca mostrar el funcionamiento de la Administración Pública mexicana, los tipos de control con que cuenta actualmente y su operación, para ayudar a la mejor comprensión del concepto y enmarcar su ámbito de aplicación.

# CAPÍTULO 1

## NATURALEZA DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

### 1.1. Tipos de Auditoría

Partiendo de la idea básica de que una auditoría es simple y sencillamente un proceso de revisión que tiene por objeto hacer una evaluación y emitir una opinión profesional, el término *auditoría* designa sólo al género; ésta puede tener diversos atributos específicos, que, a su vez, le impondrá ciertas características que darán a cada auditoría su singularidad. Pueden ser, entre otros, el quién, la práctica, el objetivo que persigue, el objeto sujeto a revisión, el alcance, el enfoque, etcétera.

La primera gran división dentro de la cual se puede clasificar a todas las auditorías es la **externa** y la **interna**, y esta clasificación atiende a quien la práctica.

Externa si es realizada por una persona ajena al objeto auditado; e interna si ésta forma parte del mismo.

La Auditoría externa tiene como propósito fundamental el de emitir una opinión profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad económica, y el verificar que éstos se hayan elaborado aplicando y observando los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La Auditoría interna, a pesar de ser practicada por personal de la entidad, es una función independiente, y sus objetivos son diferentes de los de la Auditoría externa. Este tipo de Auditoría se enfoca a realizar juicios evaluatorios sobre todas las actividades de la organización, y su producto final es un servicio, la asistencia, el apoyo o la ayuda a la misma organización.

Otro término escuchado comúnmente es el de **Auditoría operacional**. Por Auditoría operacional se entiende (de acuerdo con la Comisión de Auditoría Operacional del Insitituto Mexicano de Contadores Públicos): "El servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad".

La Auditoría operacional persigue detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos en el cumplimiento de planes, además de todas

aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades en la consecución de la óptima productividad.

## **1.2. Concepto de Auditoría Integral**

Una Auditoría integral implica el examen de controles, procesos y sistemas utilizados para manejar los recursos de la organización: dinero, personas, activos fijos e información. Esto quiere decir que la auditoría puede abarcar una variedad de áreas, incluyendo Planeación financiera, presupuestos, contabilidad y estados financieros; Planeación, desarrollo, capacitación y utilización de recursos humanos; Planeación adquisición y utilización de propiedades, planta, equipo, inventario y otros activos; Desarrollo y producción de la información necesaria para planear, operar y controlar la organización, así como para cumplir con la obligación de rendir cuentas.

Dado que no existe una definición generalmente aceptada de Auditoría Integral, a continuación se presentan cinco definiciones:

1. La Oficina del Auditor General de Canadá define la auditoría integral, o comprehensiva, como sigue:

“ ‘Auditoría comprehensiva’ es el término utilizado por la Oficina del Auditor General y otros para describir la auditoría de amplia base que está enfocada a revisar y reportar sistemáticamente sobre las relaciones de ‘rendición de cuentas’ y sobre las actividades de apoyo, sistemas y controles empleados por la administración para llevar a cabo sus responsabilidades. ”

2. El Buró General de Auditoría del Reino de Arabia Saudita la define de la siguiente manera:

“Auditoría es una rama del saber humano en desarrollo y un sistema en el sentido comprehensivo moderno. Su objetivo es el de brindar una opinión objetiva sobre los reportes, sistemas y procedimientos diseñados para proteger los activos de las entidades auditadas y controlar y dirigir sus operaciones. Al auditar, también se afirma, imparcial e independientemente, la eficiencia de las operaciones de la entidad y en qué grado se han cumplido los objetivos establecidos. Los hallazgos de la auditoría son reportados a los interesados de una manera lógica y oportuna.”

3. La firma internacional de contadores públicos Touche Ross & Co. la define de la siguiente manera:

"Una auditoría comprehensiva es un examen independiente de material evidente para determinar la confiabilidad de los reportes elaborados por la administración acerca de los sistemas de información de la organización y de los procesos a través de los cuales dichos sistemas son utilizados en la toma de decisiones sobre las cuales la administración está sujeta a rendir cuentas."

4. La Academia Mexicana de Auditoría Integral la define en su *Boletín* núm. 1, publicado en septiembre de 1995, de la siguiente manera:

"La Auditoría Integral es la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas, del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de proponer alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos."

5. La Fundación Canadiense de Auditoría Comprehensiva la define de la siguiente manera:

"Una auditoría comprehensiva es un examen que proporciona una



evaluación objetiva y constructiva del grado en que los recursos financieros, humanos y materiales son manejados con la debida economía, eficiencia y eficacia; y las relaciones de rendición de cuentas son razonablemente cumplidas. La auditoría comprensiva examina los controles financieros y administrativos, incluidos los sistemas de información y las prácticas para informar, y recomienda mejorar cuando es apropiado.”

Esta última definición define claramente los objetivos de la auditoría integral:

- Verificar si, en opinión del auditor, los estados financieros **presentan razonablemente** la situación financiera de la organización y el resultado de sus operaciones, de conformidad con principios de contabilidad.
- Evaluar el grado y forma de cumplimiento de la entidad con su objetivo social.
- Evaluar la **eficacia** con que las operaciones de la entidad verificada permiten alcanzar los objetivos de los programas a su cargo (**resultados de los programas**).
- Evaluar la **economía y eficiencia** con que la administración de la entidad verificada ejecuta sus programas.

- Comprobar el **cumplimiento** de las disposiciones legales aplicables a las finanzas, la **regularidad** de las operaciones fiscales. Estos dos propósitos incluyen evaluar la idoneidad de los registros y procedimientos de contabilidad y verificar la gestión financiera de la administración de la entidad verificada.

Derivado de las cinco definiciones citadas se puede desprender una sexta: "Auditoría Integral es el examen de una entidad con objeto de emitir una opinión sobre el grado de **eficiencia, eficacia y economía**, en que los recursos financieros materiales y humanos son manejados por la administración. Así como verificar el **cumplimiento** de las disposiciones legales aplicables a las finanzas y la **regularidad** de las operaciones fiscales".

En principio, una auditoría integral pretendería los propósitos arriba mencionados; sin embargo, la Fundación Canadiense de Auditoría Comprehensiva señala que en la práctica difícilmente se podrían revisar todos los aspectos que abarca la auditoría integral y, por otro lado, que la mayor parte de las auditorías se planean para cumplir fines específicos. Por consiguiente, dependiendo de su objetivo principal, la auditoría integral tiende a concentrarse en la economía, la eficiencia o eficacia de las operaciones.

### **1.3. Tipos de Auditoría Integral**

La Auditoría Integral incluye tres tipos de auditoría:

- Auditoría Financiera y de Cumplimiento.
- Auditoría del Desempeño, y
- Auditoría de Efectividad de Programas.

#### *1.3.1. Auditoría Financiera y de Cumplimiento*

La auditoría financiera es el examen de registros contables y evidencia adicional, con el propósito de expresar una opinión respecto de si dichos estados o información están presentados razonablemente y de acuerdo con ciertos principios contables. Sin embargo, su objetivo no es el de evaluar si los recursos se están gastando con la debida economía, eficacia y eficiencia.

El objetivo de la auditoría financiera y de cumplimiento es el de brindar una opinión objetiva, profesional e independiente sobre estos dos aspectos fundamentales: la razonabilidad de los estados financieros de la entidad auditada y el cumplimiento o desviación de las leyes, reglamentos y políticas que regulan la actividad de la entidad auditada.

### *1.3.2. Auditoría del Desempeño*

El objetivo de esta auditoría es el de evaluar los recursos disponibles, asegurarse de que están siendo manejados con eficiencia y economía razonables y de que están siendo aplicados eficazmente, así como identificar las causas del desperdicio, gasto excesivo o uso inadecuado, para así recomendar maneras de mejorar la utilización de recursos.

### *1.3.3. Auditoría de Efectividad de Programas*

El propósito de esta auditoría es el de comparar el grado de cercanía o desviación del desempeño actual de la organización respecto de los objetivos establecidos. Por lo tanto, la administración es informada de las causas de los incumplimientos. Este tipo de auditoría incluye análisis de métodos y procedimientos alternativos a través de los cuales se pueden lograr los objetivos.

## **1.4. Características de la Auditoría Integral**

Los atributos generalmente aceptados y entendidos de la auditoría financiera (evidencia, debido cuidado profesional, informes razona-

bles e independencia) son igualmente esenciales para una auditoría integral. Cuando estos atributos están presentes, se tendrá la seguridad de que los informes que deriven de la auditoría son objetivos y confiables; así como preparados independientemente de quienes sean responsables del programa o actividad en cuestión.

Las normas o atributos deben basarse en un examen disciplinado de evidencia apropiada. Estas normas se aplican de igual manera si la auditoría es interna o externa.

#### *1.4.1. Normas Básicas de Auditoría*

De acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las normas de auditoría son “los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo”.

Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales.
- b) Normas de ejecución del trabajo.
- c) Normas de información.

Las normas de auditoría sirven como requisito mínimo para la calidad de los servicios que proporciona un auditor y, por lo tanto, de los resultados que espera el lector o usuario del informe de auditoría derivado de la revisión.

A manera de proposición se nombran las normas de auditoría integral, las cuales se desarrollarán a detalle en el capítulo 5.

### *Normas generales*

1. Cuidado profesional
2. Calidad profesional
3. Independencia
4. Control de calidad.

### *Normas de Ejecución*

1. Estudio y evaluación del proceso administrativo.
2. Estudio y evaluación del control interno.
3. Planeación y supervisión.
4. Obtención de evidencia suficiente y competente.

### *Normas de Información*

Normas de Información de auditorías financieras:

- Declaración sobre normas de auditoría.
- Informe acerca del cumplimiento.

- Informe sobre el estudio y la evaluación del control interno.
- Información de auditorías relacionadas con finanzas.

Normas de Información de auditorías de desempeño:

- Forma.
- Oportunidad.
- Confiabilidad.
- Estabilidad.
- Objetividad.
- Presentación de información.
- Distribución de la información.

### **1.5. Diferencias de la Auditoría Integral con la Auditoría Financiera, la consultoría administrativa y la Auditoría Operacional**

*Auditoría Financiera.* Una auditoría convencional de estados financieros está diseñada para proporcionar una opinión independiente y objetiva si la información presentada es razonablemente aceptable; si dichos estados financieros fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y si éstos fueron aplicados sobre bases constantes.

La auditoría de estados financieros no examina específicamen-

te si se ha prestado la debida atención a la economía, eficiencia y eficacia.

La auditoría integral tiene un alcance mucho más amplio que las auditorías financieras, ya que incluye procedimientos más constructivos y analíticos, y por lo tanto extensos y con un contenido informativo mayor que el informe derivado de una auditoría de estados financieros.

Los informes derivados de la auditoría integral proporcionan al lector recomendaciones de cómo economizar y efficientar, y promueven el aumento de la productividad.

Las disciplinas profesionales requeridas para expresar una opinión acerca de los estados financieros son la contable/financiera, mientras que para la auditoría integral son equipos multidisciplinarios.

### *Consultoría administrativa*

Los consultores trabajan dentro de términos específicos de referencia y se espera de ellos que encuentren soluciones que contribuyan al cambio.

Los auditores integrales son responsables de encontrar tanto fallas como aciertos de los sistemas administrativos; no se involucran en la implementación del cambio.

Cuando el auditor integral hace recomendaciones les da segui-



miento en el siguiente ciclo de la auditoría y evalúa las acciones tomadas por la administración.

### *Auditoría Operacional*

Se puede considerar como una evaluación de la administración de la entidad y de sus sistemas operativos, con objeto de determinar si estos sistemas están funcionando u operando de una manera eficaz. Asimismo ayuda a evaluar el desempeño total de la organización.

La auditoría operacional utiliza técnicas y procedimientos que también son utilizados en la auditoría integral; sin embargo, la auditoría integral integra, valga la redundancia, elementos de la auditoría financiera y operacional.

## **1.6. Perfil del Auditor**

1. El auditor integral deberá tener preparación adecuada impartida por plantel de reconocida calidad técnica y moral; así como experiencia en contabilidad, tomando en cuenta que mucho de su trabajo comienza con la verificación y análisis de registros contables. Sin embargo, el conocimiento y experiencia en contabilidad, aunque necesario, no es el único requisito importante. El conocimiento de

técnicas de Auditoría y Administración es también necesario; éste puede ser adquirido por medio de un previo entrenamiento, o bien puede ser desarrollado a través de los programas de auditoría y administración propios para entrenamiento.

2. Necesaria como importante es aquella combinación natural de talento, conocimiento y experiencia, que bien podemos llamar "conocimiento general de la empresa". Con esto se quiere decir un sentido de proporción, valores y habilidades analíticas que proyectará en perspectiva, casos individuales a un todo más general acerca del negocio. El auditor sabrá tener la habilidad que le permita determinar y valorar las proporciones de los asuntos investigados y la de saber distinguir, entre todos los objetivos en el negocio, aquellos que merezcan la intervención del auditor.

3. El auditor integral deberá tener el suficiente interés para obtener, por medio del trabajo que desarrolla en todas las áreas de la empresa, el conocimiento en detalle de las actividades realizadas por cada uno de los departamento auditados y de los jefes a cargo de los mismos.

4. Deberá ser lo suficientemente reservado para no hacer juicios apresurados; no decidirá inmediatamente problemas que se le planteen durante su trabajo, ya sea que tenga buenas o malas bases para ello, sino que esperará a crearse una visión general y

completa del problema; así, podrá expresar sus resoluciones o recomendaciones.

5. La determinación de un error no deberá ser para el auditor causa de espavientos o exclamaciones; deberá mostrar cordura tomando nota del error encontrado y utilizándolo como clave que podrá llegar a ser punto importante a reportar; no emitirá comentarios ni juicios hasta no estar satisfecho de la importancia y efecto del asunto.

6. Tendrá habilidad para expresarse oralmente o por escrito, ya que las actividades del auditor integral exigen constantemente intercambios de impresiones o ideas con empleados de todos los niveles de la compañía. Si el auditor no puede expresarse clara y precisamente, no podrá realizar un trabajo efectivo.

El entrenamiento en comunicación es esencial para el auditor en función, así como para el que quiera llegar a serlo. Ello empieza con el buen conocimiento del idioma español, seguido de la buena expresión oral y escrita en sus labores.

Como la mayoría de los contactos del auditor son con determinadas personas, que sólo verá en sus auditorías, es muy importante que cause buena impresión desde la primera entrevista, cuidando de su personalidad y apariencia.

7. Deberá ser amable, de buen tacto y buena presentación; en

esa forma el auditor podrá obtener de mucho mejor manera, aquellos datos e informes que requiera de los empleados, mayor aceptación en cuanto a su dirección, y buenos resultados en su trabajo. No deberá ser arbitrario; deberá presentar buen humor y el buen tacto necesarios para que su manera de ser demuestre simpatía y buena disposición para comprender los problemas de los demás.

De lo anterior podemos resumir como principales requisitos del auditor integral los siguientes:

1. Conocimiento académico actualizado y experiencia en contabilidad, auditoría y administración.
2. Conocimiento general de la empresa.
3. Interés en conocer todas las áreas de la empresa.

## CAPITULO 2

### ÁMBITO DE APLICACION DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

#### **2.1. La Auditoría Integral Aplicada al Sector Público**

##### *2.1.1. Tipos de Control en México*

##### *2.1.1.1. La Contaduría Mayor de Hacienda*

La Contaduría Mayor se origina y reporta en última instancia al pueblo, su ámbito de acción es extensivo a todo el sector público y goza de un alto grado de independencia, lo que la constituye en una entidad fiscalizadora superior. Como tal, su función principal es informar a la sociedad del uso que se da a los recursos públicos y vigilar que la actividad gubernamental se lleve a cabo con eficiencia, economía, eficacia, prudencia y honestidad. Está encaminada al logro de los objetivos nacionales establecidos por la misma sociedad.

Por lo tanto, las funciones de la Contaduría Mayor de Hacienda se centran básicamente en el concepto de rendición de cuentas,

condición necesaria para prevenir el abuso del poder delegado, garantizando, en cambio, que éste sea ejercido para bien y acorde con los intereses de la sociedad.

2.1.1.1.1. *Marco Jurídico.* Los siguientes ordenamientos jurídicos establecen, sustentan y regulan la actuación de la Contaduría Mayor de Hacienda:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Art. 73, fracción XXIV
- Art. 74, fracciones II, III, IV
- Diario Oficial de la Federación del 5 de febrero de 1917
- Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda:
- Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1978;
- Reglamento Interior de la Contaduría Mayor de Hacienda:
- Diario Oficial de la Federación del 5 de agosto de 1988.

2.1.1.1.2. *Atribuciones.* Las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda las encontramos en el artículo 3º de su Ley Orgánica, que a la letra dice:

Art. 3º La Contaduría Mayor de Hacienda revisará la Cuenta Pública del gobierno federal y la del Departamento del Distrito Federal, ejer-

ciendo funciones de contraloría y, con tal motivo, tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Verificar si las entidades a que se refiere el artículo 2º de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, comprendidas en la cuenta pública:
  - a) Realizaron operaciones, en lo general y en lo particular, con apego a las leyes de ingresos y a los presupuesto de egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, y cumplieron con las disposiciones respectivas de las leyes generales de Deuda Pública, de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; Orgánica de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos aplicables en la materia;
  - b) Ejercieron correcta y estrictamente sus presupuestos conforme a los programas y subprogramas aprobados;
  - c) Ajustaron los recursos provenientes de financiamientos con periodicidad y forma establecida por la ley;
- II. Elaborar y rendir:
  - a) A la comisión de Presupuestos y Cuenta de la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Vigilancia, el informe previo, dentro de los diez primeros días del mes de noviembre siguiente a la presentación de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal. Este

informe contendrá enunciativamente, comentarios generales sobre:

1. Si la cuenta pública está presentada de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental;
2. Los resultados de la gestión financiera;
3. La comprobación de que las entidades se ajustaron a los criterios señalados en las leyes de Ingresos y en las demás leyes fiscales especiales y reglamentos aplicables en la materia, así como en los presupuestos de egresos de la federación y del Departamento del Distrito Federal;
4. El cumplimiento de los objetivos y metas de los principales programas y subprogramas aprobados;
5. El análisis de los subsidios, las transferencias, los apoyos para operación e inversión, las erogaciones adicionales y otras erogaciones o conceptos similares, y
6. El análisis de las desviaciones presupuestales.

*b)* A la Cámara de Diputados el informe sobre el resultado de la revisión de la cuenta pública del gobierno federal y la del Departamento del Distrito Federal, el cual remitirá por conducto de la comisión de vigilancia en los diez primeros días del mes de septiembre del año siguiente al de su recepción. Este informe contendrá, además, el señalamiento de las irregularidades que



haya advertido en la realización de las actividades mencionadas en este artículo.

- III. Fiscalizar los subsidios concedidos por el gobierno federal a los estados, al departamento del Distrito Federal, a los organismos de la Administración Pública Paraestatal, a los municipios, a las instituciones privadas, o a las particulares, cualesquiera que sean los fines de su destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado.
- IV. Ordenar visitas, inspecciones; practicar auditorías; solicitar informes; revisar libros y documentos para comprobar si la recaudación de los ingresos se ha realizado de conformidad con las leyes aplicables en la materia y de manera eficiente.
- V. Ordenar visitas, inspecciones; practicar auditorías; solicitar informes; revisar libros, documentos; inspeccionar obras para comprobar si las inversiones y gastos autorizados a las entidades se han aplicado eficientemente de acuerdo con el logro de los objetivos y metas de los programas y subprogramas aprobados y, en general, realizar las investigaciones necesarias para el cabal cumplimiento de sus atribuciones.
- VI. Solicitar a los auditores externos de las entidades copias de los informes o dictámenes de las auditorías por ellos practicadas, y las aclaraciones, en su caso, que se estimen pertinentes.
- VII. Establecer coordinación en los términos de esta ley con la

Secretaría de Programación y Presupuestos, a fin de uniformar las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y las normas de auditoría gubernamentales, y de archivo contable de los documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público.

- VIII. Fijar las normas, procedimientos, métodos y sistemas internos para la revisión de la cuenta pública del gobierno federal y de la del Departamento del Distrito Federal.
- IX. Promover ante las autoridades competentes el financiamiento de las responsabilidades; y
- X. Todas las demás que le correspondan de acuerdo con esta ley, su reglamentos y disposiciones que dicte la Cámara de Diputados.

*2.1.1.1.3. Estructura Orgánica.* La Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda establece en su artículo 2º la forma de organización de la misma, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1978:

Al frente de la Contaduría Mayor de Hacienda, como autoridad ejecutiva, estará un Contador Mayor designado por la Cámara de Diputados, de terna propuesta por la Comisión de Vigilancia, quien será auxiliado en sus funciones por un Subcontador Mayor; los

Directores, Subdirectores, Jefes de Departamento, Auditores, Asesores, Jefes de Oficina, de Sección y trabajadores de confianza y de base que se requieran en el número y con las categorías que autorice anualmente el Presupuesto de Egresos de la Cámara de Diputados.

Su estructura específica se establece en el artículo 2º de su reglamento interior, en el cual se asienta:

Artículo 2º Para el ejercicio de sus atribuciones y el despacho de los asuntos que le competen, la Contaduría Mayor de Hacienda contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas:

- Contador Mayor de Hacienda
- Subcontador Mayor de Hacienda
- Dirección General Jurídica
- Dirección General de Administración
- Dirección General de Sistemas
- Dirección General de Análisis e Investigación Económica
- Dirección General de Auditoría de Ingresos al Sector Central
- Dirección General de Auditoría de Egresos al Sector Central
- Dirección General de Auditoría al Sector Paraestatal

- Dirección General de Auditoría de Obra Pública
- Dirección General de Evaluación de Programas
- Unidad de Programación, Normatividad y Control de Gestión.
- Dirección de Auditoría Interna.

Cada una de las unidades administrativas anteriores tiene un ámbito de acción perfectamente delimitado y atiende a objetivos particulares.

#### *2.1.1.2. La Secretaría de la Contraloría*

##### *General de la Federación*

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación es el órgano encargado de la revisión y crítica constructiva de las operaciones que realizan todos y cada uno de los organismos que integran al gobierno

Su función es la de coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental, inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos, y expedir las normas que aseguren su cumplimiento.

2.1.1.2.1. *Marco Jurídico.* Los siguientes ordenamiento jurídicos, entre otros, son los que sustentan y norman directamente la actuación de la SECOGEF (Secretaría de la Contraloría General de la Federación):

- 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 32 bis
- Diario Oficial del 29 de diciembre de 1976
- Reformas y adiciones publicadas el 29 de diciembre de 1982.
- Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos
- Diario Oficial del 31 de diciembre de 1982.
- Reglamento Interior de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.
- Diario Oficial del 16 de enero de 1989.

2.1.1.2.2. *Atribuciones.* Las atribuciones de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación se encuentran reguladas en el ar-

título 32 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, que a la letra dice:

Artículo 32 BIS. A la Secretaría de la Contraloría General de la Federación corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I. Planear, organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental, inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos;

II. Expedir las normas que regulen el funcionamiento de los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal. La secretaría, discrecionalmente, podrá requerir de las dependencias competentes la instrumentación de normas complementarias para el ejercicio de facultades que aseguren el control;

III. Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización, así como asesorar y apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

IV. Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades, en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control;

V. Comprobar el cumplimiento, por parte de las dependencias y

entidades de la Administración Pública Federal, de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio y fondos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal;

VI. Sugerir normas a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros en relación con el control y fiscalización de las entidades bancarias y de otro tipo que formen parte de la Administración Pública Federal;

VII Realizar, por sí o a solicitud de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, de Programación y Presupuesto o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal con el objeto de promover la eficiencia en sus operaciones y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas.

VIII. Inspeccionar y vigilar directamente, o a través de los órganos de control, que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal cumplan con las normas y disposiciones en materia de: sistemas de registro y contabilidad, contratación y pago de personal, contratación de servicios, obra pública, adquisiciones, arrendamiento, conservación, uso destino, afectación enajenación y baja de bienes muebles o inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la Administración

Pública Federal;

IX. 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 elabore la Secretaría de Programación y Presupuesto, así como sobre los proyectos de normas en materia de contratación de deuda y manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

X. Designar a los auditores externos de las entidades y normar y controlar su actividad;

XI. Proponer la designación de comisarios o sus equivalentes en los órganos de vigilancia, en los consejos o juntas de gobierno y administración de las entidades de la Administración Pública Paraestatal;

XII. Opinar sobre el nombramiento y, en su caso, solicitar la remoción de los titulares de las áreas de control de las dependencias y entidades. Tanto en este caso, como en los de las dos fracciones anteriores, las personas propuestas o designadas deberán reunir los requisitos que establezca la Secretaría;

XIII. Coordinarse con la Contaduría Mayor de Hacienda para el establecimiento de los procedimientos necesarios que permitan a ambos órganos el cumplimiento de sus respectivas responsabili-



dades;

XIV Informar anualmente al Titular del Ejecutivo Federal sobre el resultado de la evaluación de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal que hayan sido objeto de fiscalización, e informar a las autoridades competentes, si así fuere requerida, el resultado de tales intervenciones;

XV. Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que deban presentar los servidores de la Administración Pública Federal, y verificar y practicar las investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las leyes y reglamentos;

XVI. Atender las quejas que presenten los particulares con motivo de acuerdos, convenios o contratos que celebren con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, de acuerdo con las normas que se emitan;

XVII. Conocer e investigar los actos, omisiones o conductas de los servidores públicos para constituir responsabilidades administrativas, aplicar las sanciones que correspondan en los términos que las leyes señalen y, en su caso, hacer las denuncias correspondientes ante el Ministerio Público, prestándole para tal efecto la colaboración que le fuere requerida;

XVIII. Vigilar el cumplimiento de las normas internas de la Secretaría, constituir las responsabilidades administrativas de su per-

sonal aplicándole las sanciones que correspondan y hacer al efecto las denuncias a que hubiere lugar; y

XIX. Las demás que le encomienden expresamente las leyes y reglamentos.

2.1.1.2.3. *Estructura Orgánica.* En el capítulo I del Reglamento Interior de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, establece en su artículo 2º la organización de la Secretaría, el cual a continuación se transcribe:

Artículo 2º. Para el ejercicio de las funciones y el despacho de los asuntos que le competen, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación contará con las siguientes unidades administrativas:

- Secretaría del Ramo
- Subsecretaría "A"
- Subsecretaría "B"
- Unidad de Comisarios
- Oficialía Mayor
- Contraloría Interna
- Unidad de Comunicación Social
- Dirección General Jurídica
- Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial

- Dirección General de Operación Regional
- Dirección General de Simplificación Administrativa
- Dirección General de Control y Evaluación de la Gestión Pública
- Dirección General de Auditorías Externas
- Dirección General de Auditoría Gubernamental
- Dirección Gernal de Administración, y
- Las unidades subalternas que se establezcan por acuerdo del titular de la Secretaría, las que deberán contenerse y especificarse en el Manual de Organización de la misma.

A continuación se describirá de manera breve las funciones de la Dirección General de Auditorías Externas, así como de la Dirección General de Auditoría Gubernamental, por ser éstas parte del tema en desarrollo.

#### *Dirección General de Auditorías Externas*

- a) Designar a los auditores externos de las entidades de la Administración Pública, así como controlar y evaluar su actuación.
- b) Fijar las normas y objetivos de las auditorías externas que se practiquen.
- c) Analizar el contenido de los informes derivados de las auditorías externas y, de acuerdo con los resultados obtenidos, propo-

ner a la autoridad que corresponda las acciones y medidas correctivas que sean pertinentes; y turnar los expedientes relativos a las investigaciones y auditorías que hubiere practicado. Si de las mismas se detectaren presuntas responsabilidades de los servidores públicos, informar a la dependencia o autoridad que corresponda.

#### *Dirección General de Auditoría Gubernamental*

a) Efectuar revisiones directas y selectivas, tendientes a:

- Verificar que las dependencias y entidades ajusten sus actos a las disposiciones legales'
- Comprobar la razonabilidad de la información financiera de las dependencias y entidades;
- Verificar que las operaciones de las mismas sean congruentes con los procesos aprobados de planeación, programación y presupuestación.

b) Preparar los elementos técnicos que permitan opinar a la Secretaría sobre los proyectos de normas que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

c) Establecer los sistemas de procedimientos a que deba sujetarse la vigilancia de valores y fondos del Gobierno Federal.

d) Suspender en el manejo, custodia o administración de fondos y valores de la propiedad o al cuidado de la federación a los

servidores públicos responsables de irregularidades, interviniendo los fondos y valores correspondientes; turnar los expedientes relativos a las investigaciones y auditorías que hubiere practicado, si de las mismas se detectaren presuntas responsabilidades de los servidores públicos, a la dependencia o autoridad que corresponda.

e). Supervisar la impresión, envío, custodia y destrucción de valores, así como la acuñación de moneda.

2.1.1.2.4. *Instrumentos y Mecanismos*. Los instrumentos y mecanismos con los que cuenta la Secretaría son, entre otros, los siguientes:

1. El conjunto de normas que expide la Secretaría para regular el funcionamiento de los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal.
2. La auditoría interna que realizan las Contralorías Internas en dependencias y entidades paraestatales.
3. La auditoría interna gubernamental es una función independiente de apoyo a la función directiva y se orienta básicamente en la verificación, examen y evaluación de las operaciones y sistemas de control de las dependencias y entida-

des, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se están alcanzando las metas y objetivos; vigilando además que el manejo y aplicación de los recursos públicos responda a las políticas dictadas en la materia por el Ejecutivo Federal.

4. La auditoría que efectúan los Auditores Externos:

Para la práctica de la auditoría externa, la Secretaría se apoya en auditores independientes. Los informes que tienen que presentar los auditores externos son los siguientes:

a) Dictamen sobre los Estados Financieros

b) Informe Largo

c) Carta de sugerencias

d) Informe sobre irregularidades

e) Informe de evaluación sobre el funcionamiento del órgano interno de control de la entidad auditada

5. La auditoría gubernamental es realizada directamente por la propia Secretaría.

La auditoría gubernamental es un instrumento de intervención directa de la Secretaría. Sus acciones se ejercitan por excepción, principalmente en áreas sensibles a fenómenos de corrupción, como son: las obras públicas, las adquisicio-

nes, las remuneraciones al personal y el manejo de fondos y valores.

6. La vigilancia y evaluación que llevan a cabo los Comisarios Públicos o Delegados de la Contraloría.
7. El sistema de quejas y denuncias.
8. El control patrimonial

### *2.1.2. Objetivos y Alcance de la Auditoría Integral en el Sector Público*

La función de auditoría dentro del sector público presenta algunas diferencias respecto a aquellas que se practican en el sector privado, lo cual representa problemas muy especiales y un gran reto para el auditor gubernamental. Estas diferencias son, entre otras, el impacto en el interés público, ya que los contribuyentes cuestionan cada vez más la actividad gubernamental; la falta de elementos para medir la gestión pública, debido a que las organizaciones públicas por lo regular no tienen los elementos de medición con que cuentan las empresas del sector privado, como pueden ser los buenos rendimientos financieros y la forma de medir el logro de objetivos y de servicios rendidos. Con frecuencia suelen ser muy difíciles los requerimientos legales y reglamentarios, ya que con la

mayoría de los programas y acciones gubernamentales están prescritos legalmente.

Los objetivos principales de la auditoría integral en el sector gubernamental son los siguientes:

- Asegurar la efectiva instrumentación y mantenimiento de sistemas de operación, registro, control e información que permitan la adecuada gestión gubernamental.
- Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos previstos en los respectivos programas y presupuestos, así como determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia con que fueron alcanzados.
- Vigilar que el manejo y aplicación de los recursos públicos responda a las políticas dictadas, y a criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- Ser una función de apoyo a la función directiva:
  - a) Auxiliando al titular en la toma de decisiones; proporcionando información relevante, clara y concreta sobre el desarrollo de las operaciones que se realizan en la dependencia; identificando todos aquellos aspectos susceptibles de mejora, que redundarán en un ahorro significativo, mayor productividad y mayor nivel de servicio.
  - b) Identificando aquellas áreas que no presentan problemas



serios y que, por lo tanto, no deberán ser de mayor preocupación para el titular.

c) Identificando aquellas áreas con problemas significativos de sus causas probables y los riesgos consecuentes.

d) Ayudando a evitar en todas las áreas desperdicios, dispendio y deficiencias, y propiciando la mejora en cuestión.

e) Induciendo la corrección de ineficiencias o desviaciones, y cerciorándose de que las medidas propuestas para subsanarlas sean puestas en vigor oportunamente y permitan alcanzar los resultados deseados.

— Dar seguimiento a las recomendaciones efectuadas y a las medidas correctivas implementadas.

— Propiciar una mejor rendición de cuentas.

En resumen, debe ser un "medio a través del cuál sea posible superar deficiencias y desviaciones que en muchos casos son producto de inercias motivadas por la ausencia o falta de precisión en las políticas, sistemas y procedimientos que regulan y controlan la actividad gubernamental" (SECOGEF, *El Contador y la Auditoría Interna en las Dependencias de la Administración Pública Federal*, México, Dirección General de Comunicación Social, mayo de 1987, p17.).

Por otra parte, la Auditoría Integral aplicada al sector gubernamental tiene un alcance muy amplio, que incluye la revisión tanto de la información financiera como de la de desempeño, y debe satisfacer cualquier otro requerimiento específico de la auditoría en particular. El alcance también es lo suficientemente amplio como para permitir revisar e informar sobre el manejo de los recursos humanos, materiales y financieros, revisando actividades claves y evaluando la viabilidad de los sistemas y controles relativos para asegurar que se está prestando la debida atención a la economía, eficiencia y eficacia.

En México, la experiencia en la preparación de auditorías integrales se remonta a un programa piloto iniciado en 1989 por iniciativa de la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación SECOGEF (ahora Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, SECODAM). Sin embargo, no fue sino hasta 1991 cuando dicho órgano de control, con base en los alentadores resultados obtenidos a partir del programa piloto, sistematizó y formalizó la aplicación del concepto de auditoría integral a un número importante de entidades del sector público. Dos años después, a finales de 1992, la Contraloría informaba que se habían practicado ya del orden de 180 auditorías integrales en México, tanto por auditores externos e internos como por personal de la propia SECOGEF.

La experiencia acumulada en la elaboración de auditorías integrales en México se ha basado en el modelo del Informe sobre los sistemas y procedimientos instrumentados por la Administración, los cuales se han referido, en su totalidad, a empresas y organismos del sector público.

Por otra parte, vale la pena resaltar que un reto adicional para la elaboración de auditorías integrales a organismos del sector público se desprende de las políticas vigentes relativas a la desincorporación de empresas y a la rectoría del Estado en ciertas áreas estratégicas donde el gobierno tiene que desempeñar el papel de "facilitador", en lugar del de proveedor de servicios para la sociedad.

## **2. 2. Auditoría Integral Aplicada al Sector Privado**

### *2.2.1. Objetivos*

Con el propósito de ampliar la auditoría tradicional de estados financieros, una auditoría integral se enfoca a evaluar cómo una organización ha dado cumplimiento a los objetivos de economía, eficiencia y eficacia.

Al reconocerse la necesidad de ampliar los criterios de evaluación con los que se analiza tradicionalmente la comunicación entre las personas que delegan responsabilidades y los individuos encargados de cumplirlas, ha sido necesario ir más allá de una simple revisión de documentos e información financiera (preparados por las mismas organizaciones auditadas), y complementar dichas evaluaciones con criterios y opiniones acerca de las prácticas y sistemas gerenciales empleados, así como sobre la calidad y confiabilidad de la información disponible.

Es decir, puesto que el propósito fundamental de cualquier auditoría es el de conocer si están cumpliéndose los objetivos para las cuales fueron concebidas y diseñadas las organizaciones, al hacerse más complejo el entorno sobre el cual se desarrollan éstas; son más difíciles de precisar, en términos monetarios, los impactos generados por la toma de decisiones; y es mayor la participación e información de los "clientes" (beneficiarios, accionistas o la comunidad); en muchos casos quedó rebasado el concepto de auditoría basado en un criterio único. Todos conocemos el caso de empresas que cumplen satisfactoriamente con todos los lineamientos y criterios fijados en una auditoría de estados financieros y que, además, satisfacen adecuadamente la normatividad y reglamentación aplicables, pero cuyos resultados resultan incongruentes con la

propia naturaleza o razón de ser de la organización debido a fallas en materia de productividad o eficacia.

El reconocimiento de la multidimensionalidad que existe en los problemas de auditoría integral es un avance importante que apunta en la dirección correcta, hacia su solución. Por tanto, la eficacia no es un concepto único ni indivisible. Contiene elementos de naturaleza subjetiva que se modifican con el tiempo y varían al interpretarse desde diferentes puntos de vista. Los juicios acerca de la eficacia requieren por lo general de tomar en cuenta y evaluar la importancia relativa de múltiples objetivos, los que comúnmente son competitivos y a veces contradictorios.

A partir de los años setenta, los problemas de análisis de decisiones bajo un enfoque de multiatributos han sido ampliamente estudiados en el campo de la investigación de operaciones. En lo referente a la evaluación de sistemas, ante el reconocimiento de que el criterio de "maximizaciones del consumo agregado" como único indicador para la selección de inversiones no conducía necesariamente a la mejor alternativa, el Banco Mundial complementó sus criterios de evaluación con otros objetivos, como "mejorar la distribución del ingreso" e "incrementar los impactos regionales".

De acuerdo con lo anterior, la aplicabilidad de los conceptos criterios y enfoques de la auditoría a empresas del sector público o

privado se encuentra íntimamente ligada a la multidimensionalidad de los objetivos que se necesiten o pretendan evaluar. Así, por ejemplo, la auditoría integral de una organización del sector público con objetivos no sólo financieros sino también relacionados con la oferta de servicios de naturaleza social (educación, salud, vivienda o mejoramiento del ambiente) requerirá que las auditorías de sus estados financieros se complementen con otras auditorías tendientes a evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos no-financieros de esa organización. Para el caso de empresas del sector privado, las auditorías integrales podrán estar enfocadas a analizar objetivos tales como "competitividad tecnológica" o "fortaleza en el mercado", sólo por citar algunos.

La utilidad de una auditoría integral está basada en reconocer que el propósito fundamental de dicho ejercicio no sólo es el de identificar e informar deficiencias, sino el de transmitir una imagen completa y objetiva respecto del cumplimiento de objetivos por parte de la organización, incluyendo recomendaciones de los auditores, respuestas de la Administración acerca de la validez de las opiniones expresadas en los informes y aspectos positivos observados en el curso de la auditoría. Para lograr lo anterior es fundamental definir una metodología de trabajo basada en la comunicación frecuente y objetiva con la organización auditada.

### *2.2.2. Alcance*

Hemos visto en la unidad uno, los objetivos de la auditoría integral, sin embargo la Fundación Canadiense de Auditoría Comprehensiva señala que en la práctica difícilmente se podrían revisar todos los aspectos que abarca la auditoría integral y que, por otro lado, la mayor parte de las auditorías se planean para cumplir fines específicos. Por consiguiente, de acuerdo con su objetivo principal, la auditoría integral tiende a concentrarse en la economía, en la eficiencia o en la eficacia de las operaciones.

### *2.2.3. Estudio y Evaluación del Control Interno*

De acuerdo con el boletín 3050 de Normas y procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "el conocimiento y la evaluación del control interno deben permitir al auditor establecer una relación específica entre la calidad del control interno de la entidad y el alcance, la oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría". Por otra parte, el auditor deberá comunicar las debilidades o desviaciones al control interno del cliente, las cuales son definidas en este boletín como "situaciones a informar".

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

La estructura del control interno consiste en:

- a) El ambiente de control
- b) El sistema contable
- c) Los procedimientos de control

a) El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Algunos de estos factores son:

- Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.
- Estructura de organización de la entidad.
- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités.
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.



- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad da a los controles establecidos.

b) El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración; que describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario, que permitan su adecuada clasificación; que cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias; que registren las transacciones en el periodo correspondiente, y que presenten adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

c) Los procedimientos de control son aquellos procedimientos y políticas adicionales del ambiente de control y del sistema contable que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad. El

hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control no significa que éstos operen efectivamente. El auditor debe determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las ha llevado a cabo, para concluir que está operando efectivamente.

Los factores específicos del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control de una entidad deben considerar los siguientes aspectos:

- Tamaño de la entidad
- Características de la industria en que la se opera
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidos
- Problemas específicos del negocio
- Requisitos legales aplicables.

La efectividad de la estructura de control interno está sujeta a limitaciones, como malos entendidos en las instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción o fatiga del personal, colusión entre personas dentro y fuera de la entidad y la atención de la gerencia respecto de ciertas políticas y procedimientos.

El auditor deberá documentar su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno como parte del proceso de planeación de la auditoría. La forma y alcance de esta documentación se verán influidos por el tamaño y complejidad de la entidad y por la naturaleza de la estructura de control interno de la misma.

## **CAPÍTULO 3**

### **ENFOQUE DE LA AUDITORÍA INTEGRAL**

#### **3.1. La Responsabilidad del Contador Público como Auditor**

Tradicionalmente, la auditoría que ha realizado el contador público tanto en el sector público como en el privado ha consistido básicamente en brindar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad, cualquiera que ésta sea. Esta opinión siempre va dirigida al análisis del pasado.

En la actualidad, el dictamen de auditoría tiene una perspectiva histórica y las incertidumbres del futuro no son discutidas ni reveladas adecuadamente; sin embargo hay quienes consideran que el dictamen debe incluir las implicaciones de actividades pasadas sobre los planes futuros de la administración. Desafortunadamente, los contadores que piensan de esta manera aún son una minoría; la mayoría insiste en que su papel sólo es auditar y certificar

resultados pasados, y que el futuro es problema de la administración. Pero el público interesado no puede depender de la administración para que informe de sus problemas; y si la administración no está dispuesta a revelar sus problemas futuros, el contador público debería estar dispuesto a hacerlo por ella.

Algunos otros contadores afirman que el aceptar abiertamente la responsabilidad de ver hacia el futuro puede exponer al contador público a mayores demandas por negligencia. Esto ciertamente es un riesgo, pero se hace necesario correrlo.

La problemática anterior es muy cierta para los auditores de las compañías del sector privado; ésta se acentúa cuando se trata de auditores gubernamentales, debido al interés general de la sociedad en las operaciones del gobierno, aunado al impacto social de las decisiones públicas.

El que los auditores deban cargar con una parte de la responsabilidad de ver al futuro, así como certificar el pasado, es una cuestión que probablemente no se resolverá en poco tiempo. Sin embargo, es una realidad que la necesidad existe. La sociedad ya no se conforma con saber cuánto se gastó, sino si fue bien ejercido, se preocupa cada vez más por saber si los recursos públicos son adquiridos económicamente y manejados eficientemente, así como si los objetivos establecidos son logrados eficazmente. En ge-

neral, la sociedad quiere y debe saber —es su derecho— cómo se desempeña la administración pública y hacia donde va.

La respuesta a estos problemas está en la auditoría integral, que surge no solamente en el sector gubernamental; en el sector privado también existe la necesidad de rendir cuentas al público inversionista, el cual puede verse seriamente lesionado en sus intereses a causa de un informe de auditoría poco revelador.

Es innegable que existe una tendencia y una exigencia para el cambio, ya que la necesidad de informes de auditoría más completos y orientados al futuro de la organización es real, y la actual y tradicional auditoría de estados financieros no la puede satisfacer. Por lo mismo, es altamente probable que la auditoría financiera tradicional del contador público se vea rebasada por una auditoría de alcance total que brinde mucha mayor información y de mayor utilidad, tanto para el usuario del informe de auditoría, como para la administración del ente auditado; tal función puede cumplirla la auditoría integral.

Por esto, resulta indispensable que los cuerpos colegiados de contadores públicos, como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y el Insituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI), adopten una postura oficial respecto de la auditoría integral y del papel del contador público en este campo. Es evidente el descono-

cimiento que existe actualmente en México respecto de este moderno concepto de auditoría, así como la falta de consenso respecto de su definición, objetivos y alcance, así como de la carencia de normas específicas generalmente aceptadas y procedimientos adecuados. Es por tanto urgente que dichos cuerpos colegiados, en coordinación con las autoridades gubernamentales respectivas, emprendan un serio esfuerzo en este sentido, de tal manera que la profesión contable se coloque a la vanguardia en la investigación y definición de la auditoría integral en México para que, consecuentemente, se convierta en la punta de lanza para el desarrollo y práctica de nuevos y modernos conceptos encaminados a satisfacer la creciente demanda de la sociedad por una mayor y mejor rendición de cuentas.

### **3.2. ¿Quién Practica la Auditoría Integral?**

#### *3.2.1. Auditoría Externa*

*El Auditor Público Independiente.* El sector privado, al igual que el sector público, tiene la enorme necesidad de velar por la eficiencia, economía y eficacia de su operaciones, así como los accionistas y

usuarios de la información financiera de una compañía tienen el derecho y la necesidad de una mejor y más amplia rendición de cuentas. Este hecho abre un nuevo horizonte y enorme campo de actuación para los contadores públicos independientes, e incluso sugiere la necesidad de incorporar el moderno concepto de auditoría integral a los planes de estudio de la profesión contable. Si esta nueva posibilidad se aprovecha de manera adecuada y se auna a la experiencia y ética del contador público, será posible prestar un servicio invaluable a la sociedad, lo que además proporcionará nuevas fuentes de trabajo e investigación a las nuevas generaciones de contadores públicos.

### *3.2.2. Auditoría Interna*

Es común entre los propios auditores la duda respecto de si la auditoría integral es una auditoría interna o una auditoría externa; la realidad es que puede cumplir ambas, una no excluye a la otra.

Dado que el principio de la rendición de cuentas se aplica a los funcionarios públicos en todos los niveles dentro de los organismos del sector público, el concepto de auditoría integral es aplicable tanto a los auditores internos para el uso de la administración



como a los externos para uso de los representantes electos y sociedad en general.

Una de las características básicas de la auditoría integral es que debe ser coordinada, entre los auditores externos y los internos. Para que se pueda dar esta coordinación, ambas funciones deben tener un enfoque integral.

Los principales puntos en los que se centra una auditoría integral son:

- a) La relación de rendición de cuentas.
- b) El valor del dinero empleado.

a) *Relación de Rendición de Cuentas.* El ejercicio adecuado de las responsabilidades conferidas es un aspecto fundamental que busca evaluar y facilitar la auditoría integral.

Éste ha sido tradicionalmente el papel de los auditores externos dada su objetividad e independencia mental. En este caso, la sociedad ha conferido una enorme responsabilidad al gobierno, por lo que tiene el derecho natural de que se le rindan cuentas por ello, siendo muy probable que otorgue mayor credibilidad al informe de un auditor externo al gobierno que a uno interno. Sin embargo, el gobierno, para ejercer la responsabilidad asumida, ha de delegar gran parte de esa responsabilidad a otros, y debe asimismo cercio-

auditor interno es de gran utilidad.

Es así que la rendición de cuentas es una relación que se da en todos los niveles y puede ser evaluada tanto por los auditores externos como por los internos.

*b) Valor del Dinero Empleado.* Una auditoría de valor por dinero, o de desempeño, es una función que por lo general se atribuye a los auditores internos, puesto que tienen conocimiento y entendimiento más profundos de la organización y sus operaciones, y porque se encuentran inmersos en el proceso administrativo. La función del auditor interno es la de ser un elemento de apoyo a la función directiva, proveyendo e identificando oportunidades de mejorar aquellas áreas ineficientes o antieconómicas, además de procurar reorientar a la organización hacia la consecución de sus objetivos. La auditoría integral encierra, entre otros, estos objetivos, convirtiéndose en una de las herramientas más poderosas de la administración. Sin embargo, lo anterior no excluye al auditor externo, pues puede ayudar en la auditoría interna integral.

El auditor externo tradicionalmente ha tenido la función de opinar sobre los informes presentados por la organización —“rendición de cuentas”—, mientras que el auditor interno ha tenido como propósito fundamental brindar servicio, asistencia y apoyo a

la misma organización —“valor por dinero”—. Ambas conservan su carácter de funciones independientes y objetivas dentro de una empresa.

Ahora bien, la auditoría integral plantea la conjunción de ambas funciones en una sola: que sea comprensiva y necesariamente coordinada entre los auditores externos e internos para que ambos, cada uno con sus ventajas y desventajas, proporcionen un medio que incremente y facilite el proceso de rendición de cuentas y una poderosa herramienta para administrar mejor.

### *3.2.3. El Gobierno Mexicano*

Se puede decir que la Contaduría Mayor de Hacienda, órgano técnico de la Cámara de Diputados, es el auditor externo del Gobierno Federal, y la Secretaría de la Contraloría General de la Federación su auditor interno.

#### *3.2.3.1. Contaduría Mayor de Hacienda*

Las funciones de la Contaduría Mayor de Hacienda se centran básicamente, en el concepto de rendición de cuenta, condición necesaria para prevenir el abuso del poder delegado, garantizando que

éste sea bien ejercido y acorde a los intereses de la sociedad.

### *3.2.3.2. La Secretaría de la Contraloría*

#### *General de la Federación*

A diferencia de la Contaduría Mayor de Hacienda, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación es el órgano de control del Gobierno Federal, a través de la cual se busca mejorar el desempeño de la administración pública en general, imprimiendo a su actividad criterios de economía, eficiencia y eficacia; además de prevenir y combatir la corrupción en todas sus manifestaciones.

De acuerdo con lo anterior, sus funciones se centran más que en el concepto de rendición de cuentas, en la obtención del valor-por-dinero, buscando así ser una función constructiva y de apoyo a los titulares de las dependencias y entidades de la administración pública federal.

Aunque limitada por su propia naturaleza para ser el medio de enlace entre la sociedad y gobierno, debe ser medio para propiciar y facilitar el proceso de rendición de cuentas entre el titular del Ejecutivo Federal y los titulares de dependencias y entidades y, a su vez, entre estos últimos y sus subalternos, promoviendo al mismo tiempo el desempeño eficiente y honesto de la administración pública.

Para llevar a cabo su función, la Contraloría ha creado diferentes mecanismos, entre los que destaca la auditoría interna gubernamental y sus normas generales, función que llevan a cabo los órganos de control en las dependencias y las contralorías internas en las entidades.

La auditoría interna gubernamental, definida como una función independiente, constructiva y de apoyo, permite a la Secretaría de la Contraloría mantener un contacto permanente con las dependencias y entidades, y, consecuentemente, un conocimiento profundo de las mismas y sus actividades, permitiendo al contralor interno ser una poderosa herramienta para la administración y un agente de cambio que contribuya al mejor desempeño de la organización.

En síntesis, no se trata de hacer de la auditoría integral una función exclusiva de alguno de los dos organismos, ni de definirla como una función de auditoría externa o interna.

Corresponde tanto a la Contaduría Mayor de Hacienda como a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación adoptar un enfoque integral, cada una con sus atribuciones y ventajas particulares, con miras a la consecución de los objetivos para los que fueron creadas y, a su vez, en coordinación para contribuir al desarrollo y bienestar de todos los mexicanos.

## CAPÍTULO 4

### EL PROCESO DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

El proceso de la auditoría integral se encuentra dividido en tres fases: **planeación, ejecución e información de resultados**. Por lo general, estas fases se llevan a cabo en el orden indicado, esto es, el producto o resultado de una será la base para planear el trabajo en la siguiente. Las tres forman parte de un proceso total que, en la práctica, está altamente interrelacionado.

#### **4.1. Planeación**

La planeación de la auditoría implica determinar su alcance, el momento adecuado para llevarla a cabo, sus objetivos, criterio, metodología a emplear y los recursos requeridos para asegurar que la auditoría cubra las actividades, sistemas y controles más importantes.

La fase de planeación consta de dos etapas: la **etapa de reconocimiento** y la **etapa del examen preliminar**.

#### *4.1.1. Etapa de Reconocimiento*

La clave para planear bien una auditoría integral consiste en entender perfectamente la organización auditada y el medio en el que ésta opera. El equipo de trabajo debe entender lo que la entidad hace y bajo qué autoridad opera, así como sus metas, productos y los recursos con que cuenta.

En esta etapa se logra conocer la organización a través de la recopilación de información y la observación física de la entidad y sus operaciones. La información obtenida proporciona un conocimiento general, así como la identificación de:

- Las relaciones de rendición de cuentas de la entidad, quién rinde cuentas a quién, sobre qué y cuál es el tipo de información que se requiere.
- Actividades, sistemas y controles claves (aquellas que tienen mayor repercusión en el desempeño de los programas y las operaciones).

- Las fuentes para los criterios de auditoría aplicables a dichas actividades, sistemas y controles claves.

Una vez que el material ha sido recopilado, se estará en posibilidad de saber:

- La autoridad o mandato para los programas y actividades de la entidad.
- Los objetivos y la estructura organizacional de la entidad.
- Los componentes, productos y efectos principales de sus programas, y su relación con los objetivos establecidos.
- Actividades, sistemas y controles claves.
- El personal apropiado con los que habrá que establecer contacto en la entidad auditada.

Como parte del proceso inicial de recolección de información, y para mejorar la auditoría, los auditores deben dar seguimiento a las recomendaciones de auditorías previas, y coordinar su trabajo con otros auditores, con los internos si son externos, y viceversa.

Basado en la revisión de la información obtenida, se prepara un análisis preliminar para:

- Identificar las áreas a ser examinadas durante el examen preliminar.



- Identificar las fuentes de los criterios de auditoría para las áreas a ser examinadas durante el examen preliminar.
- Preparar los proyectos y el plan para llevar a cabo el examen preliminar.

Las áreas a revisar durante el examen preliminar podrán diferir entre una auditoría y otra, dependiendo de la naturaleza de los objetivos de la entidad, su tamaño y la complejidad de sus operaciones, y los tipos de recursos humanos, materiales y financieros que utiliza.

#### *4.1.2. Etapa del Examen Preliminar*

El objetivo de esta etapa es explorar, las áreas ya identificadas y ampliar el conocimiento sobre las relaciones de rendición de cuentas, actividades, sistemas y controles claves. En esta etapa es necesario:

1. Preparar y revisar la estructura lógica del programa.
2. Desarrollar las hipótesis y llevar a cabo las pruebas iniciales.
3. Especificar criterios de auditoría adecuados.

4. Llevar a cabo una revisión preliminar de las actividades claves y evaluar la efectividad de los sistemas y controles identificados.
5. Determinar aquellos aspectos que puedan ser significativos para efectos del informe.
6. Establecer el grado en que se puede apoyar en otros auditores.
7. Preparar el plan de auditoría.

La información adquirida durante el examen preliminar debe ser dirigida a determinar qué áreas son potencialmente significativas.

Durante el examen preliminar, el auditor documenta todos los aspectos referentes a las relaciones de rendición de cuentas dentro de la entidad. Es esencial conocer y entender la lógica y estructura de los programas de la entidad antes de que se pueda evaluar apropiadamente la manera en que está organizada para llevar a cabo sus responsabilidades.

Las actividades, sistemas procedimientos y controles claves son aquellos que son esenciales para las operaciones de la organización. Un paso importante en la etapa del examen preliminar implica describir las actividades claves que han o debieran haber sido establecidas para llevar a cabo e informar sobre las respon-

sabilidades asumidas por la administración de la entidad auditada.

El auditor evalúa su relevancia de acuerdo con el papel de la entidad, sus objetivos y programas. El auditor está interesado primordialmente en las actividades administrativas claves empleadas para llevar a cabo un programa, así como en otras actividades administrativas, como la financiera, de personal y, en general, las que proporcionan un soporte al logro de los programas.

Es recomendable el uso de diagramas de flujo como medio para sintetizar, registrar y comunicar el entendimiento adquirido de las actividades de la empresa auditada. En el caso de sistemas contables, los diagramas de flujo son un medio reconocido para documentar cómo ha entendido el auditor el funcionamiento del sistema, ilustrando el flujo de documentos y actividades dentro del mismo.

Asimismo, es necesario fijar criterios de auditoría que proporcionen estándares razonables para evaluar el diseño y desempeño de los sistemas y controles de la administración.

Los criterios de auditoría deben:

- Proporcionar estándares útiles para evaluar el manejo de los recursos humanos, materiales y financieros, y para determinar si se está logrando el "valor-por-dinero".

- Proporcionar a los administradores un medio para desarrollar o comparar sus propias procedimientos administrativos.
- Constituir una base para los altos funcionarios o ejecutivos para evaluar sus sistemas y procedimientos.

Los criterios utilizados en una auditoría deben ser cortos y concisos, y expresados en términos no técnicos para facilitar la comunicación. En su aplicación, se debe considerar el medio en que opera la entidad.

En donde se hayan establecido prácticas administrativas generalmente aceptadas, el auditor debe auditar con base en éstas, y hacer recomendaciones de mejora en caso de ser necesario. En donde se carezca de criterios, el equipo de auditoría debe desarrollarlos. En ausencia de algún criterio explícito, el auditor debe aplicar su juicio profesional y sus conocimientos para establecer criterios aplicables a una situación en particular. Al establecer criterios, el auditor debe considerar lo que una persona razonable e informada esperaría de la administración en determinada situación o circunstancia.

Una vez especificados los criterios de auditoría para la evaluación de las actividades, sistemas y controles claves, el auditor debe obtener evidencia para evaluarlos de manera preliminar.

El auditor debe estar interesado en los controles para asegurarse de que:

- Se ajustan a los estándares, políticas y prácticas establecidas.
- Cumplen las necesidades de los usuarios.
- Las operaciones son llevadas a cabo en forma económica y eficiente.
- Su desempeño es revisado regularmente.
- Los informes son apropiados, completos y oportunos.

La evaluación preliminar debe tratar tanto las debilidades como los puntos fuertes de cada control; por ejemplo, los controles bien diseñados y que aparentan funcionar adecuadamente, los que no están bien diseñados o no funcionan apropiadamente y los que son deseables pero inexistentes.

La evaluación preliminar del auditor será la base para:

1. Determinar qué aspectos al parecer son significativos y son de una naturaleza tal que debieron ser informados.
2. Determinar la naturaleza, y extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, así como la determinación de pruebas sustantivas.

1. *Aspectos significativos.* Son aquellos aspectos que aunque potencialmente significativos en esta etapa, serán examinados en la fase de ejecución y pueden llegar a ser confirmados como aspectos significativos.

Lo significativo de un aspecto puede ser medido en términos del grado en que éste pueda influenciar el juicio o decisión del lector del informe. La importancia o relevancia son juzgadas en términos de efectos. Los efectos, ya sean actuales o potenciales, por lo general pueden ser planteados en términos cuantitativos, como costo, tiempo, unidades de producción o número de transacciones.

Algunas veces los efectos son de tipo cualitativo pero no por eso menos significativos.

Existen algunos factores que un auditor puede considerar al seleccionar aspectos potencialmente significativos, y al desarrollar los objetivos que la auditoría debe incluir:

- Intereses conocidos o probables de la administración.
- Áreas identificadas en auditorías anteriores como de especial interés.
- Dudas sobre el cumplimiento, fraudes u otras irregularidades.
- Áreas que aparentan operaciones antieconómicas o ineficientes.

- Incertidumbre acerca del conocimiento de la entidad de la efectividad de sus programas y deficiencias en sus procedimientos para evaluar efectividad.
- Naturaleza y tamaño relativo de un programa o actividad, así como su importancia o repercusión.
- Características en la administración de un programa, como restricciones o libertades insólitas para llevar a cabo sus funciones.
- Naturaleza e importancia de los recursos humanos, materiales y financieros involucrados.

El último paso en la etapa del examen preliminar, es la preparación de un plan de lineamientos de auditoría. Éste es un punto de control importante en el proceso de la auditoría. La intención de este plan es la de definir el alcance general de la auditoría integral en términos de objetivos y proyectos para atacar aquellos aspectos que puedan requerir atención, para identificar requerimientos de recursos, incluyendo habilidades especiales necesarias, y para establecer presupuestos de tiempo para la auditoría en general y sus proyectos, puntos de control y fechas límite.

Los objetivos de la auditoría en el plan de lineamientos estarán basados en conclusiones tentativas, resultado de la evaluación pre-

eliminar. Las pruebas apropiadas y la obtención de evidencia adicional durante la fase de ejecución pueden hacer necesario modificar el plan de auditoría y sus objetivos. Es responsabilidad del auditor ejercer su criterio y juicio profesional en la necesidad de hacer revisiones al plan de auditoría.

## **4.2. Ejecución**

La fase de ejecución consiste en llevar a cabo pruebas, evaluar controles y recolectar evidencia suficiente y confiable para concluir si los aspectos identificados en la fase de planeación como potencialmente significativos son en efecto significativos.

Las conclusiones a las que se llegue estarán relacionadas con la evaluación de los resultados de pruebas sustantivas de desempeño, exactitud o razonabilidad de la información, confiabilidad de los sistemas y controles claves y la calidad de los resultados producidos.

La fase de ejecución de la auditoría integral, incluye:

- Elaboración del plan detallado de auditoría.
- Selección o elaboración de programas detallados de audi-

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**



toría.

- Ejecución de pruebas y evaluación de controles.
- Consideraciones de causas y efectos.
- Desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones.
- Integración y revisión de los papeles de trabajo.

Si como resultado del trabajo llevado a cabo durante la etapa del examen preliminar, indica que, aparentemente, existen los controles esenciales, durante la fase de ejecución será necesario examinarlos para establecer si operan satisfactoriamente. Si no lo hacen, se debe obtener evidencia para determinar si existen controles compensatorios; de no ser así, se deben prever las posibles consecuencias.

#### *4.2.1. Elaboración del Plan Detallado de la Auditoría*

El primer paso en la fase de ejecución consiste en la elaboración de un plan detallado de auditoría. Este plan delimita por proyecto las tareas que se deben llevar a cabo para cada objetivo de la auditoría como fue aprobado en el plan de lineamientos. Cada proyecto está ideado para conducir pruebas y obtener evidencia para alcanzar objetivos específicos de la auditoría.

Un programa de auditoría especifica los pasos a seguir durante el trabajo de campo de la auditoría, para determinar si se están cumpliendo los criterios de la misma.

Según el avance de la auditoría, el plan detallado debe ser actualizado. Si se encuentra que los criterios son inapropiados, o los hallazgos no fueron previstos en la evaluación preliminar, puede hacerse necesario modificar el plan.

#### *4.2.2. Ejecución de Pruebas y Evaluación de Controles*

Los programas de auditoría especifican las tareas y pruebas que deben ser desempeñadas. En términos generales, una prueba se refiere a la aplicación de determinados procedimientos de auditoría a ciertos elementos dentro de un grupo. El objetivo de una prueba es tener evidencia apropiada sobre la eficacia de las entidades, sistemas y controles claves identificados en la etapa del examen preliminar. Este tipo de pruebas da al auditor la seguridad necesaria sobre el grado de cumplimiento de los criterios de auditoría especificados.

La naturaleza y cantidad de evidencia requerida para evaluar la adhesión a dichos criterios depende del nivel de significación y el

grado de seguridad apropiados a las circunstancias.

*Evidencia.* En una auditoría tradicional, la evidencia consiste en información apropiada y suficiente utilizada por el auditor para hacerse de una opinión sobre la razonabilidad, exactitud y suficiencia de los estados financieros de la organización auditada y de su cumplimiento con los "principios de contabilidad generalmente aceptados", así como con los requerimientos legales apropiados.

En la auditoría integral, la evidencia incluye información que ayuda al auditor a formarse una opinión sobre responsabilidades conferidas y la manera en que éstas son llevadas a cabo. Sin embargo, por lo general, las organizaciones auditadas no proporcionan información adecuada y relevante sobre los objetivos, recursos administrativos, desempeño y resultados; y la inexistencia o falta de "principios de administración generalmente aceptados" hacen la labor del auditor mucho más compelja.

El auditor debe, por tanto, apoyarse frecuentemente en evidencia más bién persuasiva que conclusiva. Sin embargo, el grado de persuasión debe ser alto en áreas sensitivas o polémicas. Esto es particularmente cierto en las áreas de valor-por-dinero, donde el auditor puede encontrarse con evidencia menos definitiva en comparación con el tipo de evidencia normalmente aceptable en una

auditoría de estados financieros.

Las principales técnicas para la obtención de evidencia son el análisis, entrevistas, observación física, documentación y confirmación. La evidencia obtenida de diversas fuentes y mediante diferentes técnicas generalmente resulta en un mayor grado de persuasión o conclusión cuando es consistente.

En muchas áreas de la auditoría integral, la información tendrá que ser obtenida por medio de entrevistas, ya que en éstas, la técnica del cuestionario o lista de confrontación, es menos efectiva.

*Pruebas.* Los métodos de pruebas varían dependiendo de:

- La operación o área de actividad específica.
- La intención u objetivo de la prueba; es decir, la confiabilidad de un control o el examen de una situación poco satisfactoria
- El tipo de evidencia disponible.

Cuando se llevan a cabo las pruebas o muestreos, debe existir una base racional para la selección de los elementos a probar o mostrar. El muestreo estadístico, cuando es aplicable, añade precisión al proceso de selección de una muestra y al proceso de eva-

luación de los resultados de la prueba aplicada a dicha muestra.

#### *4.2.3. Consideración de Causas y Efectos*

En una auditoría integral, la consideración de causas y efectos es un aspecto fundamental. Se reconoce que una determinación precisa de la causa-efecto es rara vez determinada, pues estos son términos relativos y no absolutos.

Al llevar a cabo este paso, el auditor debe considerar:

- Causas y efectos que estén interrelacionados y el conocimiento de una ayuda en entendimiento del otro.
- El análisis de la información está orientado a la solución de problemas, requiriendo habilidad para hacer deducciones lógicas y juicios de valor acerca de los datos obtenidos tanto en la fase de planeación como en la de ejecución.
- Cualquier efecto adverso resultado de la debilidad en los controles debe ser cuantificado cuando sea práctico.
- La causa o efecto pueden ser casos aislados o parte de un patrón que indica un posible quebrantamiento del sistema.
- Las causas pueden ser externas al sistema o a la organización sujeta a la auditoría; asimismo, los efectos también

pueden extenderse más allá de la organización auditada.

Dentro del mayor grado posible, la relación causa-efecto debe ser lo suficientemente clara para el auditor, de tal manera que pueda hacer recomendaciones prácticas y significativas.

#### *4.2.3. Desarrollo de Hallazgos, Conclusiones y Recomendaciones*

Como se mencionó anteriormente, es necesario considerar las causas y efectos de las variaciones a los criterios de auditoría antes de desarrollar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría. El enfoque de las recomendaciones es indicar **qué** requiere mejoras y no el indicar específicamente **cómo** lograrlo.

Al formular las recomendaciones es importante considerar:

1. Las circunstancias que influyen la causa; esto es, los factores que restringen la adhesión a los criterios y los que la promueven.
2. Alternativas de acción.

3. Los efectos sobre toda la entidad o parte de ella, tanto positivos como negativos, que pudieran surgir si las recomendaciones del auditor son implementadas.
4. La factibilidad de implementar la alternativa sugerida.

Se debe asegurar que todas las recomendaciones sugeridas, hayan sido profundamente consideradas y revisadas para determinar su posibilidad, aplicabilidad, costo y consistencia.

#### *4.2.5. Integración y Revisión de los Papeles de Trabajo*

Los papeles de trabajo atestiguan la labor realizada y constituyen el nexo entre ésta y el informe de auditoría. Deben formularse con claridad, pulcritud y exactitud, y consignar todos los datos referentes al análisis, comprobación y conclusiones sobre los hechos, transacciones o situaciones específicas examinadas, y sobre las desviaciones o variaciones que presentan respecto de los criterios y normas establecidas o previsiones 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 la auditoría integral.

Con objeto de que los hallazgos, conclusiones y recomendaciones se puedan soportar adecuadamente, es necesario que los papeles de trabajo contengan lo siguiente:

- 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, controles, procedimientos, etc., de la organización auditada.
- Los documentos en que consten las comunicaciones a los directivos de la entidad sobre observaciones hechas en el curso de la auditoría, y contestaciones respectivas.
- Evidencia de supervisión adecuada al equipo de auditores.

Conforme avance la auditoría y la información sea recopilada y revisada, es responsabilidad del auditor identificar qué es relevante y debe ser retenido en los papeles de trabajo, y qué no lo es. Asimismo, debe asegurarse de que se desarrollen los archivos apropiados, que el material incluido en los mismos esté cruzado, completo y revisado.



### 4. 3. Información 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.

En la fase de información de resultados, resulta fundamental comunicar los resultados de la auditoría a la administración de la organización auditada, de tal manera que ésta pueda indicar si los hallazgos y conclusiones son apropiados y si las recomendaciones son entendidas, aceptables y capaces de ser implementadas oportunamente. Es conveniente que estas respuestas a las recomendaciones sean incluidas como parte del informe de la auditoría integral.

Al prepara la revisión de hallazgos, conclusiones y recomendaciones con la administración de la organización, el auditor debe asegurarse de que:

1. Los hechos se distinguen claramente de las opiniones.
2. Los hallazgos, conclusiones y recomendaciones relacionadas son presentados de una manera lógica.
3. Se identifiquen las fuentes de la evidencia que soporta los

hallazgos y conclusiones.

4. Se reconozcan las diferencias de opinión entre el auditor y la administración de la organización.

Si durante las discusiones con la administración, se presenta nueva información al auditor, se deberá considerar la necesidad de practicar más pruebas y recopilar evidencia adicional.

#### *4.3.1. Informe*

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 para llamar la atención de los grupos mencionados.

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.
- Resumen de recomendaciones y comentarios de la administración.

2. El informe largo o reporte detallado de la auditoría, el cual va dirigido a la administración de la organización auditada, proporciona información acerca de los hallazgos del auditor, conclusiones y recomendaciones.

Independientemente del tamaño que se adopte, es fundamental que el informe contenga los siguientes puntos:

- Alcance de la auditoría.
- Normas o estándares de auditorías utilizadas.
- Criterios de auditoría aplicada 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; por balanceado se entiende que debe incluir tanto las debilidades de la organización como sus puntos fuertes, pues un informe con un enfoque enteramente negativo podría provocar poca aceptación por parte de la administración de la organización auditada.

## **CAPÍTULO 5**

### **NORMAS DE AUDITORÍA INTEGRAL**

#### **5.1. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas**

El Instituto Americano de Contadores Públicos, menciona algunos comentarios respecto de lo que debemos entender por normas de auditoría:

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

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

Por otra parte, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín 1010, las define como:

Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

La disponibilidad de normas de auditoría claras y accesibles protege y sirve a todos aquellos involucrados en el campo de la auditoría. El usuario de un informe de auditoría esperará una calidad mínima en los procedimientos utilizados para la búsqueda y obtención de evidencia y, por lo tanto, sabrá qué tanto puede confiar en el informe del auditor. Conocer la calidad del trabajo del auditor incrementará la efectiva utilización de la información presentada.

A través de normas o estándares adecuados, los auditores tienen un elemento para medir el nivel y calidad de sus propias actividades. De igual manera, los estándares constituyen una base educacional y de entrenamiento para alcanzar el nivel deseado de excelencia. Para quienes requieren los servicios profesionales de la auditoría, los estándares representan un elemento para medir también lo que pueden esperar y recibir de un servicio de auditoría.

El Insituto Mexicano de Contadores Públicos clasifica las normas de auditoría en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de Información.

*Normas Personales.* Se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener antes de asumir un trabajo profesional de auditoría, y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. Las normas personales son:

- 1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- 2. Cuidado y diligencia profesionales
- 3. Independencia

*1. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.* El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

2. *Cuidado y Diligencia Profesionales.* El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

3. *Independencia.* El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo personal.

*Normas de ejecución del trabajo.* Los elementos básicos fundamentales que constituyen la especificación particular —por lo menos al mínimo indispensable— de la exigencia de cuidado y diligencia son las normas denominadas de ejecución del trabajo. Las normas de ejecución de trabajo son:

1. *Planeación y Supervisión.* El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

2. *Estudio y Evaluación del Control Interno.* El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.



3. *Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.* Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente, en el grado que requiera, para suministrar una base objetiva para su opinión.

*Normas de Información.* El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es la base de la confianza de los interesados en los estados financieros y en los resultados de las operaciones de la empresa; a través del informe o dictamen, el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

## **5.2. Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental**

La auditoría interna gubernamental, es una función bien definida que le corresponde a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; se ha definido de la siguiente manera:

La auditoría interna gubernamental es una función independiente de apoyo a la función directiva, y se orienta básicamente a la verificación, examen y evaluación de las operaciones y sistemas de control de las dependencias y entidades, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se están alcanzando las metas y objetivos; vigilando además que el manejo y aplicación de los recursos públicos responda a las políticas dictadas en la materia por el Ejecutivo Federal. [Secretaría de la Contraloría General de la Federación, "Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental, Boletín "B", México, SECOGEF; febrero de 1986.]

Dicha función queda a cargo de los órganos internos de control de las dependencias y entidades, las cuales para poder cumplir adecuadamente con su encargo en todo el ámbito de las operaciones de la dependencia o entidad, preservando la necesaria independencia de criterio, es imprescindible que tengan el nivel jerárquico proporcionado a su responsabilidad; dependen directamente del más alto nivel ejecutivo de la organización, y cuenten con el respaldo y los recursos que demanda el ejercicio de su función.

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; sin embargo, no cubren totalmente el alcance de una auditoría integral.

A continuación, se presenta un resumen de las normas generales de auditoría interna gubernamental de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

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

*Normas Personales*

1. *Independencia.* El auditor interno gubernamental debe ser autónomo respecto de 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.

2. *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 objeto de la auditoría.

3. *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 interno 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, y al empleo de los procedimientos de auditoría interna gubernamental, y al empleo de los procedimientos de auditoría de aplicación general relativos al caso.

### *Normas sobre ejecución del trabajo*

1. *Planeación del Trabajo de Auditoría.* Los auditores internos gu-

bernamentales deberán realizar, previamente a la ejecución de cada auditoría, una adecuada planeación de los objetivos, alcance, prodecimientos y oportunidad de los trabajos a desarrollar.

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

3. *Obtención de la Evidencia.* Atendiendo al objeto 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.

4. *Tratamiento de irregularidades.* El auditor interno gubernamental, en el curso de cualquier auditoría, deberá prestar atención a aquellas transacciones o situaciones que denoten indicios de irregularidades, aun 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.

### *Normas sobre el Informe de Auditoría y su Seguimiento*

1. *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 la haya ordenado, por escrito y con su firma, un informe acerca de la auditoría practicada.

2. *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.

### **5.3. Normas de Auditoría Integral**

En el punto sobre "Normas Básicas de Auditoría" del capítulo 1, se nombraron las normas de auditoría integral; en este inciso se verán a detalle aquellas normas que difieren con las normas de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y con las normas de auditoría interna gubernamental.

#### *Normas Generales*

1. Cuidado profesional
2. Calidad profesional

3. Independencia

4. Control de calidad.

1. *Cuidado profesional.* Debe emplearse el debido cuidado profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes.

2. *Cualidad profesional.* El personal asignado a la ejecución de una auditoría debe poseer colectivamente la capacidad profesional adecuada para las tareas que debe desempeñar.

3. *Independencia.* En todos los aspectos relacionados con el trabajo de auditoría, el auditor debe estar libre de impedimentos, personales y externos, relativos a la independencia, y debe conservar una actitud y apariencia de independencia.

4. *Control de calidad.* Es necesario contar con un adecuado sistema de control de calidad.

#### *Normas de Ejecución*

1. Estudio y evaluación del proceso administrativo

2. Estudio y evaluación del control interno

3. Planeación y supervisión

4. Obtención de evidencia suficiente y competente.

1-2. *Estudio y Evaluación del Proceso Administrativo y del Control Interno.* Debe realizarse una evaluación de los controles internos

aplicables cuando se requiera, para satisfacer los objetivos de la auditoría.

3. *Planeación y Supervisión.* El trabajo debe planearse adecuadamente, y el personal debe ser supervisado estricta y correctamente.

4. *Obtención de evidencia suficiente y competente.* Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y relevante que proporcione una base razonable a los juicios y conclusiones respecto del organismo, programa de actividades o función auditada. Debe especificarse el trabajo realizado por el personal auditor al respecto de los papeles del trabajo, los que pueden comprender cintas, películas y discos.

### *Normas de Información*

1. *Declaración Sobre Normas de Auditoría.* Los informes deben incluir una declaración de que la auditoría se realizó de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas —emitidas por el IMCP—, o en su caso con las normas generalmente aceptadas para auditorías gubernamentales.

2. *Informe Acerca del Cumplimiento.* Los informes deben incluir la descripción sucinta de las pruebas realizadas respecto del cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables, con una decla-



ración de certidumbre respecto de aquellos asuntos que se revisaron mediante pruebas selectivas, y de posibilidad respecto de aquellos que no se examinaron. Deben señalarse todos los casos importantes del incumplimiento y todas las situaciones o indicios de actos ilícitos que pudieran derivar a una denuncia penal.

3. *Informe sobre el Estudio y Evaluación del Control Interno.* Se deberá incluir en el informe el análisis de la estructura del control interno de la entidad y la evaluación de los riesgos relativos que se hayan realizado como parte de la auditoría financiera. En el caso, se deberán indicar como mínimo: a) el alcance del trabajo realizado para analizar la estructura de control interno y para evaluar los riesgos relativos; b) los controles internos importantes o la estructura del control de la dependencia o entidad, con énfasis en los que se hayan establecido por garantizar el cumplimiento de leyes y reglamentos que tengan repercusión importante en los estados financieros o en los resultados de una auditoría relacionada con finanzas; y c) las situaciones materia del informe, con la identificación de las importantes deficiencias resultado del trabajo de auditoría, al analizar y evaluar los riesgos. En todo caso estos resultados deben constar en los papeles de trabajo de la auditoría.

4. *Información de Auditorías Relacionadas con Finanzas.* Deben formularse informes escritos de auditoría donde se consignen los

resultados de las auditorías relacionadas con las finanzas.

### *Normas de Información de Auditorías de Desempeño*

1. *Forma.* La primera norma para la elaboración de informes sobre auditorías de desempeño es que se deben elaborar informes en los que se comuniquen los resultados de cada auditoría.

2. *Oportunidad.* Los informes deben emitirse con la mayor oportunidad, con objeto de que se conozcan los resultados de la auditoría y las recomendaciones lo más pronto posible, para que se tomen las medidas necesarias al respecto.

3. *Contenido del informe.* El informe debe especificar los objetivos de la auditoría y describir el alcance de ésta, y, en su caso, la metodología aplicada.

4. *Presentación del informe.* El informe debe ser completo, preciso, objetivo y convincente, así como tan claro y conciso como lo permita el asunto de que se trate.

## CONCLUSIONES

La Auditoría Integral es una disciplina que está adquiriendo carta de naturalización gracias a los esfuerzos de la Secretaría de la Contraloría. Los contadores públicos o licenciados en contaduría podemos aportar mucho y aún más, enriquecer este tipo de auditoría con nuestros conocimientos y experiencias.

Es un servicio en el que existe un campo muy amplio para "agregar valor" al usuario del mismo, y puede ser aplicado tanto en el sector público como en el privado.

Para el contador público o licenciado en contaduría es un reto que le permitirá incursionar en otros campos del conocimiento y ampliar su visión y su imaginación en la búsqueda de soluciones.

Es un campo fértil para despertar inquietudes y también para aportar soluciones valiosas a la problemática social de nuestro país, que demanda también nuestra participación.

## BIBLIOGRAFÍA

- Adam Adam, Alfredo, y Guillermo Becerril Lozada, *La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), 1980.
- Castro Vázquez, Raúl, *Contabilidad Gubernamental*, 2a. ed., México, IMCP, 1994.
- Comisión de Auditoría Operacional, *Auditoría Operacional*, IMCP, México, 1989.
- Dávila Guzmán, Miguel Ángel, *Auditoría Comprehensive. Un moderno concepto en la auditoría gubernamental*, México, IMCP-Centro de Investigación de la Contaduría Pública- ITAM, 1991.
- Eco, Umberto, *Cómo se hace una tesis Técnicas y procedimientos de investigación, estudio y escritura*, 6a. ed., México, Gedisa, 1986.
- IMCP, *Normas y Procedimientos de Auditoría*, México, 1995.
- , *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, México, 1995.

Lozano Nieva, Jorge, *Auditoría Interna. Su enfoque operacional administrativo y de relaciones humanas*, 2a. ed, México, Ediciones Contables y Administrativas, 1990.

#### LEYES Y REGLAMENTOS

*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Talleres Gráficos de la Nación, 1987.

*Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos*, 30ava. ed., México, Editorial Porrúa, 1994.

*Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, 30ava. ed., México, Editorial Porrúa, 1994.

"Reglamento Interior de la Contaduría Mayor de Hacienda", México, *Diario Oficial de la Federación*, 5 de agosto de 1988.

"Reglamento Interior de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación", México, *Diario Oficial de la Federación*, 16 de enero de 1989.

#### PUBLICACIONES

Álvarez Cedeborg, Juan Alfredo, "Experiencia práctica de una auditoría integral", en *Contaduría Pública*, órgano oficial de difusión

del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, núm. 261, México, mayo de 1994, pp. 14-23.

Díaz Padilla, Jorge, "La Auditoría Integral", en *Auditoría Integral*, órgano de difusión de la Academia Mexicana de Auditoría Integral, núm. 10, octubre de 1995.