



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LA AUDITORIA EXTERNA EN APOYO A LA
AUDITORIA GUBERNAMENTAL

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA
P R E S E N T A :
MARIA DE LOS ANGELES OLMOS VAZQUEZ

ASESOR: C.P. Y MTR. SALVADOR RUIZ DE CHAVEZ OCHOA



MEXICO, D. F.

291783

2001



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.

DEDICATORIAS

A Dios por estar allí cuando menos fe tenía y dármela a través de mi hijo.

*A mis padres por su eterna e incasable solidaridad y fortaleza que me
han brindado, y por que hoy que soy madre sé cómo
les he dolido y cuánto me aman.*

*A ese pequeño ángel que hoy tengo conmigo prestado, el cual
me ha enseñado que existe un amor incondicional y total,
y que es la luz de mi vida.*

TE AMO LUIS.

*A mis hermanos y cómplices Poncho y Oscar, que
fueron y son el pilar para educar a mi hijo.*

*A ti por que algún día dejes de ser
mi eterna sombra y camines por siempre junto a mí.*

AGRADECIMIENTOS:

A mi asesor, por toda su paciencia y dedicación a llevar a cabo este trabajo.

Mil gracias

*A mis amigos y jefes a los cuales se que muchas veces
les colme la paciencia y la cordura, sin embargo,
siempre tuvieron la mano extendida.
Mil gracias Margarita y Enrique.*

*A mis amigos y amigas que estuvieron en esos
momentos de alegría, tristeza y soledad: Evangelina,
Liliana, Paty, Olivia, Sonía, José Luis, Víctor, Enrique y Fabiola.*

Gracias.

*Ya todas aquellas personas y maestros que estuvieron en su
momento en mi vida y que contribuyeron para poder llegar hasta aquí*

Gracias.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO NOCIONES GENERALES

I. ANTECEDENTES.....	4
II. NATURALEZA Y DEPENDENCIA	
1. Naturaleza.....	9
2. Dependencia.....	10
III. OBJETIVOS GENERALES.....	13
IV. ATRIBUCIONES.....	13

CAPÍTULO SEGUNDO MARCO JURÍDICO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

I. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	16
II. LEY ORGÁNICA DE LA CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA.....	16
III. LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO.....	18
1. Reglamento.....	18
IV. LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.....	20

CAPÍTULO TERCERO CLASIFICACIONES DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

I. POR SU ÁMBITO:	
1. Auditoría interna.....	22
2. Auditoría externa.....	22
II. POR SU TIPO:	
1. Auditoría financiera.....	25
2. Auditoría operacional.....	25
3. Auditoría administrativa.....	25
4. Auditoría de obras.....	25
5. Auditoría de legalidad.....	26

6. Auditoría específica.....	26
III. POR SU CONTEXTO:	
1. Auditoría integral.....	27
2. Auditoría parcial.....	28
IV. POR SU APLICACIÓN:	
1. Auditoría de unidades.....	28
2. Auditoría de programas.....	28
3. Auditoría de seguimiento.....	29
V. ÓRGANOS QUE EJERCEN LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL	
1. Contaduría Mayor de Hacienda	
A. Objetivo.....	30
B. Funciones.....	32
C. Informes por presentar	34
2. Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo	
A. Objetivo	35
B. Funciones.....	37
C. Desconcentración.....	40
D. Informes por presentar.....	42

CAPÍTULO CUARTO

AUDITORÍAS INDEPENDIENTES EN LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

I. NOCIONES GENERALES

1. Naturaleza.....	43
2. Objetivo.....	43
3. Atribuciones y funciones.....	45
4. Entidades	
A. Organismos descentralizados.....	46
B. Empresas de participación estatal.....	46
C. Fideicomisos públicos.....	47

D. Obtención de la evidencia.....	61
a) Objetivo de la evidencia	
b) Calidad de la evidencia	
c) Criterios para la evidencia	
E. Papeles de trabajo.....	62
a) Naturaleza y características	
b) Propiedad y salvaguarda	
F. Tratamiento de irregularidades.....	63
a) Detección de errores	
b) Investigación de irregularidades	
c) Tratamiento de actos ilícitos	
3. Informe de Auditoría y su seguimiento	
A. Informe de auditoría.....	66
a) Calidad y contenido del informe	
b) Observaciones, conclusiones y recomendaciones	
c) Discusión con los responsables del área	
d) Reportes específicos	
B. Seguimiento de las recomendaciones.....	67
a) Objetivo del seguimiento	
b) Promoción de la toma de acciones	
4. Relación con las normas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.....	70
IV. LINEAMIENTOS GENERALES PARA LA PREPARACIÓN Y ENTREGA DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA EXTERNA	
1. Disposiciones generales.....	72
2. Criterios por Considerar en el desarrollo de las auditorías	
A. Requisitos para contratación de auditores externos.....	75
B. Términos de la Contratación e informes.....	75
3. Memorándum de planeación inicial	
A. Estado de la contabilidad, áreas de riesgo y hechos sobresalientes.....	75
a) Asuntos contables	
b) Hechos sobresalientes	
B. Seguimiento de auditorías externas anteriores.....	81

C. Datos sobre auditorías de proyectos o programas para organismos	
Financieros Internacionales.....	81
D. Estimación de tiempos y equipo de auditoría.....	82
a) Horas estimadas	
b) Fechas de entrega	
c) Equipo de trabajo	
4. Evaluación del control interno.....	87
5. Cuaderno de dictamen de estados financieros y notas	
A. Dictamen.....	89
B. Estados financieros y notas.....	89
6. Cuaderno de dictamen presupuestal e informe ejecutivo.....	90
7. Carta de sugerencias.....	92
A. Resumen de observaciones	
B. Resumen ejecutivo	
C. Observaciones	
8. Informe complementario de auditoría.....	93
9. Dictamen o informe fiscal	
A. Dictamen fiscal.....	93
B. Informe fiscal.....	97
10. Dictamen sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales.....	97
11. Dictamen para efectos del seguro social.....	98
12. Reporte de horas reales.....	98
13. Entrega de los informes	
A. Plazo de entrega.....	99
B. Condiciones.....	104
14. Entidades con requerimientos especiales.....	104

CAPÍTULO QUINTO

I. RESUMEN.....	105
II. CONCLUSIONES.....	107
ANEXO.....	111
REFERENCIAS.....	115

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se realiza con el fin de estudiar la posibilidad de mejorar las condiciones de la administración pública, de la auditoría gubernamental y de la propia auditoría externa.

Durante la realización de la tesis me pude dar cuenta de que investigaciones o escritos sobre le tema son muy escasos, el tema de la realización de auditorías gubernamentales, sus bases, objetivos aún no son propagados o profundizados, existe creo yo, un vacío aún en investigación sobre este tema, aunque sea par un sector gubernamental tal vez un poco inaccesible hacia terceros debería de abrirse la posibilidad de poder acceder a esta área con mas apertura, para que su investigación y elaboración de propuestas fuese más acaudalada, ya que aún no se ha podido explorar profundamente.

Aún con esto es posible hallar en algunos libros temas sobre la auditoría gubernamental que tocan el tema en forma general, sin llegar a detalle de los informes que presenta, a quien van dirigidos, cual es su función, cual es su meta, quienes son responsables de los resultados de las auditorías, cuanto duran, son muchos los puntos que quedan en blanco y esto no solo es para las personas ajenas a los organismos o entidades de la Administración pública, sino también para aquellas que trabajan dentro de estas.

De alguna forma sucede lo mismo con las Auditorías Externas, aunque existe una extensa información sobre esta, es realmente escasa la que existe sobre la auditoría externa y el apoyo que esta es y brinda a las auditorías gubernamentales.

Toda esta falta de información y desconocimiento es la que genera los conflictos ante el personal de las dependencias y la presencia de los auditores externos.

A pesar de que se han observado con los años que la auditoría externa ha sido de gran apoyo en el sector público, es increíble observar aún el descontento que se genera al a saber que se llevará una auditoría externa, en ocasiones pudiese ser el antecedente de otros auditores, sin embargo los integrantes de cada entidad o dependencia deberían de saber o tener conocimiento sobre lo que es la auditoría externa y los objetivos de esta.

Es realmente alarmante la respuesta de las entidades a las auditorías externas, se confunde en extremo las funciones de esta con la gubernamental, por lo que en muchas ocasiones el trabajo y los resultados se complican. Cabe mencionar que casi es una regla que se podría pensar que los auditores gubernamentales fuesen mas cerrados con los auditores externos, sin embargo como estos conocen y sabes de los objetivos de las auditorías son los que en mucho apoyan a los externos.

Todo esto fue posible observarse por medio de la experiencia laboral, el contacto con la gente, algunas pláticas con personal en la Contaduría Mayor de Hacienda y de la Secodam, de la cual se obtuvo información básica para la realización de este trabajo.

Gracias a esto y a la documentación existente se pudo llevar a cabo la presente tesis la cual se compone de los siguientes capítulos.

En el primer capítulo se expondrán los antecedentes de la actual Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, en donde se podrá observar su evolución, los cambios en sus funciones y su aplicación actual.

Posteriormente, en el capítulo segundo, se observará el fundamento legal del cual se deriva la aplicación de la auditoría gubernamental, sus funciones, obligaciones y responsabilidades, así como la base para que la auditoría externa participe dentro del sector público.

En el capítulo tercero, se presentarán en forma concisa las normas de la auditoría gubernamental, su división y su relación con las normas de auditoría generalmente aceptadas, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Siguiendo esta secuencia, en el cuarto capítulo se expondrán los lineamientos a seguir a fin de llevar a cabo una auditoría externa en la administración pública, cumpliendo con los requisitos mínimos que solicita la Secodam para la entrega de los informes que emite el contador público en la auditoría. En el último capítulo se indican las conclusiones a las que se ha llegado con la elaboración de la presente tesis.

Se considera que la presente constituye una fuente importante de información para conocer de manera general y concisa, los elementos y pasos a seguir en la aplicación de una auditoría externa en apoyo a las auditorías gubernamentales.

CAPÍTULO PRIMERO

NOCIONES GENERALES

CAPÍTULO I

NOCIONES GENERALES

I. ANTECEDENTES

El primer antecedente en materia de control global como indica el *Manual de Organización de la Secodam* (1997, pp. 13), dentro de la administración pública mexicana se encuentra en 1824, con la creación, dentro del Ministerio de Hacienda, del Departamento de Cuenta y Razón, establecido con el encargo de formular los presupuestos, así como la cuenta de ingresos y egresos. Paralelamente, se instituyó - en ese mismo Ministerio- la Tesorería General, cuya misión consistía en recaudar los ingresos del Gobierno Federal; distribuir los fondos nacionales y observar los pagos indebidos que mandara efectuar el Ejecutivo, e informando a la Contaduría Mayor.

En 1831 se suprimió el Departamento de Cuenta y Razón y se estableció la Dirección General de Rentas, con la función de inspeccionar los diferentes ramos administrativos del Gobierno Federal y de formar el Estado General de Valores.

En 1867, al reforzarse el esquema de centralización, la Secretaría de Hacienda quedó como única dependencia fiscalizadora, conservando, a través de la Tesorería General, las funciones de recaudación y distribución de los fondos públicos.

Las facultades de esta última dependencia se incrementaron considerablemente en 1881, al concentrarse en ella, además de la recaudación y la distribución, las funciones de fiscalización, dirección de la contabilidad, formación de la cuenta general del tesoro público, glosa preventiva y formulación de las observaciones que resultaran de la práctica de dicha glosa.

Finalmente, el 23 de mayo de 1910 se reorganizó una vez más la Tesorería, con lo que sus funciones se restringieron a recaudar, custodiar y distribuir los fondos públicos, así como a administrar los bienes de la Hacienda Pública Federal. Se estableció también la Dirección de Contabilidad y Glosa -precedente inmediato del Departamento de Contraloría- al que se encomendaron las funciones contable y de glosa.

El Departamento de Contraloría, creado por la Ley de Secretarías de Estado el 25 de diciembre de 1917 e incorporado directamente al Titular del Ejecutivo, surgió como un mecanismo para mejorar el funcionamiento de la Administración Pública y moralizar al personal al servicio del Estado. Con su establecimiento se logró el ideal de que un órgano dotado de la

suficiente autoridad e independencia - de las que carecían la Dirección de Contabilidad y Glosa de la Tesorería, por su dependencia jerárquica del Secretario de Hacienda- se encargarse de la fiscalización y control preventivo.

El control sobre la actuación de la Administración Pública, que comprende no sólo la legalidad en el manejo de fondos del erario, sino también la evaluación del rendimiento gubernamental. Correspondió al Departamento de Contraloría que realizaba estudios sobre la organización, procedimientos y gastos de las secretarías, departamentos y demás oficinas del Gobierno, con el objeto de obtener eficiencia en el gasto y la eficacia en la prestación de servicios.

En 1932, mediante reformas a la ley de Secretarías de Estado de 1917, se suprimió el Departamento de Contraloría y sus funciones fueron transferidas a la Secretaría de Hacienda, incluyendo entre ellas el control preventivo en actos y contratos que afecten el erario federal, contabilidad general de la Federación, glosa y responsabilidades.

Posteriormente, en 1935 con motivo de la separación de las funciones de contabilidad y glosa, de las del manejo de los caudales públicos, se creó la Contaduría de la Federación, bajo la dependencia de la Secretaría de Hacienda, como órgano encargado de la contabilidad pública, glosa y fincamiento de responsabilidades.

El crecimiento y la complejidad alcanzados entre 1935 y 1947 por los sectores central y paraestatal, generó la necesidad de contar con mecanismos más adecuados a fin de maximizar su eficiencia y asegurar su control.

Por lo que en el sector paraestatal, se promulgó la Ley para el Control de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal. En esta ley se estableció que dichas instituciones quedaban sujetas a la supervisión financiera y control administrativo del Ejecutivo Federal.

Para garantizar su cumplimiento, por decreto del 27 de enero de 1948, se creó la Comisión Nacional de Inversiones, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la responsabilidad de controlar, vigilar y coordinar tanto los organismos descentralizados como las empresas de participación estatal.

Esta comisión fue suprimida en 1949. Así en 1953 se estableció el Comité de Inversiones dependiente de la Dirección de Crédito, que al año siguiente pasó a depender directamente del Presidente de la República, con el nombre de Comisión de Inversiones.

La Ley de Secretaría y Departamentos de Estado de 1958 estableció la Secretaría de la Presidencia, para elaborar el Plan General del Gasto Público e Inversiones del Poder Ejecutivo, así como coordinar y vigilar los programas de inversión de la Administración Pública. A la Secretaría de Hacienda se le asigna nuevamente la glosa preventiva, la formulación del presupuesto, la contabilidad y la autorización de actos y contratos, con la intervención de las secretarías de la presidencia y del patrimonio nacional.

El 27 de diciembre de 1965, se aprobó una nueva Ley para el Control de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal, misma que modificó sustancialmente las disposiciones de la ley de 1947. Finalmente, el 31 de diciembre de 1970 se publicó una nueva versión de esta ley, la cual amplió el control también sobre las empresas en que el Estado participe minoritariamente.

Al expedirse la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal* en 1976, el control y la vigilancia quedan distribuidas de la siguiente forma:

- El manejo de la deuda pública y lo referente al avalúo de los bienes muebles nacionales, bajo la responsabilidad de la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público*,
- El control, vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos, de los contratos de obra pública de la informática, y de las adquisiciones de toda clase, en la *Secretaría de Programación y Presupuesto*,
- La administración y vigilancia de los bienes de propiedad originaria, los que constituyen recursos naturales no renovables y los de dominio público de uso común, en la *Secretaría de Patrimonio y Fomento Industrial*, y

Por disposiciones posteriores, la competencia en materia de control quedó de la siguiente manera:

- La intervención en las adquisiciones de toda clase y el manejo de almacenes, control de inventarios, avalúos y baja de bienes muebles, en la *Secretaría de Comercio*.

- La responsabilidad de control desde el punto de vista presupuestario al personal federal en la Secretaría de Programación y Presupuesto, y el registro y control de la manifestación de los bienes de personal público federal, en la Procuraduría General de la República y en la General de Justicia del Distrito Federal.

En 1982 se planteó la necesidad de armonizar y fortalecer la función de control en el sector público. Para ello, fue presentado ante el Congreso de la Unión un conjunto de propuestas legislativas en las que se incluyó la iniciativa de Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, misma que al aprobarse y publicarse en el diario oficial de la federación el 29 de diciembre de 1982, dio origen a la *Secretaría de la Contraloría General de la Federación*, con el propósito de integrar en esta dependencia el control y evaluación global de la gestión pública anteriormente dispersas.

Posteriormente, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994, se reformó la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, con el objetivo fundamental de que el Estado dispusiera de mejores instrumentos para llevar a cabo, -a través de la administración pública federal-, sus tareas de gobierno con oportunidad y eficiencia, bajo un esquema de organización que evitara la duplicación de funciones y precisara responsabilidades.

Dentro de este contexto, se modificó el nombre de la dependencia -por su denominación actual, Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo-; así, en el artículo 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal dispuso que corresponde a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, entre otros, el despacho en el orden administrativo de los asuntos siguientes:

- ⌘ Desarrollo administrativo integral en dependencias y entidades,
- ⌘ Normatividad en materia de adquisiciones, servicios, obra pública y bienes muebles,
- ⌘ Conducción de la política inmobiliaria federal,
- ⌘ Administración de los bienes inmuebles federales y
- ⌘ Normatividad para su conservación.

A fin de responder cabalmente a las nuevas responsabilidades que la ley otorgó a la Secretaría, el Ejecutivo Federal expidió el reglamento interior de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (D.O.F del 12 de abril de 1995), el cual modificó la estructura orgánica de la dependencia y distribuyó su competencia entre sus unidades administrativas, conforme a lo dispuesto por el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

El 24 de diciembre de 1996 se realizaron nuevas reformas a las Leyes Orgánicas de la Administración Pública Federal, de las Entidades Paraestatales y de Responsabilidades de los Servidores Públicos, con la intención de dotar a las contralorías internas de la autonomía que requiere la función de control. Tales reformas se tradujeron en los siguientes aspectos fundamentales:

- Facultar a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, para designar y remover directamente a los contralores internos de las dependencias y entidades, así como de la Procuraduría General de la República, con ello reforzar el vínculo funcional de éstos respecto del órgano rector, y así sustraerlo de la línea de mando del órgano fiscalizado.
- Conferir atribuciones directas a los órganos internos de control de las entidades paraestatales para iniciar el procedimiento administrativo a los servidores públicos de estas, en los casos en que se presume la necesidad de fincar responsabilidades en los términos de ley. Así como precisar las correspondientes a los órganos internos de control de las dependencias y de la Procuraduría General de la República en este sentido.
- Dotar del carácter expreso de órganos de autoridad a las contralorías internas, con mención específica de su estructura básica, apartar de la atención de quejas y denuncias, la auditoría y la competencia integral en materia de responsabilidades.
- Unificar la facultad sancionadora, en materia de responsabilidades a efecto de que los órganos internos de control al tiempo que fincan sanciones disciplinarias, sin distinción de la cuantía, impongan las sanciones económicas.

Como se puede observar durante más de cien años se están dando los cambios dentro de la administración pública con el objeto de buscar mejores resultados en sus funciones y en la aplicación de los recursos de la población.

Buscando con estos ordenamientos jurídicos dar respuesta a los reclamos de la ciudadanía en el sentido de combatir la corrupción mediante acciones correctivas y evitar la desviación de conductas que dañen la dignidad de la misión y deberes de los servidores públicos, enfatizando los objetivos por los que fueron creados. Para ello, además de la creación de secretarías, leyes y reglamentos, la Secodam implementó la auditoría gubernamental, para el cumplimiento de los ordenamientos jurídicos, como se comenta en los siguientes apartados.

II. NATURALEZA Y DEPENDENCIA

I. Naturaleza

La auditoría gubernamental nació y se ha desarrollado como la necesidad de vigilar el ejercicio de la actividad pública por medio de órganos de control, expresa y formalmente establecidos para tal efecto, ejerciéndose en dos vertientes fundamentales:

- A través de grupos de auditoría o de control (internos), integrados a la organización para vigilar o controlar, normados por un órgano supremo de control y
- Directamente por este órgano de control, mismo que es creado y facultado por los cuerpos legislativos correspondientes, para cumplir con esta función.

Como ejemplo de estos últimos se tiene a la Contaduría Mayor de Hacienda del Poder Legislativo del Gobierno Federal, las contadurías mayores o de glosa de los poderes legislativos estatales y las contralorías o grupos de auditoría de los gobiernos estatales y municipales.

Por ello, el alcance que actualmente tiene esta disciplina implica que su normatividad y forma de ejecución se orienten hacia aspectos no sólo de tipo financiero, sino que además se confiera, a los titulares de las dependencias del gobierno y de las entidades paraestatales, la responsabilidad del registro, coordinación, control, revisión y evaluación de los resultados y cumplimiento de los programas, del funcionamiento de los sistemas operacionales y de la legalidad de las operaciones.

En resumen, el nacimiento de la auditoría gubernamental es la respuesta a la pregunta que durante mucho tiempo se hicieron los funcionarios públicos, los legisladores y el público en general, de saber si los fondos del gobierno se manejaban con propiedad, acatando las leyes, vigentes, y si los programas se llevan a cabo con eficiencia, efectividad y economía, y lo más importante si cumplían con su meta de ayudar al crecimiento del país.

2. Dependencia

La auditoría gubernamental depende en forma directa de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (Secodam), sin embargo, dentro de esta Secretaría se encuentra la *Subsecretaría de Normatividad y Control de la Gestión Pública*, que entre otras funciones tiene las de:

- Aprobar el programa anual de auditorías y visitas de inspección a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como a la Procuraduría General de la República.
- Aprobar las bases para la realización de auditorías de tipo contable, financiero, legal, operacional y de cualquier otro tipo, fijando los programas generales de dichas auditorías.
- Definir las normas y objetivos a que deberán apegarse las firmas de auditores externos, tanto en el desarrollo de sus trabajos, como en los requerimientos de sus informes y la evaluación de su desempeño.

Además, esta subsecretaría cuenta con una *Dirección General de Auditoría Gubernamental*, cuyo objetivo es promover, con el apoyo de los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como de la Procuraduría General de la República, la excelencia en su gestión y propiciar el cumplimiento de sus objetivos y metas. Las funciones de esta dirección son:

- Promover al subsecretario de Normatividad y Control de la Gestión Pública, las bases para la realización de auditorías de tipo contable, financiero, legal, operacional y de cualquier otra naturaleza, fijando los programas generales de auditorías.
- Ordenar en forma directa, por iniciativa de la propia Secretaría, de la SHCP o de las coordinadoras sectoriales correspondientes, las auditorías generales y visitas

específicas de orden contable, financiero, legal, operaciones o de cualquier otra índole, en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y en la Procuraduría General de la República.

- Verificar - mediante auditorías en coordinación con los Órganos de Control Interno - que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y la Procuraduría General de la República observen, en el ejercicio del gasto, los lineamientos y criterios de racionalidad, austeridad y disciplina presupuestaria, así como el marco legal que les es aplicable conforme a su naturaleza jurídica.
- Coordinar las actividades de inspección y vigilancia, a fin de verificar que los órganos de control interno cumplan con las normas generales de auditoría pública y las normas, políticas y procedimientos que al efecto establezca la Secretaría.
- Analizar el contenido de los informes derivados de la práctica de auditorías a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como a la Procuraduría General de la República, y conforme a sus resultados proponer a las autoridades competentes las acciones pertinentes.
- *Designar a los auditores externos de las entidades paraestatales*, así como controlar y evaluar su actuación.
- Informar a la superioridad del avance del Programa Anual de Auditorías y sus Resultados.

Para dar una idea más precisa de la dependencia de la auditoría gubernamental dentro de la Secodam, en el cuadro número 1 se muestra su estructura orgánica:

Cuadro No. 1**Estructura Orgánica de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo****1. SECRETARÍA DE CONTRALORÍA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO****1.0.9 Unidad de Desarrollo Administrativo****1.1.10 Unidad de Asuntos Jurídicos****1.1.1 Dirección General de Comunicación Social****1.1.2 Contraloría Interna**

- Delegados y comisarios
- Titulares de los órganos de control interno
- Supervisores regionales

2. SUBSECRETARÍA DE ATENCIÓN CIUDADANA Y CONTRALORÍA SOCIAL**2.1.0 Dirección General de Atención Ciudadana****2.1.1 Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial****2.1.2 Dirección General de Operaciones Regionales****2.1.3 Dirección General de Inconformidades****3. SUBSECRETARÍA DE NORMATIVIDAD Y CONTROL DE LA GESTIÓN PÚBLICA****3.0.9 Unidad de Normatividad de Adquisiciones, Obras públicas, Servicios y Patrimonio Federal****3.1.0 Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública****3.1.1 Dirección General de Auditoría Gubernamental****4. OFICIALIA MAYOR****4.10 Dirección General de Administración****4.1.1 Dirección General de Informática****4.1.2 Dirección General de Programación, Organización y Presupuesto****ÓRGANO DESCONCENTRADO****A.0.0 Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales**

Dirección General del Patrimonio Inmobiliario Federal.

Fuente: *Manual de la Secretaría y Contraloría y Desarrollo Administrativo*, (1997, pp. 26)

III. OBJETIVOS GENERALES

La auditoría gubernamental tiene los siguientes objetivos:

- Verificar que las dependencias Ley Entidades de la Administración Pública Federal ajusten sus actos a las disposiciones legales aplicables en el despacho de los asuntos de sus respectivas competencias.
- Comprobar la razonabilidad de la información financiera de las dependencias y entidades de la administración pública federal.
- Proponer las acciones que fueren necesarias para el mejoramiento de la eficiencia y el logro de sus objetivos en las operaciones de las dependencias y entidades de administración pública federal.
- Verificar que las operaciones de las dependencias y entidades de la administración pública federal sean congruentes con los procesos aprobados de planeación, programación y presupuestación.
- Evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos social y económico metas y programas de la dependencia o entidad.
- Comprobar el uso de recursos bajo criterios de economía, eficiencia y eficacia.

IV. ATRIBUCIONES

Para llevar a cabo el cumplimiento de sus objetivos, la auditoría gubernamental tiene las siguientes atribuciones:

- Efectuar revisiones integrales o específicas a las dependencias y entidades de la administración pública federal.
- Preparar los elementos técnicos que permitan opinar a la Secodam, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas en materia de concentración de deuda y de manejo de fondos y valores, que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Establecer los sistemas de procedimientos que deba sujetarse la vigilancia de fondos y valores del gobierno federal, así como evaluar sus resultados.
- Verificar el correcto funcionamiento de las oficinas de la federación, respecto al manejo y custodia o administración de fondos y valores del gobierno federal.

- Comprobar, mediante revisiones o inspecciones directas y selectivas, el cumplimiento por parte de las dependencias y entidades de la administración pública federal, de las disposiciones legales en las materias a que se refiere la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Informar a los coordinadores de sector y a los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la administración pública federal, sobre los resultados de las revisiones e inspecciones efectuadas, para la instrumentación de acciones y medidas correctivas que sean pertinentes.
- Suspender en el manejo, custodia o administración de fondos y valores de la apropiada o al cuidado de la federación a los servidores públicos responsables de irregularidades, interviniendo los fondos y valores correspondientes, dando aviso a la Tesorería de la Federación para la sustitución correspondiente.
- Turnar los expedientes relativos a las investigaciones y auditorías que hubiere practicado, si de las mismas se detectasen presuntas responsabilidades de los servidores públicos, a las dependencias de la administración pública federal o al coordinador sectorial de las entidades respectivas y en su caso a la dirección general de responsabilidades y situación patrimonial, cuando compete a la Secodam, para la imposición de las sanciones o denuncias que correspondan en los términos de la ley federal de responsabilidades de los servidores públicos y demás disposiciones legales aplicables.
- Proporcionar a la dirección general jurídica, los elementos y documentos necesarios para la instrumentación de los procedimientos que corresponda afin de separar y sancionar a los trabajadores de base responsables de irregularidades en el manejo, custodia o administración de los fondos y valores del gobierno federal.
- Supervisar la impresión, envío, custodia, destrucción de valores, así como la acuñación de moneda.
- Vigilar el pago de bonificaciones a cargo de proveedores sobre pedidos de adquisiciones de bienes, en los que resultaren diferencias con motivo de los precios autorizados, sobre la base de los dictámenes formulados, en consulta con la dirección general jurídica, de conformidad a las disposiciones legales conducentes.

Como puede observarse, las atribuciones, funciones y objetivos de la auditoría gubernamental tienen como fin observar que se lleven a cabo en forma correcta y sin desviaciones, las actividades de cada sector o entidad del gobierno cumpliendo en todo momento lo dispuesto por la ley.

CAPÍTULO SEGUNDO

MARCO JURÍDICO

CAPÍTULO II

MARCO JURÍDICO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL Y LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

I. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La base legal de la Auditoría Gubernamental se encuentra en el artículo 74, inciso IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que señala:

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados... La revisión de la Cuenta Pública que tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Este señalamiento se amplía en el siguiente párrafo:

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

Es aquí donde se da el origen y derecho a los ciudadanos de saber y conocer los actos y resultados de la administración pública.

II. LEY ORGÁNICA DE LA CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA

De acuerdo a la Constitución, es atribución de la Cámara de Diputados la revisión de la Cuenta Pública que rinde anualmente el Presidente de la República a la Cámara, tal revisión es llevada a cabo por su órgano técnico la Contaduría Mayor de Hacienda, la cual a su vez en su ley Orgánica nos menciona lo siguiente:

Artículo 1º: La Contaduría Mayor de Hacienda es el órgano técnico de la Cámara de Diputados que tiene a su cargo la revisión de la Cuenta Pública del Gobierno Federal y de la del Departamento del Distrito Federal.

Como se puede observar la Contaduría Mayor de Hacienda tiene como principal función el de examinar, verificar y evaluar, la correcta aplicación del presupuesto así como el cumplimiento de programas institucionales de cada dependencia, entidad y/o organismo dentro del gobierno con apego a las leyes de Ingresos y Egresos de la Federación

Así mismo, esta le podrá solicitar a los auditores externos de las entidades, copias de los informes o dictámenes de las auditorías por ellos practicadas y las aclaraciones que sean pertinentes realizar.

Esto se ratifica en los siguientes artículos:

Artículo 13: La Contaduría Mayor de Hacienda al revisar la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Departamento del Distrito Federal, vigilará la aplicación de las normas, procedimientos, métodos y sistemas a que se refiere esta ley, y dará cuenta a la Secretaría de Programación y Presupuesto de las irregularidades que encuentre, para que dicte las medidas correctivas procedentes....

Artículo 16: Las entidades pondrán a disposición de la Contaduría Mayor de Hacienda, los datos, libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público que manejen, así como los programas y subprogramas correspondientes para la evaluación de su cumplimiento.

Artículo 19: La Contaduría Mayor de Hacienda para el cumplimiento de sus atribuciones., goza de facultades para revisar toda clase de libros, instrumentos, documentos y objetos, practicar visitas, inspecciones y auditorías, y , en general, recabar los elementos de información necesarios para cumplir con sus funciones. Para tal efecto, podrá servirse de cualquier medio lícito que conduzca al esclarecimiento de los hechos y aplicar, en su caso, técnicas y procedimientos de auditoría. Si de la revisión aparecieren discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas de los presupuestos, o no existiere exactitud o justificación en los gastos hechos, o en los ingresos percibidos, se determinarán las responsabilidades procedentes y se promoverá su fincamiento ante las autoridades correspondientes.

La Contaduría Mayor de Hacienda podrá contratar los servicios profesionales del personal especializado, según lo requiera, esto con el fin de llevar a cabo un mejor desempeño de sus funciones.

Artículo 24: Las entidades están obligadas a proporcionar a la Contaduría Mayor de Hacienda la información que les solicite y a permitir la práctica de visitas, inspecciones y auditorías necesarias para el esclarecimiento de hechos.

Si alguna de las entidades se negará a proporcionar información o a permitir la práctica de visitas se hará del conocimiento de la Cámara de Diputados, la cual llevará acabo las acciones pertinentes para conocer el porque de la negativa.

Cabe indicar que a la fecha (1999), esta ley no a sido modificada ya que sigue haciendo referencia a la ya desaparecida Secretaría de Programación y Presupuesto, por lo que debemos de

entender que actualmente estas referencias corresponden a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

III. LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PÚBLICO

Esta ley, es vigente desde el 1º, enero de 1977 y ha sido modificada por decreto el 10 de enero de 1994 y el 21 de diciembre de 1995, sin embargo, esta no ha sido actualizada ya que a la fecha, aún sigue concediendo atribuciones a la ya extinta Secretaría de Programación y Presupuesto, no considerando a la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, en lo referente a la auditoría gubernamental y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en sus funciones respectivas.

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, comprende en su regulación las erogaciones de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, deuda pública y responsabilidad patrimonial, que llevan acabo las siguientes dependencias y entidades:

- Poder legislativo
- Poder judicial
- Presidente de la República
- Secretaría de Estado y Departamento Administrativo
- Procuradurías
- Organismos descentralizados
- Empresas de participación estatal
- Fideicomiso

El gasto se basará en presupuestos que se realizarán de acuerdo a programas y actividades asignadas que tenga cada dependencia o entidad, llevando cada una de ellas su propia contabilidad.

1. Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público

En el reglamento se establece lo que deberá llevar acabo una auditoría interna, en lo referente al gasto público federal teniendo como objetivos:

- Examinar las operaciones de la Administración Pública
- Verificar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera
- Revisar que los recursos se estén aplicando en forma eficiente
- Observar el cumplimiento de objetivos y metas

Cabe señalar que las auditorías en el gasto público podrán ser dependiendo de los requerimientos, programas, actividades y de las necesidades de cada entidad o dependencia, de tipo financiero, operacional, administrativa, de obras, de legalidad, de unidad, por programas, integral o parcial. Estos tipos de auditoría se describen en el siguiente capítulo.

En el siguiente artículo se indican las funciones y naturaleza de los órganos de auditoría interna.

Artículo 138: los órganos de auditoría interna, atendiendo a la naturaleza de sus funciones, a la magnitud de las operaciones de la entidad y con base en sus programas anuales de auditoría, deberán realizar, sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, las siguientes actividades:

- Analizar y evaluar los sistemas y procedimientos de control interno.
- Revisar las operaciones, transacciones, registro, informes y estados financieros,
- Comprobar el cumplimiento de las normas, disposiciones legales y políticas aplicables a la entidad, en el desarrollo de sus actividades.
- Examinar la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales.
- Revisar el cumplimiento de los objetivos y metas fijados en los programas a cargo de la entidad.
- Participar en la determinación de indicadores para la realización de auditorías, operaciones y de resultados de los programas.
- Analizar y opinar sobre la información que produzca la entidad para efectos de evaluación.
- Promover la capacitación del personal de auditoría y
- Las demás que determine el titular de la entidad y la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

Artículo 148: La Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo podrá realizar en lo términos del artículo 37 de la ley, visitas y auditorías a las entidades, con objeto de vigilar el adecuado cumplimiento de las normas, lineamientos, informes y programas mínimos que hayan sido establecidos, así como para analizar el funcionamiento de los órganos de auditoría interna.

IV. LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.

Con motivo de la reforma administrativa, el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, emite el día 29 de diciembre de 1976 la presente Ley que deroga completamente la antigua ley de Secretarías de Estado. Esta ley establece las bases de la organización de la administración pública centralizada y paraestatal.

CENTRALIZADA

Presidente de la República
 Secretaría de Estado
 Departamentos Administrativos
 Procuraduría General de la República

PARAESTATAL

Organismos descentralizados
 Empresas de participación estatal
 Instituciones nacionales de crédito
 Organizaciones auxiliares nacionales de crédito
 Instituciones nacionales de Seguros y Fianzas
 Fideicomisos

En el capítulo cuarto se da una especificación más detallada de las entidades paraestatales.

CAPÍTULO TERCERO

CLASIFICACIONES DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

CAPÍTULO III

CLASIFICACIONES DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El rápido crecimiento que ha experimentado el sector público con bases poco firmes y la grave crisis por la que atraviesa el país ha dado como resultado grandes desequilibrios de las estructuras económicas, políticas y sociales, así como una profunda desconfianza de la sociedad hacia sus instituciones y gobernantes. Por tal motivo, la auditoría gubernamental ha visto incrementadas sus responsabilidades de gestión y de información a la ciudadanía. Su obligación cada vez más estricta es responder íntegramente al uso adecuado de los fondos públicos, además de determinar si los planes han sido ejecutados en forma efectiva, eficiente y económica, de acuerdo con la autorización administrativa y dentro de las políticas y programas del gobierno.

Por tal motivo y de acuerdo a los diversos requerimientos de la Administración Pública y a los distintos enfoques que se le pueden dar a la auditoría, esta última se puede clasificar como se muestra en el cuadro número 2.

Cuadro # 2

ENFOQUE DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Clasificación de la auditoría	Por su ámbito	<ul style="list-style-type: none"> Auditoría interna Auditoría externa
	Por su tipo	<ul style="list-style-type: none"> Auditoría financiera Auditoría operacional Auditoría administrativa Auditoría de obras Auditoría de legalidad Auditoría específica
	Por su contexto	<ul style="list-style-type: none"> Auditoría integral Auditoría parcial
	Por su aplicación	<ul style="list-style-type: none"> Auditoría a unidades Auditoría de programas Auditoría de seguimiento
Fuente: Elaborado por la autora. Con base a Santillana González J. Ramón, <i>Auditoría VI Contabilidad y Auditoría Gubernamental</i> , pp. 207,208,211 y Dávila Guzmán Miguel A, <i>Auditoría Comprehensiva</i> , pp., 73,78,79.		

I. POR SU ÁMBITO

1. Auditoría interna

Este tipo de auditoría es efectuada por el personal que labora dentro de la propia dependencia o entidad. Su importancia radica en que se constituye como el instrumento de examen y verificación del control interno, es decir que con esta auditoría se harán mejoras, correcciones, adaptaciones, diseños, entre otros, y se aplicarán revisiones por ciclos o tipos de transacciones en forma periódica. Como resultado de estas acciones se emitirán evaluaciones sobre todas las actividades de la organización, con el fin de adoptar medidas que tiendan a mejorar la administración de los recursos, y el logro de metas y objetivos.

Dentro de la estructura orgánica, la auditoría interna requiere tener una posición importante para garantizar su trabajo, así como para asegurar medidas efectivas sobre los hallazgos y recomendaciones de auditoría.

La auditoría interna en un principio fue creada como una técnica para ser aplicada y dar servicio al sector privado, pero debido al desarrollo de la administración pública y a las demandas de tener un mejor control, fue aplicable al sector público, estando a cargo de esta la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (Secodam) y recibiendo el nombre de contraloría interna, la cual cumple las mismas acciones y funciones que la auditoría interna en el sector privado.

2. Auditoría externa

Dentro del ámbito de la administración pública los órganos encargados de fiscalizar y auditar son la Secodam dentro del Poder Ejecutivo y la Contaduría Mayor de Hacienda en el poder Legislativo quien realiza la función de una especie de auditoría externa al Ejecutivo.

La Secodam es la responsable de contratar los servicios profesionales de firmas de auditores independientes para efectos de dictaminar los estados financieros y otros trabajos especializados de revisión, aplicables a las entidades de la Administración Pública.

La auditoría externa permite que personas independientes a la dependencia o entidad efectúen la revisión de los estados financieros con el efecto de emitir su opinión sobre los estados financieros auditados, procurando el seguimiento de los lineamientos de la auditoría

gubernamental, sin dejar de aplicar y vigilar las Normas y Procedimientos dictados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

La contratación de auditores independientes no sólo está en función a dictaminar los estados financieros de las entidades de la Administración Pública Paraestatal, sino que también consiste en revisar, por ejemplo, los estados presupuestales, el dictaminar el cumplimiento de las contribuciones locales (predial, agua, 2% sobre nómina), el dictamen fiscal, el dictamen del seguro social y los trabajos especiales que sean solicitados por la dependencia o entidad con la previa aprobación de la Secodam como pueden ser, entre otros:

- De renegociación de la deuda pública
- De obra pública
- De liquidación y desincorporación

Además de las auditorías externas que puede aplicar la Secodam a la Administración Pública, existen otras auditorías externas que pueden ser desarrolladas por los gobiernos federales y local, tanto a empresas privadas como a entidades o dependencias del gobierno, entre las que se encuentran las del IMSS, Tesorería de gobiernos locales, y las revisiones efectuadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras dependencias dentro del ámbito de su competencia.

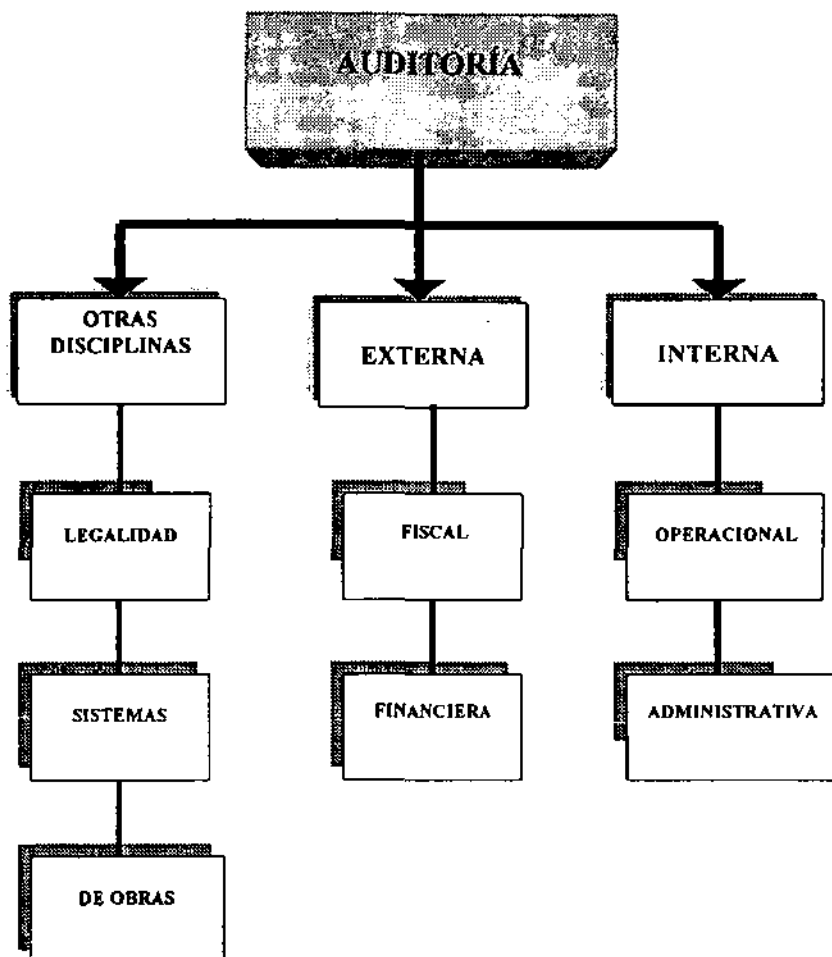
Con lo anterior no sólo se debe entender como auditoría externa la realizada por un contador independiente orientado hacia la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros, sino también la de aquellos profesionales especialistas en otras áreas (informática, actuaría, ingeniería, derecho, medicina, etcétera), a quienes se recurre y que, como el contador independiente, son completamente ajenos a la entidad y que emiten una opinión o dictamen como el resultado de su trabajo.

II. POR SU TIPO

La diversidad de sectores pertenecientes a la Administración Pública ha generado una gran cantidad de información que difiere de una a otra entidad o dependencia. En consecuencia han surgido diferentes denominaciones a las revisiones de las operaciones que ejecuta el gobierno independientemente de la naturaleza de cada dependencia o entidad. Así, se manejan términos como auditorías financieras, administrativas, presupuestales, legales, de obra, operacionales, de sistemas, etcétera.

Debido a que las auditorías se realizan con el propósito de verificar la transparencia de las operaciones de la Administración Pública, es necesario establecer un acuerdo común en cuanto a la clasificación de las auditorías en la auditoría gubernamental y lo que puede significar cada una de ellas, como se muestra en la figura número 1.

Figura # 1

CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA POR TIPO

Fuente: Elaborado por la autora, con base en Dávila Guzmán, Miguel A., *Auditoría Comprehensiva*, p. 76.

1. Auditoría financiera

Está diseñada para proporcionar una opinión independiente y objetiva acerca de si la información financiera, elaborada por la dependencia o entidad ha sido presentada razonablemente

La auditoría de estados financieros no examina específicamente si se ha prestado debida atención a la economía, eficacia y eficiencia o si se ha llevado a cabo el cumplimiento de metas y objetivos establecidos, pues su reporte se basa en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que llevan a un breve informe de opinión sobre los estados financieros únicamente.

2. Auditoría operacional

Está orientada al examen, revisión y evaluación de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, de la evaluación de la planeación y de la función de los controles internos que regulan al ente o dependencia, con objeto de que se asegure economía y eficiencia en la programación, manejo y salvaguarda de los recursos para el adecuado cumplimiento de objetivos.

La auditoría operacional esta enfocada al cambio constructivo, para brindar mejores alternativas para el logro de los objetivos y metas.

3. Auditoría administrativa

Este tipo de auditoría está enfocada a la revisión, examen y evaluación relativos a la existencia de una estructura orgánica dentro de la entidad, al cumplimiento del proceso administrativo a seguir en las dependencias y entidades, a la aplicación de programas de capacitación, adiestramiento y control de calidad, y a la elaboración y funcionamiento de los manuales de organización.

De esta forma el objetivo de esta auditoría es evaluar en su totalidad la calidad de la administración que se lleva a cabo en el Gobierno Federal.

4. Auditoría de obras

Está auditoría es de un aspecto relevante ya que se encargará de evaluar, examinar y cuantificar si las obras públicas realizadas van acordes a las necesidades sociales, si fueron autorizadas conforme a leyes y reglamentos, si se cumplió con el proceso de contratación por medio de licitación pública o restringida, si se cumplió con los planes y proyectos por los que fueron aprobadas, si la compañía contratada tiene los recursos técnicos, humanos y monetarios para cumplir en tiempos y fechas establecidas.

Considerando que dentro del Presupuesto de Egresos del Gobierno Federal se tiene un rubro específico de obras, al cual se le asigna un gran porcentaje de recursos, esta auditoría se vuelve de suma importancia su aplicación, la cual por la relevancia que tiene debe de ser de forma independiente, es decir, de forma peculiar.

5. Auditoría de legalidad

Esta tiene como objetivo revisar, examinar y evaluar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus responsabilidades, funciones o actividades, ha llevado acabo el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a la operación e información financiera de una dependencia o entidad, cuya falta de aplicación pudiese afectar significativamente las cifras presentadas en la información financiera o en la adquisición, salvaguarda y uso de recursos.

6. Auditoría específica

Estas auditorías son aplicables a revisiones determinadas, aisladas y limitadas, con objetivos particulares, enfocadas hacia unidades administrativas, áreas, programas y recursos específicos. Aplicando los diferentes tipos de auditorías según los requerimientos a cubrir.

Las auditorías específicas se pueden realizar cuando:

- Sea de interés del público en general o de una autoridad superior para informar o emprender acciones de tipo administrativo, penal o civil según corresponda.
- La Secodam, el titular de la dependencia o entidad u otra instancia facultada soliciten expresamente una revisión con características, alcances y lineamientos específicos.
- El órgano interno de control de acuerdo con la investigación previa, detecte áreas, recursos o programas de alto riesgo, que deban ser revisados con mayor frecuencia y profundidad.
- Se dirijan a unidades administrativo-operativas y sucursales de la propia dependencia o entidad o bien a otras entidades coordinadas que no cuenten con un órgano interno de control propio.

Estas auditorías se realizan por medio de un grupo de auditores especialistas en las diferentes operaciones que realizan las dependencias o entidades del sector público, quienes son contratados y asignados por la Secodam.

III. POR SU CONTEXTO

I. Auditoría integral

Las auditorías integrales, son una herramienta clave para un mejoramiento global de una entidad o dependencia, ya que este tipo de auditorías abarcan las ya mencionadas anteriormente (financiera, operacional, administrativa, legal, etcétera.), las cuales son aplicadas en forma simultanea cubriendo el objetivo de cada una de éstas.

El alcance que deba darse a la auditoría integral estará sujeto a:

- La misión y los objetivos de la Dependencia o Entidad.
- La naturaleza, magnitud y complejidad de las funciones de las áreas por revisar.
- La existencia de contabilidad y calidad de sistemas de control interno tanto operativo como contable y mecanismos de autocontrol, autocorrección y autoevaluación.
- La importancia relativa y el riesgo de las operaciones.

Durante la auditoría integral se efectuará un examen y evaluación de la planeación, organización, control interno operativo, control interno contable, así como el cumplimiento de las disposiciones legales y administrativas aplicables al área o programa por revisar.

En el sector público la auditoría integral también la podemos dividir en los siguientes flujos:



Estos flujos están encaminados a la revisión de recursos humanos; adquisiciones; servicios; almacenes e inventarios de bienes de consumo y presupuesto (gasto de inversión y gasto corriente).

Las auditorías integrales deberán ser programadas de acuerdo con las necesidades y prioridades de cada organismo.

2. Auditoría parcial

Es aquella revisión en que se aplica un sólo tipo de auditoría ya sea por su ámbito, tipo, contexto o aplicación, o alguna de las subdivisiones respectivas.

IV. POR SU APLICACIÓN.

En las auditorías por aplicar deberán ser enfocadas al fortalecimiento de las acciones preventivas, al seguimiento de programas y la evaluación del desempeño en todos los niveles de cada área de la dependencia o entidad, así como a promover la creación de un ambiente de autocontrol, autocorrección y autoevaluación.

1. Auditoría a unidades

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

Las unidades podrán ser entre otras:

¶ Dirección general

¶ Dirección de área

¶ Subdirección

¶ Departamentos.

En caso de que las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los programas bajo la responsabilidad de la unidad auditada.

2. Auditoría de programas

Esta auditoría tiene el propósito de llevar a cabo la revisión y evaluación del cumplimiento de los programas que son asignados a una dependencia o entidad. Tiene como objetivo primordial comprobar si el presupuesto asignado fue el efectivamente devengado, si se cumplió en los tiempos comprometidos con los programas prioritarios (seguridad pública, educación, vivienda, ecología, etcétera.), así como evaluar la efectividad con que se alcanzaron las metas y objetivos, observando siempre la aplicación de la normatividad correspondiente.

3. Auditoría de seguimiento

Las auditorías de seguimiento son las que se aplican para verificar que las dependencias o entidades ya auditadas estén atendiendo y corrigiendo, las recomendaciones, errores e irregularidades detectadas durante la auditoría.

En este tipo de auditoría se considerará el seguimiento del total de las salvedades, observaciones o recomendaciones informadas no tan sólo por la auditoría externa, sino también por:

- El órgano interno de control
- Delegado o comisario.
- Dependencia coordinadora de sector.
- Unidad de seguimiento y evaluación de la gestión pública
- Dirección general de auditoría gubernamental.
- Contaduría Mayor de Hacienda del Poder Legislativo.

V. ÓRGANOS QUE EJERCEN LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Debido a que la ciudadanía exige del Gobierno Federal la confianza de que lleve a cabo sus funciones de una manera transparente, con honestidad, legalidad y control, dicho gobierno se ha visto en la necesidad de contar con un mayor apoyo de evaluación, revisión y fiscalización en su administración. Esta demanda dio origen a lo que hoy conocemos como la Contaduría Mayor de Hacienda, así como la Secretaría de Contaduría y Desarrollo Administrativo.

1. Contaduría Mayor de Hacienda

Con la supresión del Tribunal Mayor de Cuentas, surge la Contaduría Mayor de Hacienda, la cual depende de la H. Cámara de Diputados, es decir, del Poder Legislativo.

De acuerdo a la Contaduría Mayor de Hacienda y su Marco Normativo (1998, p.13), tiene básicamente dos grandes funciones principales, que son la *revisión* y la *evaluación* del desempeño en la administración pública, dentro de los marcos constitucionales, así como de los establecidos por el Congreso de la Unión.

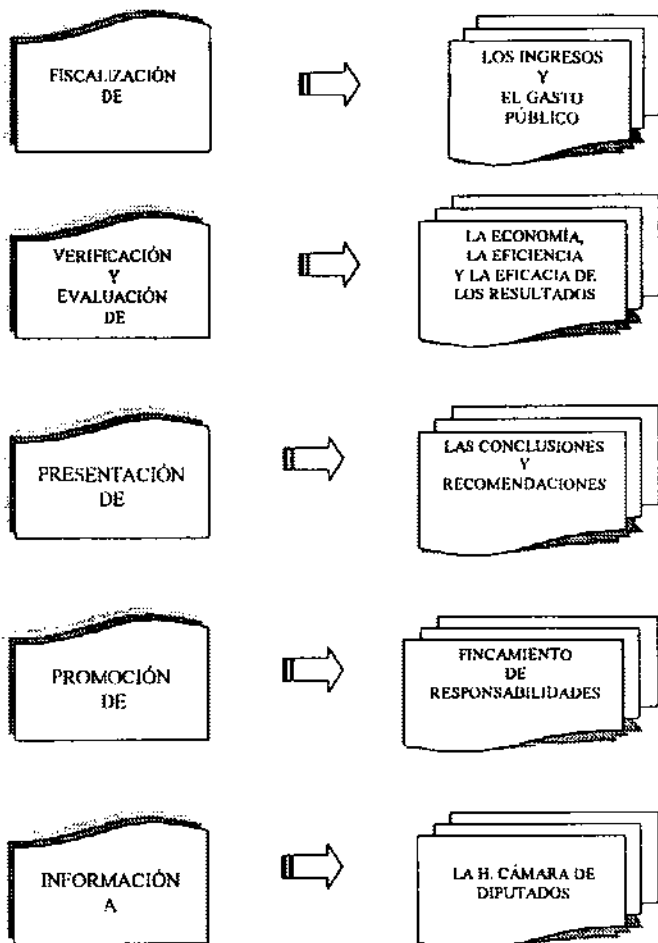
A. Objetivos

En términos generales, la Contaduría Mayor de Hacienda, en tanto órgano de control y fiscalización, tiene como objetivos primordiales los siguientes:

- Vigilar escrupulosamente el manejo de los fondos públicos (lo cual constituye una de las demandas más solicitadas por la sociedad).
- Aplicar el derecho que la ciudadanía tiene de conocer el uso de los recursos públicos.
- Realizar auditorías, visitas e inspecciones a las dependencias o entidades, para observar la debida aplicación del ingreso y del gasto público.
- Evaluar y examinar las dependencias y entidades, en relación con los resultados obtenidos en la aplicación de sus controles, programas y sistemas, así como en sus funciones.
- Presentar los resultados de las auditorías, visitas e inspecciones de las dependencias y entidades a la H. Cámara de Diputados, además del informe de la Cuenta Pública.

En la figura número 2 se resume estos objetivos.

Figura # 2

**OBJETIVOS
DE LA
CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA**

Fuente: Elaborado por la autora. Para el listado de estos puntos se consultó a Dávila Guzmán, Miguel A., *Auditoría Comprehensiva*, pág. 46.

B. Funciones

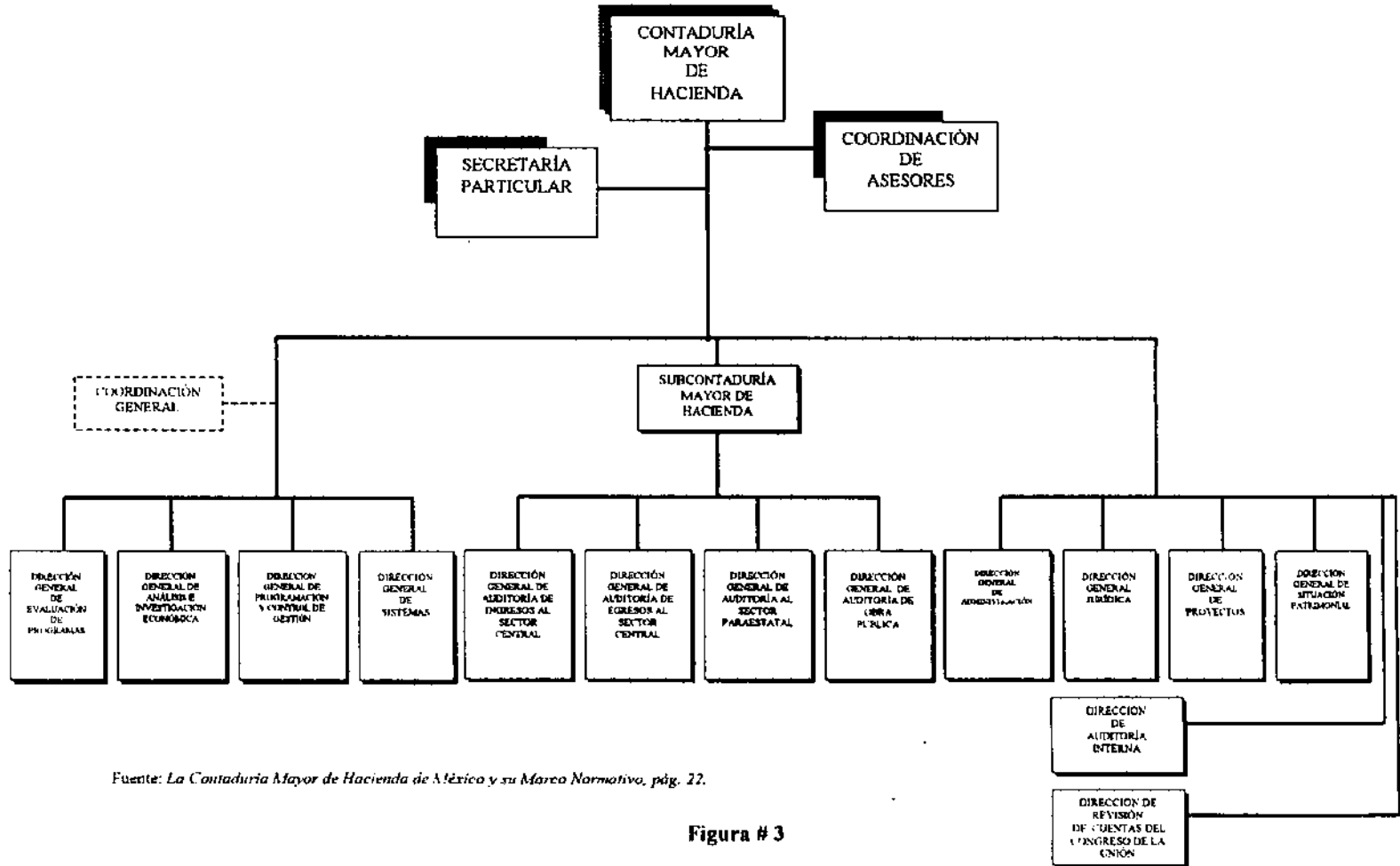
Entre las principales funciones de la Contaduría Mayor de Hacienda se encuentran las siguientes:

- Verificar si las operaciones se efectuaron correctamente y si los estados financieros se presentaron en tiempo oportuno, en forma veraz y en términos accesibles, de conformidad con los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental.
- Determinar si se ejercieron correcta y estrictamente sus presupuestos, de acuerdo con los programas y subprogramas aprobados.
- Revisar si los programas de inversión fueron ajustados y ejecutados en los términos y montos aprobados, y de conformidad con sus partidas.
- Examinar si los recursos provenientes de financiamiento se aplicaron con la periodicidad y forma establecidas por la ley.

En resumen, la función primordial de la Contaduría Mayor de Hacienda es auditar a todas las dependencias y entidades de la administración pública federal, y, como resultado emitir los dictámenes o informes que se entregarán al Congreso de la Unión, para su revisión.

A fin de cumplir con sus funciones, la Contaduría Mayor de Hacienda posee la estructura orgánica que se muestra en la figura número 3.

ORGANIGRAMA FUNCIONAL DE LA CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA



Fuente: *La Contaduría Mayor de Hacienda de México y su Marco Normativo*, pág. 22.

Figura # 3

C. Informes por presentar:

De acuerdo con el manual de la Contaduría Mayor de Hacienda (1997, pp. 26-28), los informes por elaborar y rendir son:

- El *informe previo*, es fundamentalmente el examen preliminar de la información contable financiera, presupuestaria y económica contenida en las cuentas públicas del Gobierno Federal.

Este informe se rendirá a la Comisión de Presupuesto y Cuenta de la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Vigilancia, dentro de los diez días del mes de noviembre siguiente a la presentación de la cuenta pública del Gobierno Federal.

El informe previo contendrá los comentarios generales acerca de los siguientes aspectos:

- La cuenta pública: si su presentación siguió los principios de contabilidad que se aplican para el sector gubernamental.
 - Las dependencias y entidades: si respetaron los criterios señalados en la Ley de Ingresos y demás leyes fiscales, especiales y reglamentos aplicables en la materia, así como en el Presupuesto de Egresos de la Federación.
 - Los objetivos y metas de los principales programas, subprogramas y subsubprogramas aprobados: si fueron cumplidos.
 - El análisis de los subsidios, las transferencias, los apoyos para la operación y la inversión, las erogaciones adicionales así como otras erogaciones y conceptos similares: si fueron aplicados y utilizados según autorización.
 - El análisis de las desviaciones presupuestales: si fueron debidamente aprobados y justificados.
- El *informe de resultados de la revisión de la cuenta pública del Gobierno Federal...* debe exponer los resultados finales de su revisión de la cuenta pública, y en su caso las irregularidades que haya detectado en el curso de las auditorías, visitas e inspecciones practicadas con ese propósito a un grupo seleccionado de entidades y dependencias de la Administración Pública Federal.

Dicho informe se rendirá a la Cámara de Diputados por conducto de la Comisión de Vigilancia en los diez primeros días de septiembre del año siguiente al de su recepción de la Cuenta Pública.

Debido a que la Contaduría Mayor de Hacienda no depende de ninguna secretaria, ni del Poder Ejecutivo, su actividad de fiscalización se vuelve más independiente y objetiva, y tiene un mayor grado de credibilidad.

2. Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo

Dentro de la Administración Pública Centralizada, la Secodam se encuentra como Secretaría de Estado y depende directamente del Ejecutivo Federal. Su función principal es la de ejercer la contraloría pública, esto es, llevar un control interno de cada dependencia o entidad, en relación con su contabilidad gubernamental.

El reto de la Secodam de acuerdo a su Manual de Organización General (1998, p.1), consiste en garantizar el mejoramiento de los servicios gubernamentales, transparentar el uso de los recursos y observar el cumplimiento de los programas, así como verificar las cifras de la información financiera presupuestal y económica de cada dependencia o entidad de la administración pública.

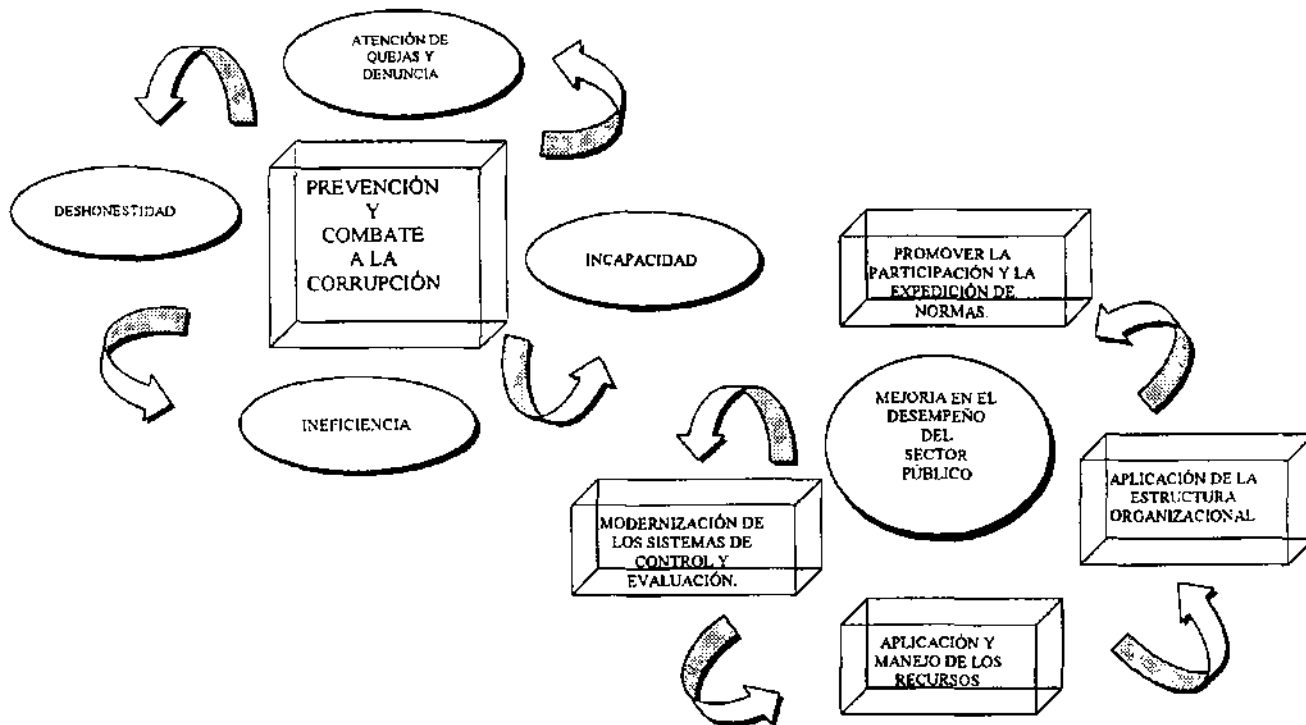
A. Objetivos

De acuerdo con su propio manual los objetivos fundamentales de la Secodam son:

- Despachar, en nombre del Ejecutivo Federal, los negocios del orden administrativo de la Federación que están a cargo de la Secretaría, conforme a su esfera legal de competencia. Asimismo, planear y conducir sus actividades en forma programada y con adherencia a la política que, para el logro de los objetivos y prioridades de la planeación nacional del desarrollo y de los programas que le correspondan, establezca el presidente de la República.
- Del mismo modo, en tanto el órgano de control interno, evalúa el gasto público federal, en lo que concierne a la auditoría gubernamental. Ésta tiene como objetivo examinar las operaciones de las entidades de la administración pública federal -sin importar cuál sea su naturaleza-, con el propósito de verificar si los recursos se han utilizado en forma eficiente, si los objetivos y metas se lograron de manera eficaz y congruente, y si el desarrollo de las actividades se ha cumplido con apego a las disposiciones legales vigentes.

Estos objetivos se presentan en la siguiente figura número 4.

OBJETIVOS DE LA SECRETARÍA DE CONTRALORÍA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO



Fuente: Elaborado por la autora, con base en Dávila Guzmán, Miguel Á. *Auditoría Comprehensiva*, p. 59.

Figura # 4

B. Funciones

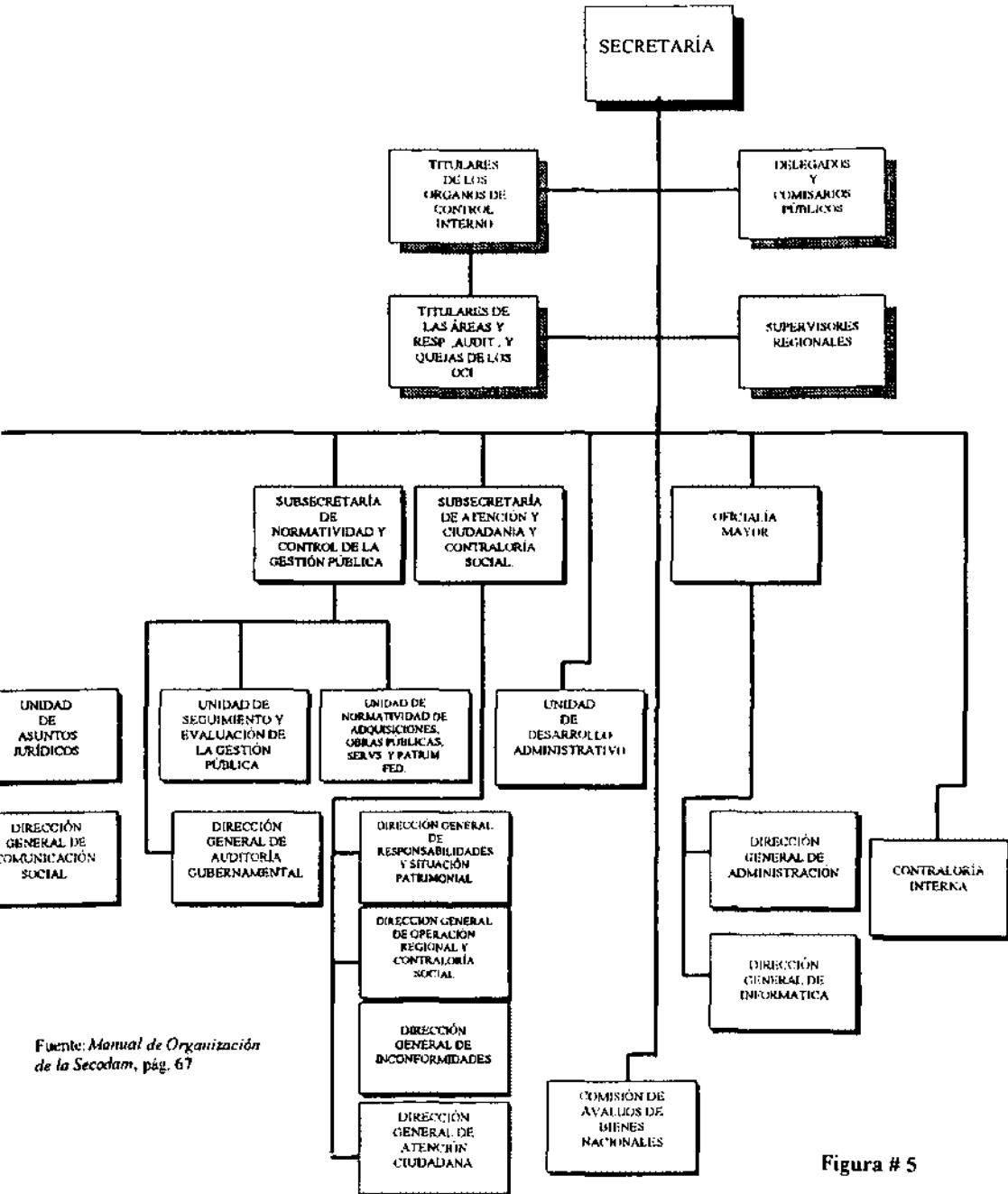
La Secodam, de acuerdo con su manual de organización (1998, p.68), tiene las siguientes funciones:

- ◆ Fijar y dirigir la política de la Secretaría en materia de control, vigilancia, fiscalización, evaluación, desarrollo administrativo y de patrimonio inmobiliario federal, con sujeción a las políticas nacionales, objetivos y metas que determine el Presidente de la República.
- ◆ Organizar y coordinar el desarrollo administrativo integral de las dependencias y entidades de la administración pública federal.
- ◆ Emitir los lineamientos que, en materia de desarrollo administrativo integral, deben observar las dependencias y entidades.
- ◆ Proponer al Ejecutivo Federal los proyectos de iniciativas de ley, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes sobre los asuntos de la competencia de la Secretaría. Además referendar, para su validez y observancia constitucionales, las disposiciones expedidas por el Presidente de la República, cuando se refieran -igualmente- a asuntos de la competencia de la propia Secretaría.
- ◆ Definir y establecer los lineamientos y políticas que orienten la colaboración que, conforme a la ley, deba prestar la Secretaría a la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados, para el mejor cumplimiento de sus respectivas responsabilidades.
- ◆ Emitir las normas que se requieran respecto a los informes, datos o la cooperación técnica que deban proporcionarse a las secretarías de estado y los departamentos administrativos, así como proponer -a las comisiones nacionales bancarias y de seguros y fianzas- normas relacionadas con el control y fiscalización de las entidades paraestatales que se encuentren bajo la inspección y regulación de dichos órganos.
- ◆ Informar anualmente al Presidente de la República sobre el resultado de la evaluación de las dependencias y entidades de la administración pública federal que hayan sido objetos de fiscalización, así como sobre la ejecución y avances del programa Modernización de la Administración Pública.

- ◆ Vigilar el cumplimiento -por parte de las dependencias y entidades de la administración pública federal- de las disposiciones, en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores.
- ◆ Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la administración pública federal, además de realizar las auditorías que se requieran, a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control.

En el organigrama que se acota en la figura número 5 se asignan estas funciones.

ORGANIGRAMA DE LA ESTRUCTURA ORGÁNICA DE LA SECODAM



Fuente: *Manual de Organización de la Secodam*, pág. 67

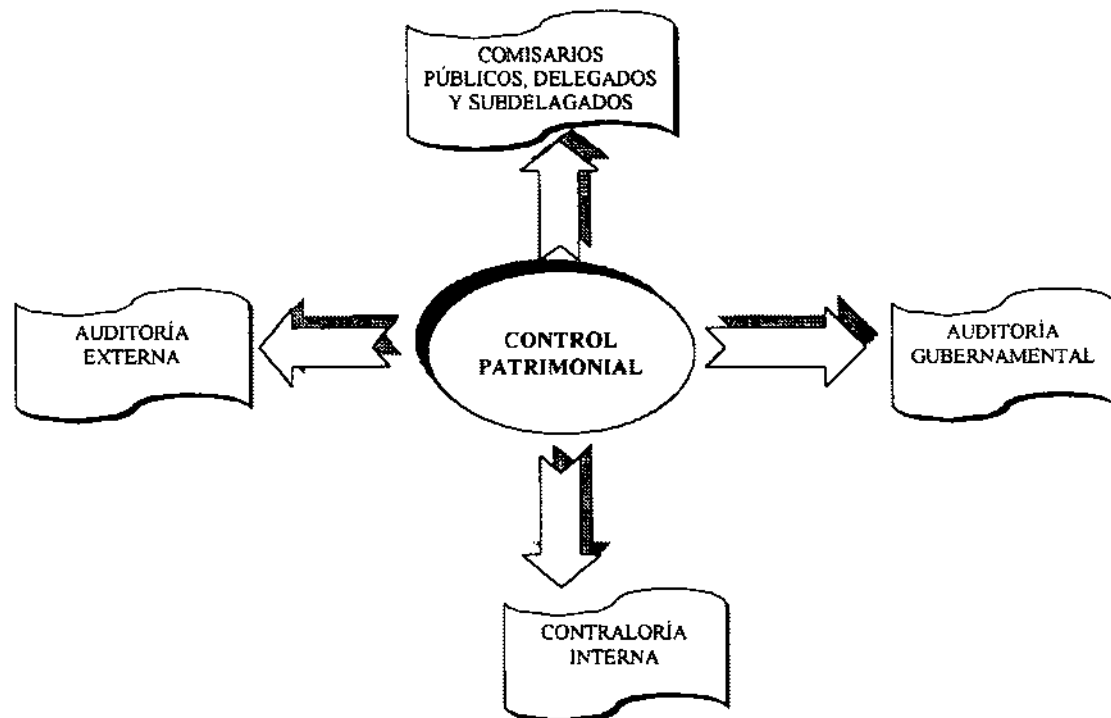
Figura # 5

C. Desconcentración

El reglamento interior de la Secodam, en su artículo 26, indica cómo se llevará a cabo su desconcentración. A fin de llevar un mejor control y evaluación gubernamental, la Secodam designará delegados y subdelegados, tanto ante las dependencias de la administración pública federal centralizada y sus órganos desconcentrados, como ante la Procuraduría General de la República Federal Centralizada y sus órganos desconcentrados, así como ante la Procuraduría General de la República. Así mismo, nombrará también a los comisarios públicos, ante los órganos de gobierno o de vigilancia de las entidades de la administración pública federal paraestatal.

Con el mismo propósito, dicha Secretaría designará a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias, órganos desconcentrados, entidades de la administración pública federal y en la Procuraduría General de la República, así como a los de auditorías, quejas y responsabilidades de tales órganos, en los términos que refiere la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (art. 37-XII).

Figura # 6
SECRETARÍA DE CONTRALORÍA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO
INSTRUMENTOS Y MECANISMOS



Fuente: Elaborado por la autora, con base en, Dávila Guzmán, Miguel A., *Auditoría Comprehensiva*, p. 68.

D. Informes por presentar

De conformidad al reglamento interior de la Secodam (1998, p.66), es responsabilidad del titular de la secretaría:

- Informar periódicamente al Presidente de la República sobre el resultado de la evaluación de las dependencias y entidades de la administración pública federal que hayan sido objetos de fiscalización, así como sobre la ejecución y avances del Programa Nacional de Desarrollo de la administración pública federal.
- Dar a cuenta al Congreso de la Unión del estado que guarda la secretaría con relación a las evaluaciones, auditorías internas y externas, realizadas a las dependencias o entidades cuando así se le solicite.
- En cuanto a los órganos de control interno, presentarán un informe por las auditorías realizadas a la propia secretaría la cual revisará los resultados de esta con la finalidad de presentar un informe final al presidente, y de evaluar si es necesario la aplicación de una auditoría externa.

Como se puede observar, tanto la Secodam como la Contaduría Mayor de Hacienda ejercen funciones de auditoría; ambas, con el objetivo de que la administración pública cumpla a la ciudadanía, y la ciudadanía esté segura de que todas las acciones se llevan acabo en forma eficaz, eficiente y honrada.

CAPÍTULO CUARTO

LA AUDITORÍA INDEPENDIENTE EN LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

CAPÍTULO IV

AUDITORÍAS INDEPENDIENTES EN LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

I. NOCIONES GENERALES

1. Naturaleza

Desde hace algunos años, el sector público mexicano se ha apoyado en el contador público independiente, en relación con algunas importantes actividades, como son:

- El dictamen financiero para fines fiscales.
- El dictamen financiero para el sector paraestatal.
- La consultoría administrativa en el sector público relativa al dictamen financiero.

Sin embargo, con el tiempo y el crecimiento del sector administrativo público, el contador ha incrementado sus áreas de apoyo a este sector. Ejemplos de ello son el dictamen de contribuciones locales, el dictamen del seguro social, dictamen presupuestal, informes complementarios, así como trabajos especiales que se le soliciten.

En el caso particular del dictamen financiero para el sector paraestatal, la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo (Secodam), contrata los servicios profesionales de las firmas de auditores independientes que llevarán a cabo este dictamen; asimismo determina las normas, lineamientos y objetivos que dichas firmas deben observar en el desarrollo de su trabajo.

2. Objetivo

La contratación de los servicios de auditoría externa persigue los siguientes objetivos:

- Contar con la opinión de un tercero, profesional e independiente, a fin de garantizar la razonabilidad de las cifras presentadas por las entidades en sus estados financieros básicos, así como el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales que les son aplicables.
- Conocer, mediante una carta de sugerencias, el diagnóstico relativo al funcionamiento de los controles internos establecidos por las entidades, para el adecuado cumplimiento de sus metas y objetivos de operación.
- Evaluar el funcionamiento de los órganos internos de control de las entidades, conforme a sus programas de revisión, estructura y personal que las integra.

- Proponer las acciones preventivas y correctivas que permitan subsanar las deficiencias detectadas mediante las auditorías externas, con el objeto de coadyuvar a mejorar la operación y de promover la eficiencia de las entidades.
- Dar seguimiento, a través de las instancias correspondientes, a aquellos casos detectados y reportados por los auditores externos, de los que pudieran derivarse responsabilidades a cargo de servidores públicos.

En cuanto a los trabajos de revisión especializados, los propósitos principales son:

- Conocer la situación final de las entidades sujetas a desincorporación del sector paraestatal.
- Obtener la opinión de auditores externos independientes sobre la utilización de los recursos proporcionados por organismos financieros internacionales para el impulso de proyectos y programas específicos de desarrollo económico.
- Evaluar el cumplimiento de las entidades paraestatales, así como la gestión de los responsables de su administración y funcionamiento, a través de la concertación y realización de auditorías integrales.
- De manera complementaria, optimizar la calidad y oportunidad de los servicios profesionales de las firmas de auditores independientes contratados para realizar las auditorías externas.

Con los puntos antes mencionados se persigue tener y llevar a cabo una actividad constante de supervisión y evaluación del sector público, ya sea por medio de las Contralorías Internas y/o por las auditorías externas independientes, dando como resultado la reducción de los márgenes de ineficiencia y corrupción.

3. Atribuciones y funciones

Para el cumplimiento de esos objetivos, la Secodam es apoyada por la Dirección General de Auditoría Gubernamental que cuenta con las siguientes atribuciones y funciones, que se resumen enseguida (Reglamento Interior de la Secodam, 1998, art., 18):

- Designar a los auditores externos de las entidades de la administración pública paraestatal, así como controlar y evaluar su actuación.
- Fijar las normas y objetivos de las auditorías externas que se practiquen a las entidades de la administración pública paraestatal.
- Analizar el contenido de los informes de las auditorías externas, realizadas a las entidades de la administración pública paraestatal y, según sus resultados, proponer a la autoridad correspondiente las acciones y medidas correctivas pertinentes.
- Turnar los expedientes relativos a las investigaciones y auditorías que hubiere practicado, - si de las mismas se detectaren presuntas responsabilidades imputables a los servidores públicos-a las dependencias de la administración pública federal o al coordinador sectorial de las entidades respectivas, y, en su caso, a la Secodam, para la aplicación de las sanciones o las denuncias que correspondan, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y otras disposiciones legales aplicables.
- Las demás que señale el titular de la Secodam.

4. Entidades

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal confiere a la Contraloría General la facultad de normar y controlar el desempeño de los auditores externos designados para efectuar las auditorías del sector paraestatal. Asimismo, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 45 establece cuáles son las entidades de la administración pública paraestatal:

A. Organismos descentralizados.

La Ley Orgánica de la Administración Pública establece que:

“Son organismos descentralizados las entidades creadas por decreto o ley del H. Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonios propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten”.

En la Ley Federal de las entidades Paraestatales en su artículo 14, nos indica sus objetivos:

- Realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias.
- Prestación de un servicio público o social.
- Obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social.

Un ejemplo de organismos descentralizados son Comisión Federal de Electricidad, Comisión de Derechos Humanos, Consejo Nacional para la Cultura y las Artes entre otras.

B. Empresas de participación estatal

La misma ley determina cuáles son las empresas de participación estatal mayoritaria, siendo éstas:

- Las sociedades nacionales de crédito, constituidas de acuerdo con su legislación específica.
- Las sociedades de cualquier otra naturaleza -incluyendo a las organizaciones nacionales auxiliares de crédito, así como a las instituciones de seguros y fianzas- que cubran los siguientes requisitos:
 - ✓ Que el gobierno federal, o alguna o más entidades paraestatales, conjunta o separadamente sean propietarios de más del capital social aportado a la sociedad.
 - ✓ Que en la constitución del capital social figuren los títulos representativos de las series especiales y que sólo sean suscritas por el gobierno federal.

- ✓ Que al gobierno federal le corresponda nombrar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno o su equivalente, o designar al presidente o al director general, o cuando tenga la facultad de vetar los acuerdos del propio órgano de gobierno.

C. Fideicomisos públicos

Son aquellos que el gobierno federal, o alguna de las demás entidades paraestatales constituyen como auxiliares del ejecutivo federal en las atribuciones del Estado, con el propósito de impulsar las áreas prioritarias del desarrollo, que cuenten con una estructura análoga a las otras entidades y que posean su propio comité técnico.

Las entidades paraestatales atendiendo a la naturaleza de sus objetivos y actividades, se encuentran agrupados en sectores, por lo que la coordinación de las actividades que integran cada sector queda a cargo de una secretaría de estado en forma específica. Las secretarías de estado se en listan en el cuadro número 3.

Cuadro # 3

SECRETARÍAS DE ESTADO

Presidente
De la
República

Turismo
Reforma Agraria
Trabajo y Previsión Social
Salud
Educación Pública
Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca
Comunicaciones y Transporte
Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural
Comercio y Fomento Industrial
Energía
Contraloría y Desarrollo Administrativo
Desarrollo Social
Hacienda y Crédito Público
Marina
Defensa Nacional
Relaciones Exteriores
Gobernación

Fuente: Elaborado por la autora, con base en la *Ley General Orgánica de la Administración Pública Federal*, 1999 p. 13.

Todas estas secretarías de estado tienen el mismo nivel jerárquico y dependen del Ejecutivo Federal.

- Los sectores en que está agrupada la administración pública son:
 - Desarrollo rural
 - Pesca
 - Desarrollo social
 - Comunicaciones y transporte
 - Comercio, abasto y fomento industrial
 - Turismo
 - Energético
 - Industrial paraestatal
 - Justicia y seguridad

La mayoría de las empresas públicas cumple con su obligación de rendir cuentas a través de los estados financieros, bajo la estricta responsabilidad de sus administradores. De esta manera, la información de carácter económico contenida en dichos estados financieros permite conocer la capacidad del organismo que los formula, cómo cumple su objetivo social y el grado de eficacia con que conduce sus actividades.

La opinión de los auditores externos, basada en la revisión de los estados financieros, permitirá alcanzar la certeza que la administración pública se está ejerciendo de la mejor manera posible, de que los recursos se están aplicando de acuerdo con los programas establecidos y de que no existe evidencia alguna sobre su posible desviación.

II. NORMATIVIDAD DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

I. Antecedentes

Como se vio en el capítulo anterior, la auditoría en el sector público permite contribuir a mejorar el desempeño, a incrementar la productividad y a mejorar el proceso de rendición de cuentas; todo esto, con el único objetivo de aumentar la calidad en la gestión gubernamental.

Por lo tanto, puede indicarse que el valor de la aportación de la auditoría gubernamental a la administración pública varía en función de la oportunidad y de la calidad en los resultados de la auditoría. Para que éstos se vean incrementados, es necesario establecer normas y lineamientos que funcionen como requerimientos mínimos, a fin de garantizar la calidad en los servicios que proporcione un auditor y, como consecuencia, en los resultados que espera el lector o usuario de los informes de la auditoría.

2. Concepto

La normatividad de la auditoría gubernamental está integrada por normas, reglas, lineamientos y procedimientos, así como por la aplicación de las disposiciones legales. Todo esto permitirá confiar en la calidad del trabajo que desempeña el auditor gubernamental; igualmente obtendrán mejores resultados de su trabajo, gracias a esta normatividad.

3. Objetivos

La aplicación de la normatividad gubernamental tiene como objetivos:

- Dar a conocer los propósitos, el alcance y la base jurídica que soporta el ejercicio de la auditoría gubernamental.
- Propiciar tanto el adecuado entendimiento entre el auditor y el auditado, como la aceptación del papel y las responsabilidades de la auditoría gubernamental en la administración pública.
- Establecer guías y lineamientos para la práctica de la auditoría gubernamental, así como su evaluación.

4. Importancia

Como hemos visto, la importancia de la normatividad gubernamental radica en que establece las bases fundamentales para la correcta aplicación de la auditoría gubernamental, ya que busca garantizar y afianzar las funciones de fiscalización, vigilancia y evaluación, que son aplicadas a los diferentes ámbitos del sector público.

III. NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Las normas de auditoría gubernamental consisten en ciertos lineamientos básicos mediante los cuales el auditor realizará su revisión y emitirá su opinión sobre la ejecución y aplicación de los recursos asignados. Estas normas tienen su origen en la necesidad de unificar criterios de tal manera que –dentro de la independencia de cada auditor– exista una línea común. Esto con el objeto de que cualquier trabajo realizado por el auditor posea la misma calidad, profesionalismo y confiabilidad que los anteriores.

Por tal motivo, la aplicación y el uso de las normas se vuelven una exigencia. Por ello, cualquier profesional involucrado en el área de auditoría tiene la obligación de conocer y utilizar tanto las normas de auditoría generalmente aceptadas, como las de auditoría gubernamental.

Las normas de auditoría gubernamental se dividen en tres categorías que se muestran en la figura número 7.

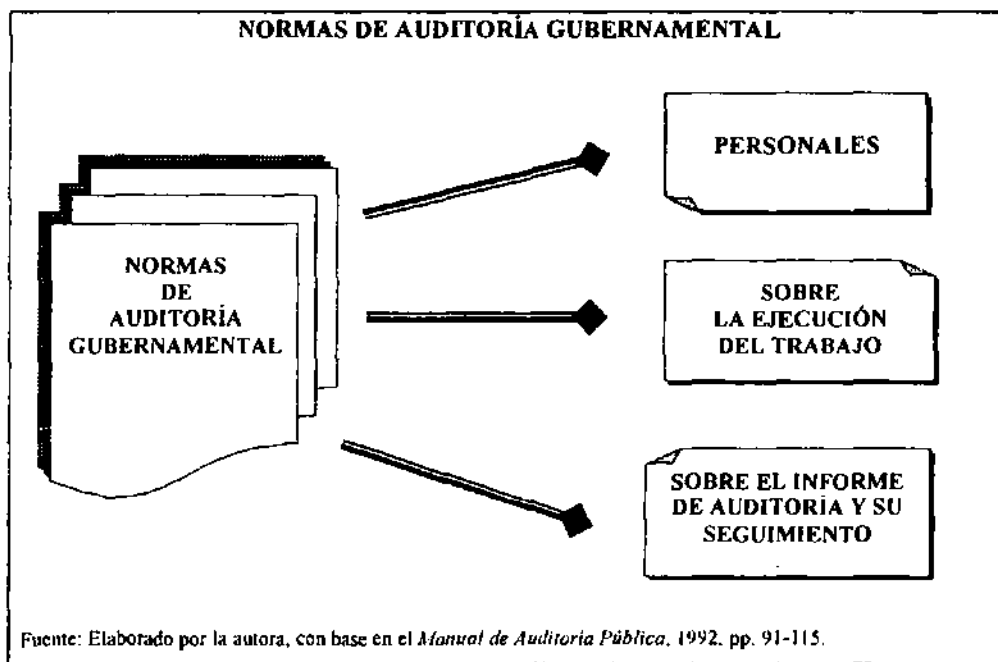
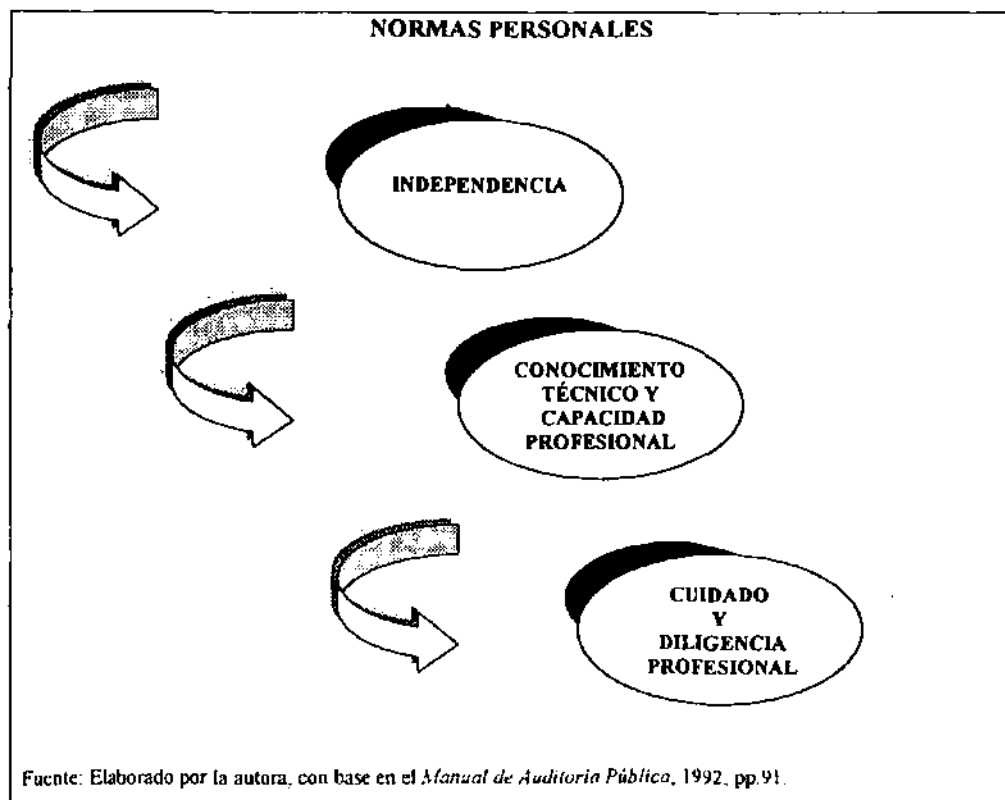


Figura # 7

1. Normas personales

De acuerdo al manual de auditoría pública (1992, pp. 91-95), estas normas se integran por los tres conceptos siguientes y que se analizan en los apartados subsiguientes, esquematizados en la figura número 8.

Figura # 8



A. Independencia

En la planeación, ejecución, elaboración de informes de auditoría y demás asuntos relacionados con su actividad profesional, el auditor público debe: mantener soberanía de juicio, ser autónomo y objetivo (para proceder con independencia); ser independiente desde el punto de vista organizacional.

Esta norma, a su vez, se integra, como se muestra a continuación:

a) Soberanía de juicio

Durante el desarrollo de su trabajo, el auditor público mantendrá su juicio profesional guiándose exclusiva y libremente por su criterio, en la planeación de sus revisiones, en la selección y aplicación de procedimientos, en las técnicas y pruebas de auditoría por seguir, en sus conclusiones y en la elaboración del informe.

b) Imparcialidad

El auditor público está obligado a abstenerse de intervenir en aquellos casos en que existan hechos, situaciones o relaciones que impidan su independencia de tal manera, que vulneren la absoluta imparcialidad de su criterio. Se consideran aquí los siguientes casos:

Impedimentos personales. Los auditores son los responsables de informar a los directivos de cualquier impedimento personal, entre los que se pueden señalar: relación personal o financiera con directores, gerentes, jefes y personal en general, ideas preconcebidas respecto a personas, grupos, organismos u objetivos de un programa en particular; adquisición de responsabilidad previa en las decisiones o en la administración, que puedan afectar las operaciones actuales; prejuicios que resulten del préstamo de servicios o de guardar lealtad a determinado grupo, organismo o nivel de gobierno; interés económico, directo o indirecto; impedimentos religiosos o culturales; tener o haber ocupado puestos claves en la entidad o dependencia por auditar.

Impedimentos externos. Éstos pueden limitar la auditoría o interferir con la capacidad del auditor para formarse opiniones y conclusiones independientes y objetivas. Entre ellas, pueden mencionarse: interferencia o influencia externa que limite el alcance de una auditoría, o modifique su enfoque, la aplicación de los procedimientos o la selección de las transacciones; restricciones injustificadas en cuanto al tiempo para terminar competentemente una auditoría; restricciones de los fondos o de otros recursos, autoridades, directivos o de funcionarios con capacidad para invalidar o influir en el juicio del auditor, en relación con el contenido que ellas consideren apropiado en el informe de auditoría.

Impedimentos organizacionales. La independencia puede resultar afectada por la posición del auditor dentro de la estructura orgánica a la que esté asignado. En caso de que, aun existiendo alguna limitación, el auditor se viere obligado a practicar la auditoría, hará constar expresamente en su informe la situación en que se encuentra.

c) Objetividad

El auditor, en el desarrollo de su trabajo, se apoyará en hechos y evidencias que lo lleven al convencimiento razonable de la realidad o veracidad de los actos, documentos o situaciones examinados, que le permitan conformar una base firme para la emisión de sus juicios y opiniones.

B. Conocimiento técnico y capacidad profesional

Esta segunda norma está integrada por:

a) Conocimiento técnico

La auditoría debe ser ejecutada por un grupo de profesionales que, en su conjunto, posea los conocimientos y la experiencia necesaria para llevarla a cabo. Asimismo, también deberá conocer ampliamente del medio gubernamental y de la auditoría pública, en relación con la auditoría que se realice. Para ello, dicho personal estará obligado a cumplir con los siguientes requisitos: conocimiento de los métodos y técnicas aplicables a la auditoría pública; conocimiento de los organismos, programas, actividades y funciones gubernamentales; habilidad para comunicarse con claridad y eficacia; y pericia necesaria para desempeñar el trabajo de auditoría encomendado.

Además, en el caso de auditorías financieras que conduzcan a la expresión de una opinión, el auditor deberá dominar los principios y normas de contabilidad que sean aplicables y ser competente en auditoría pública. Asimismo, los contadores públicos que se contraten para realizar la auditoría deberán ser contadores públicos titulados o personas que trabajen para un despacho de contadores públicos, con licencia para practicar la profesión.

b) Capacidad profesional

El auditor público debe poseer, en lo individual, la capacidad profesional suficiente para desempeñar adecuadamente las responsabilidades que le sean asignadas. Esta capacidad se obtiene de la aplicación práctica de los conocimientos técnicos; la suma de experiencias ante diversas situaciones contribuye a la maduración del juicio profesional.

c) Actualización de los conocimientos técnicos

El auditor público debe mantener una constante actualización, por lo que cada año se le pedirá cierto puntaje de actualización que servirá para mantener su permiso de auditor ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A fin de cumplir con esta norma, el auditor establecerá programas de educación y capacitación continua para su personal, con el objeto de que éstos mantengan su competencia técnica y su capacidad profesional.

C. Cuidado y diligencia profesionales

El cuidado y la diligencia profesional obligados para la realización de una auditoría, así como la preparación del informe por entregar, comprometen al auditor público a acatar las reglas de ética profesional y el cumplimiento de las normas generales de la auditoría pública.

a) Cuidado profesional

Al realizar su trabajo, el auditor deberá tener una actitud de cautela, observar el adecuado alcance de sus revisiones y aplicar la metodología apropiada a la naturaleza y complejidad de cada intervención. Con este fin habrá de considerar, por lo menos, la eficiencia y/o eficacia de los controles internos; la magnitud del trabajo por realizar, así como su costo-beneficio; los plazos de entrega de los informes, y las herramientas necesarias para el logro de los objetivos de la auditoría.

El auditor se mantendrá alerta, durante la realización de su trabajo, con el objeto de prever posibles irregularidades. De igual manera, sugerirá en forma oportuna, medidas conducentes a la prevención y reducción de riesgos, daños o desperdicios de recursos que pudieran derivarse de la situación u operación del organismo auditado.

b) Diligencia profesional

El auditor público deberá realizar su trabajo con la mayor minuciosidad posible, con integridad y esmero, dando toda su capacidad y habilidades profesionales. Sin embargo, este profesionista no es infalible, así que tendrá que procurar reducir al máximo el margen de error posible en su trabajo. Por lo tanto, le brindará toda la dedicación y honestidad (características básicas de un profesional), a fin de minimizar el riesgo de equivocación.

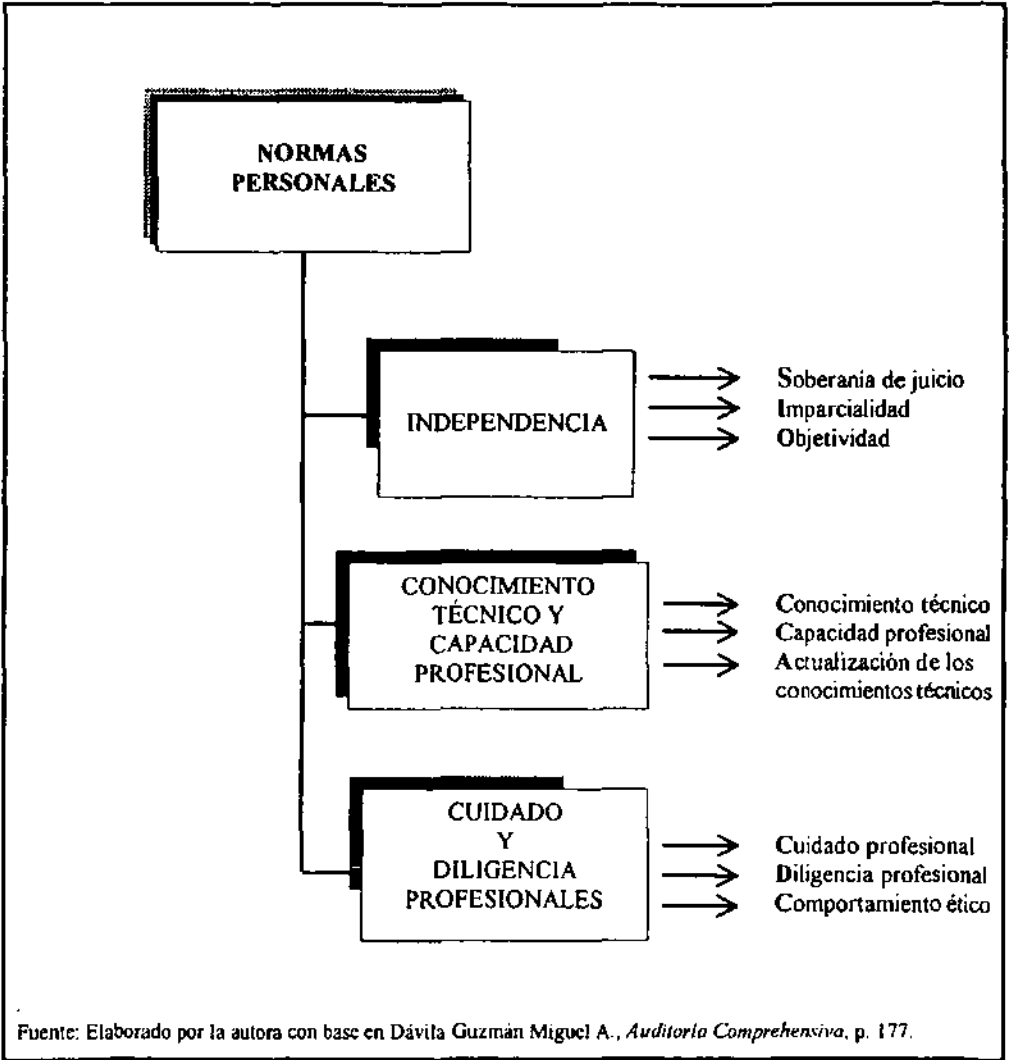
c) Comportamiento ético

El auditor público deberá regir su conducta por los pronunciamientos de los códigos de ética expedidos por los organismos que rigen las actividades del contador público, como son el Instituto Mexicano de Contadores Públicos o la Asociación Mexicana de Contadores y, en el caso de los órganos internos de control y auditores gubernamentales, por las disposiciones de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, teniendo siempre presente que su carácter de servidor público lo obliga a proteger los intereses de la sociedad.

Queda obligado, además, a guardar el debido secreto profesional respecto a la información obtenida, y a no utilizar en beneficio propio o de intereses ajenos a la organización auditada, aun después de concluida su intervención, en la figura 9 se sintetiza el contenido de las normas personales.

Figura # 9

**NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
PERSONALES**

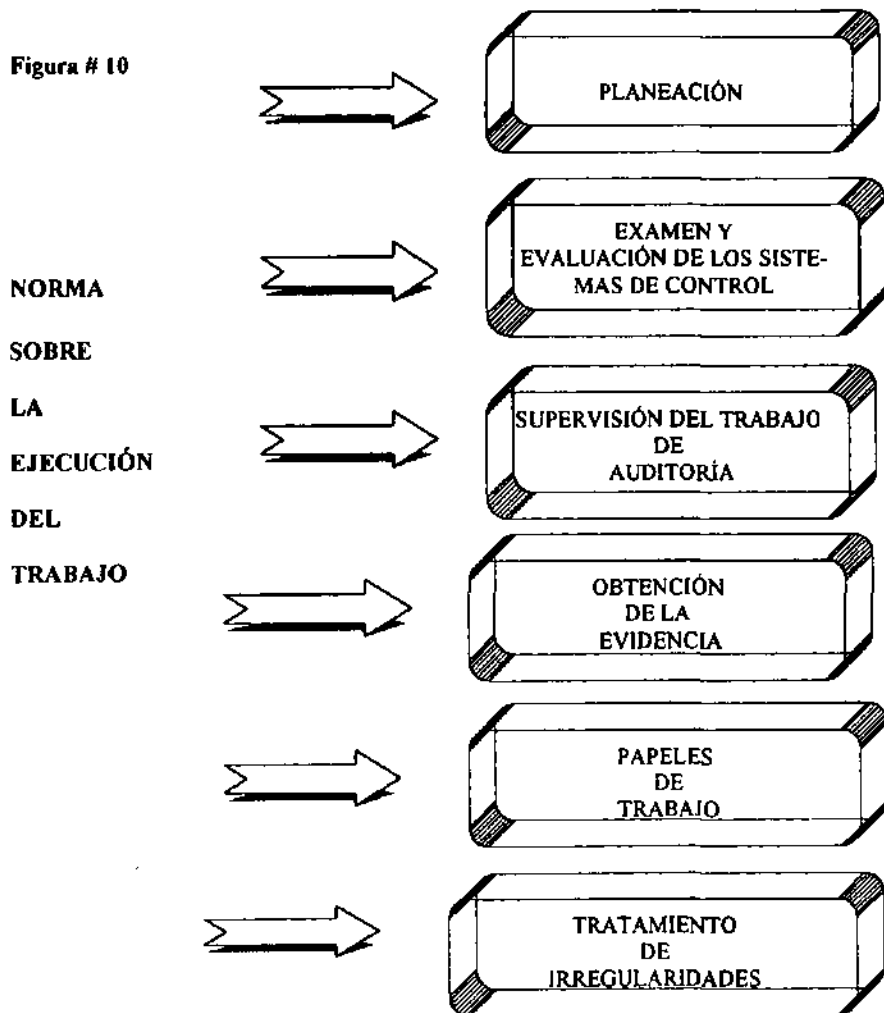


Fuente: Elaborado por la autora con base en Dávila Guzmán Miguel A., *Auditoría Comprehensiva*, p. 177.

2. Norma sobre la ejecución del trabajo

La norma sobre la ejecución del trabajo de acuerdo al *Manual de Auditoría Pública* (1992, pp. 96-110), es la más extensa ya que en esta se observan los puntos fundamentales para llevar a cabo una auditoría y la obtención de buenos resultados de ésta.

Este apartado se integra de la siguiente forma como se muestra en la figura número 10.



Fuente: Elaborado por la autora, en base al *Manual de Auditoría Gubernamental*, pp. 96.

A. Planeación

El auditor, previamente a la ejecución del trabajo de auditoría, realizará una investigación para definir sus objetivos, alcances, procedimientos, recursos, tiempos y oportunidades de los mismos; asimismo, los precisará en los programas correspondientes.

a) Investigación previa

La investigación previa es un método de apoyo para seleccionar las áreas específicas donde se va a practicar la auditoría. Es un proceso que permite obtener información sobre las áreas, programas, actividades y funciones de importancia, riesgo o mayor margen de errores, aun sin someterlas a una verificación detallada. Esto será de utilidad para tener una mejor planeación de la auditoría.

En esta etapa se tendrán presentes los siguientes puntos: la reputación de la dependencia o entidad, así como de sus principales funcionarios; existencia y efectividad de los canales de comunicación; funcionamiento del comité de control y auditoría; cambios en sistemas, organización y personal; y la efectividad del control del titular sobre el sector o las entidades.

El auditor dentro de la investigación previa, podrá determinar si se apoya en el trabajo de otros auditores externos o internos, o de cualquier otro profesional distinto a los auditores, teniendo en consideración su prestigio, competencia profesional e independencia; investigando también el trabajo realizado y las pruebas; y examinando tanto los procedimientos empleados como los resultados obtenidos.

b) Planeación general

Con la realización de un programa general se pretende asegurar la adecuada cobertura de los aspectos prioritarios en las dependencias o entidades, la de sus recursos o programas por revisar, además de informar con la debida anticipación, a los directivos o autoridades competentes, de los trabajos por realizar, de acuerdo con normas y requerimientos establecidos en cada instancia, con el objeto de asegurar la incorporación de sus requerimientos específicos.

c) Formulación de los programas específicos de revisión

Para la planeación detallada, será necesario elaborar por escrito programas específicos de revisión, los cuales deberán incluir:

- Introducción y antecedentes
- Objetivos de la auditoría
- Alcance de la auditoría
- Métodos de auditoría
- Instrucciones especiales
- Informe.

B. Examen y evaluación de los sistemas de control

Esta norma se integra por:

a) Existencia y suficiencia de los sistemas de control

La administración es responsable de implantar un sistema eficaz de control interno operativo y contable.

b) Efectividad de los sistemas de control

El auditor público debe examinar y evaluar las transacciones que procesan los sistemas de control, con el objeto de verificar, por una parte, que los procedimientos, políticas, mecanismos, registros, etc., que los integran, sean efectivos y funcionen de acuerdo con lo previsto, y por otra, que los objetivos de control de los propios sistemas estén siendo cumplidos.

c) Examen de los objetivos de los sistemas de control

Los sistemas de control comprenden tanto el plan de organización como los métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta la administración para salvaguardar sus recursos, obtener información suficiente, oportuna y confiable; promover la eficiencia operacional, y asegurar la observancia de las leyes, normas y políticas en vigor, a fin de cumplir con las metas y objetivos establecidos.

d) Prevención de errores e irregularidades

Los sistemas de control establecidos por la administración deben contener procedimientos, mecanismos y políticas que prevengan o minimicen el margen de errores o irregularidades, aun si no pueden prevenirlos totalmente.

e) Resultado de la evaluación

Como resultado del examen y la evaluación de los sistemas de control, el auditor público hará las recomendaciones necesarias, con la idea de mejorar el diseño y funcionamiento de sus elementos. Asimismo, el grado de confianza que le merezca el sistema examinado le permitirá precisar la naturaleza, extensión y oportunidad alcanzados en los procedimientos de auditoría.

C. Supervisión del trabajo de auditoría

El personal debe ser cuidadosamente supervisado, en especial aquel de menor experiencia dentro de la realización de las auditorías, con la idea de prevenir carencias de información relativas a los procedimientos, normatividad y lineamientos aplicables únicamente dentro del gobierno.

a) Responsabilidad de quien dirige la función

El encargado que supervisa la auditoría tendrá que establecer mecanismos y procedimientos adecuados, además de vigilar de cerca la actuación de los supervisores, asegurándose de que poseen los conocimientos técnicos y la capacidad profesional suficientes para el adecuado cumplimiento de las atribuciones que se les confieren.

b) Supervisión del personal subalterno

Los responsables de efectuar la auditoría deberán enseñar y dirigir de la mejor manera a sus subordinados sobre el trabajo que realizarán, tratando de que se logre una adecuada comprensión de los objetivos, alcances, procedimientos y técnicas necesarias para llevar a cabo la auditoría, así como de propiciar su participación en el desarrollo profesional.

El grado de supervisión estará en función de la capacidad profesional y de los conocimientos de los ayudantes.

c) Intensidad de la supervisión

La continua supervisión sobre el personal de auditoría -como ya se mencionó en el apartado anterior- estará en función de los conocimientos y la capacidad profesional del personal, el grado de dificultad de la auditoría, la probabilidad de errores o irregularidades, y los tipos de auditoría por aplicar.

d) Campos de supervisión

Ésta abarcará los siguientes aspectos: la debida planeación, la ejecución del trabajo conforme al programa de auditoría y las modificaciones autorizadas, aplicando los procedimientos y técnicas con los alcances previstos; la propia formulación de los papeles de trabajo; el necesario respaldo de las observaciones y conclusiones; los requisitos de calidad de los informes de auditoría, en cuanto a precisión, claridad y objetividad; y el cumplimiento tanto de las normas generales, como de los procedimientos de auditoría, de aplicación general.

D. Obtención de la evidencia

El auditor público realizará, con la amplitud que estime necesaria, las pruebas pertinentes, encaminadas a obtener la evidencia de calidad que fundamente, objetiva y razonablemente, sus conclusiones y recomendaciones.

a) Objeto de la evidencia

Consiste en obtener suficientes elementos de juicio que permitan al auditor verificar la realidad de los hechos y situaciones observadas, la veracidad de la documentación revisada, y la confiabilidad en los sistemas y registros examinados, para fundamentar sólidamente su opinión.

b) Calidad de la evidencia

En los papeles de trabajo se deberán mostrar los detalles de la evidencia, así como la forma en que se obtuvo.

La evidencia será de calidad cuando cumpla con los siguientes requisitos: suficiencia (aplicando el criterio profesional), competencia (que sea válida y confiable), relevancia (derivada de entre la evidencia y su uso) y pertinencia (que sea congruente con las observaciones, conclusiones y recomendaciones de auditoría).

c) Criterios para la obtención de la evidencia

Básicamente son dos los criterios que el contador tendrá en cuenta en la obtención de la evidencia:

- **La importancia relativa.** Ésta se refiere a la relación que guarda la evidencia con el conjunto de la información.
- **El riesgo probable.** Consiste en las posibilidades de error en la conformación y comprobación de la evidencia.

En la obtención de la evidencia se consideran varios criterios para valorar si es competente o no, a saber: localización en fuentes independientes, existencia de un sistema de control adecuado y confiable, empleo de documentos originales como fuentes, y la obtención en forma física y directa mediante un examen, cálculo, observación, etc.

E. Papeles de trabajo

Toda evidencia recabada durante la auditoría deberá quedar documentada en los papeles de trabajo.

a) Naturaleza y características de los papeles de trabajo

El auditor necesitará contar con un soporte sobre el trabajo realizado durante la auditoría, así como con los procedimientos, técnicas y lineamientos utilizados en el desarrollo de ésta. Por ello elaborará una serie de cédulas y documentos, que se conocen como papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo permitirán demostrar el trabajo realizado y constituirán el respaldo del informe de auditoría.

Dichos documentos reflejan la calidad profesional del auditor, por lo que se presentarán de manera clara, pulcra y exacta y contendrán el análisis, la comprobación, opinión y conclusiones tanto sobre los hechos, transacciones o situaciones específicas examinadas, como sobre las desviaciones que presenten respecto a los criterios y normas establecidos o previsiones presupuestarias.

Los papeles de trabajo contendrán, el programa de auditoría y sus modificaciones, los índices, referencias, cédulas y notas generales de la información, indicar la fecha de la realización del trabajo y firma o iniciales de quien lo elaboró, además serán revisados por el supervisor, con fecha y firma. Por supuesto, deberán ser comprensibles, completos y concisos, y tendrán que ser legibles y ordenados.

b) Propiedad y salvaguarda de los papeles de trabajo

Los auditores tendrán el uso exclusivo del manejo, cuidado y consulta de los papeles de trabajo, ya que éstos contienen información confidencial. Ello presupone que el auditor cumplirá por ética, con el secreto profesional.

En consecuencia el auditor será el responsable directo del uso inadecuado de los papeles de trabajo, así como de toda información que se le proporcione, por lo que debe crear conciencia en sus subordinados en torno a la importancia de su labor y el cuidado de la información.

F. Tratamiento de irregularidades

El auditor deberá prestar especial atención a aquellas transacciones o situaciones que denoten indicios de irregularidades, las cuales darán a conocer a las autoridades competentes.

a) Detección de errores e irregularidades

El auditor considerará siempre la posibilidad de errores y/o irregularidades en la entidad o dependencia, sobre todo si se sospecha la existencia de sistemas de control débiles o mal aplicados, la cantidad de recursos mal manejados, y del número de operaciones equivocadas, las actitudes negativas del personal ante los controles o la presencia de comportamientos irregulares.

Estos indicios obligarán al auditor a ampliar sus procedimientos y sus pruebas, a fin de verificar la presencia de errores y/o irregularidades; sin embargo, los procedimientos de auditoría no garantizan por sí mismos el descubrimiento de toda irregularidad durante el proceso, por lo que si posteriormente a su terminación se descubriera alguna irregularidad, el auditor podrá demostrar que la auditoría no se ejecutó de forma inadecuada, presentado sus papeles de trabajo, si así se le solicitan.

b) Investigación de irregularidades

En el descubrimiento de irregularidades y su seguimiento, el auditor extremará cuidados, prudencia y profesionalismo, con el objeto de aclarar la situación. Para ello, si así lo consideran las autoridades competentes y el auditor, se solicitará la ayuda de otros profesionales, como son los de la rama jurídica.

El auditor tendrá que asegurarse que dicho descubrimiento esté debida y completamente comprobado, antes de indicarlo a los funcionarios o autoridades correspondientes.

c) Tratamiento de actos ilícitos

El auditor procederá con cautela al dar seguimiento a los actos ilícitos, para no entorpecer las acciones en las investigaciones y procedimientos legales.

Durante tales investigaciones el auditor está expuesto a que se le solicite la ampliación de pruebas, a posponer o suspender la auditoría. Asimismo, estará en el entendido de que deberá aportar la que le sea solicitada por las autoridades competentes; además, estará obligado a conocer las características y tipos de riesgos potenciales del área auditada y de los actos ilícitos que puedan ocurrir en ella, a fin de facilitar a las autoridades la identificación de los indicios que les permitan detectar, la comisión de dichos actos.

Las normas hasta aquí descritas se resumen en la figura número 11.

3. Informe de auditoría y su seguimiento

A. El informe de auditoría

Al término de cada intervención, el auditor presentará la autoridad competente, por escrito y con su firma, un informe relativo a la auditoría practicada.

a) Calidad y contenido del informe de auditoría

El informe que el auditor rendirá como resultado de su auditoría, deberá reunir los requisitos de oportunidad, integridad, competencia, relevancia y objetividad, además de ser claro y de utilidad.

El informe sobre el resultado de la auditoría variará de acuerdo a quién la practique, en dónde se practique y los objetivos que ella tenga.

En forma general, los puntos comunes que debe contener el informe son: naturaleza, alcance y objeto de la auditoría, y la opinión del auditor acerca de la propiedad y funcionamiento de los sistemas de operación, registro, control e información de las operaciones.

Cuando se trate de la revisión exclusiva de aspectos contables y/o financieros, los puntos sujetos a informe serán: si se han adoptado sistemas de control para el cumplimiento de las obligaciones legales, si los sistemas de contabilidad se han aplicado debidamente, si los informes de las dependencias o entidades se rigen por los lineamientos establecidos para su realización, así como si son útiles para la toma de decisiones y la rendición de cuentas.

En síntesis, el informe que presente el auditor contendrá la declaración de éste, en el sentido de haber desarrollado su trabajo conforme a las normas y procedimientos de auditoría. Si por algún motivo se hubiera visto en la necesidad de apartarse de ellos, lo hará saber en su informe, en el que incluirá los motivos que tuvo que lo condujeron a ello.

b) Observaciones, conclusiones y recomendaciones

Las observaciones, conclusiones y recomendaciones que el auditor dé en su informe deberán estar adecuadamente sustentadas en la realización de la auditoría y los papeles de trabajo. Las observaciones del auditor tendrán como característica ser relevantes, claras,

concisas y objetivas y cuantificables, cuando sea posible. En cuanto a las conclusiones y recomendaciones, éstas habrán de ser objetivas precisas y prácticas.

c) **Discusión con los responsables de las áreas auditadas**

Antes de entregar el informe de auditoría, el auditor discutirá su contenido con los responsables de las áreas auditadas, con el objeto de obtener pruebas adicionales que no se le hayan aportado durante la auditoría. Ello le permitirá consolidar su opinión o hacer las modificaciones pertinentes al informe. Si no hubiera conformidad en torno a las observaciones y/o la opinión del auditor, éste será informado del desacuerdo mediante un escrito. En él se adjuntarán las bases razonables que le permitan sustentar una modificación en su juicio.

d) **Reportes específicos**

Los informes o reportes específicos que soliciten las instancias competentes deberán observar igualmente las características enunciadas por esta norma.

El auditor es responsable de las conclusiones, juicios y recomendaciones vertidas en sus informes.

B. **Seguimiento de las recomendaciones**

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

a) **Objetivo del seguimiento**

Siendo el propósito fundamental de la auditoría pública el ayudar a mejorar la administración pública, así como a verificar que las acciones correctivas y de mejora se lleven a la práctica constituye una de sus principales responsabilidades.

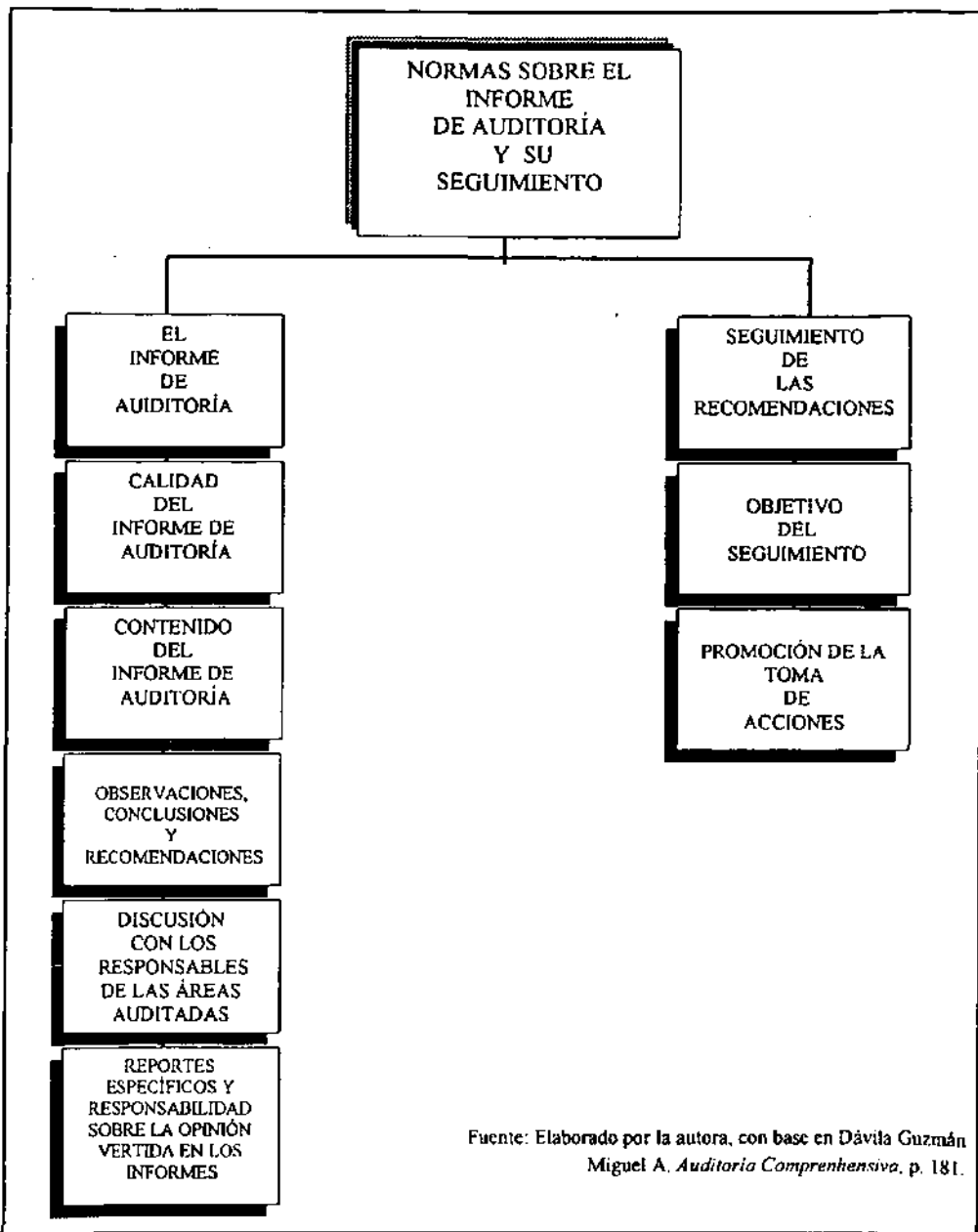
b) **Promoción de la toma de acciones**

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

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

En la figura número 12 se presenta esquemáticamente el contenido de la norma sobre el informe de auditoría y su seguimiento.

Figura # 12
NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL



4. Relación con las Normas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en un principio resultaron ser adecuadas y suficientes para ser utilizadas en el sector público. No obstante con el correr de los años, la administración pública fue creciendo y con ello expandiendo más sus actividades, programas y sectores, por lo que las normas de auditoría generalmente aceptadas ya no cubrían todas las necesidades, ni expectativas de una auditoría gubernamental.

Entonces se percibió que las normas de auditoría para el sector privado no eran adecuadas para el sector público, por lo que la ya extinta Secretaría de Programación y Presupuesto se dio a la tarea, en un principio de elaborar las "Normas Básicas de Auditoría Gubernamental", mismas que fueron aplicables hasta 1986, debido a que la administración pública seguía creciendo. En este año, la ya también extinta Secretaría de Contraloría General Federal emite el Boletín "B", con el nombre de "Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental", enfocadas a los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la administración pública federal.

La misma Secogef, en 1991, ve la necesidad de ampliar el alcance de dichas normas, por lo que emite las "Normas Generales de Auditoría Pública", con la finalidad de seguir fortaleciendo la actividad de la auditoría pública.

Como se puede observar, la base de las normas de auditoría gubernamental son las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se vuelven de obligada aplicación en las auditorías externas, ya que son ambas normas de igual observancia.

Como ya se mencionó las dos normas son aplicables tanto a la auditoría externa como a la interna. Esto significa que tanto el auditor independiente, como el que se encuentra dentro de la dependencia, deben tener total dominio de ésta, para llevar a cabo de la mejor manera las revisiones, evaluaciones e inspecciones de una auditoría, así como el de rendir con mayor calidad y profesionalismo el informe o dictamen por entregar.

A continuación se muestra el cuadro número 4 comparativo entre ambas normas.

Cuadro # 4

CUADRO COMPARATIVO DE NORMAS DE AUDITORÍA

IMCP	SECODAM
<p align="center">NORMAS PERSONALES</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional. 2. Cuidado y diligencia profesionales. 3. Independencia. 	<p align="center">NORMAS PERSONALES</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Independencia. 2. Conocimiento técnico y capacidad profesional. 3. Cuidado y diligencia profesionales.
<p align="center">DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Planeación y supervisión. 2. Estudio y evaluación del control interno. 3. Obtención de evidencia suficiente y Competente. 	<p align="center">SOBRE LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Planeación del trabajo de auditoría. 5. Examen y evaluación de los sistemas de control interno. 6. Supervisión del trabajo de auditoría. 7. Obtención de la evidencia. 8. Papeles de trabajo. 9. Tratamiento de irregularidades
<p align="center">DE INFORMACIÓN</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión. 2. Bases de opinión sobre estados financieros. 	<p align="center">SOBRE EL INFORME DE AUDITORÍA Y SU SEGUIMIENTO</p> <ol style="list-style-type: none"> 10. El informe de auditoría. 11. Seguimiento de las recomendaciones.

Fuente. Elaborado por la autora, con base en el *Manual de Auditoría Pública*, 1992 y en las *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Boletín 1010, 1999.

Como se muestra en el cuadro, las normas de auditoría gubernamental son sustancialmente las mismas a las del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; sin embargo, presentan un grado de diferencia, debido a que la administración pública es un ente dedicado al desarrollo del país, al beneficio de éste y su población, son el apoyo del gobierno, por lo que su interés regularmente no es de lucro y están presentes para alcanzar un mejor gobierno.

IV. LINEAMIENTOS GENERALES PARA LA PREPARACIÓN Y ENTREGA DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA EXTERNA

La Ley Orgánica de la Administración Pública confiere a la Contraloría General del Gobierno la función de normar y controlar el desempeño de los auditores externos designados para efectuar las auditorías del sector paraestatal, correspondiendo a la Dirección General de Auditoría, el desarrollo de tal actividad.

Para ello, se emiten disposiciones que habrán de observarse para la preparación y entrega de los informes, derivados de las auditorías externas financieras en las dependencias, unidades administrativas, órganos desconcentrados y entidades paraestatales del gobierno.

Estos lineamientos son parte integrante del contrato de prestación de servicios profesionales que celebren las entidades auditadas con el Despacho correspondiente, y deberán observarse estrictamente sus disposiciones por las firmas de auditores independientes en la elaboración de los informes. Con esto se pretende que los informes de auditoría reflejen íntegramente los resultados de la revisión realizada, así como el obtener una homogeneización en la presentación de éstos, independientemente del tipo de dependencia o entidad a auditar.

1. Disposiciones generales

De acuerdo a los Lineamientos Generales emitidos por la Contraloría General (Secodam, 1998), la Dirección General de Auditoría de la Contraloría General emitirá los "Lineamientos generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las auditorías externas financieras del ejercicio".

Los lineamientos son de observancia general y obligatoria para los despachos en el desempeño de sus actividades de auditoría externa para el ejercicio y se consideran parte integrante del contrato correspondiente.

Los auditores internos, para cumplir con dichos lineamientos, deberán acatar lo dispuesto por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en los boletines de "Normas y Procedimientos de Auditoría", así como en las Normas de Información Financiera (NIF), además de lo señalado en el marco normativo que regula el ejercicio presupuestal.

Existen otras instituciones públicas (como son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, y el Instituto Mexicano del Seguro Social), que

también requieren, para la contratación de servicios profesionales de auditoría externa, que los contadores públicos independientes cumplan una serie de requisitos. Esto sobre todo en aquellos casos de entidades paraestatales que estén obligadas a cumplir con alguna información a dichas instituciones.

El criterio y juicio profesional de los auditores será la base en la cual sustentarán los resultados de la auditoría. Si existiera alguna discrepancia de criterio con las entidades auditadas, se discutirá o aclarará entre ambas partes, sin necesidad de recurrir a la Contraloría General en un carácter de arbitraje.

Los auditores externos deberán establecer un vínculo de coordinación con los servidores públicos de las entidades, de manera que en las reuniones iniciales de presentación y conocimiento se defina un cronograma de entrega de información que permita a las entidades, la preparación oportuna de los datos y cifras requeridos. Esto, con el fin de dar cumplimiento a los plazos de entrega de los informes de auditoría establecidos por la Contraloría General.

De presentarse situaciones que retarden el proceso de la auditoría, es necesario avisar oportunamente y por escrito a la Contraloría General (con copia a la entidad) sobre tal problema. Cualquier demora o atraso no informado se entenderá como una actitud irresponsable del despacho y las repercusiones que se deriven serán imputables a la firma de auditores.

Se deberá avisar formalmente, acerca de cualquier trabajo o revisión especial solicitado por las entidades a su auditor externo o por alguna otra entidad o dependencia antes de su realización. Asimismo, el auditor se abstendrá de efectuar depuraciones o actualizaciones de registros contables que puedan afectar la independencia, imparcialidad y objetividad del trabajo de auditoría.

Se informará a la Dirección General de Auditoría cuando la entidad que se está auditando vaya a ser desincorporada del sector paraestatal, en cuyo caso la Dirección de Normatividad de la Contraloría General fijará lineamientos generales para la preparación y entrega de informes de auditoría de entidades en proceso de desincorporación.

Para el caso de entidades paraestatales ejecutoras de proyectos y programas que reciben recursos de Organismos Financieros Internacionales y que por estipulación contractual deban ser dictaminados por auditores independientes, las firmas designadas por la Contraloría General, también se encargarán de desarrollar esas otras revisiones, atendiendo a los requerimientos de

información que específicamente plantean los organismos financieros internacionales.

Dentro de la etapa de planeación de las auditorías externas se identificarán los distintos informes de auditoría que la Contraloría General espera recibir, a efecto de que durante el proceso de la revisión se cubran por completo todos los aspectos necesarios.

La entrega de los informes de auditoría externa a la Contraloría General deberán realizarse antes del término de los plazos establecidos y en su versión definitiva; en caso contrario, los auditores externos comunicarán por escrito y con suficiente antelación a la Dirección General de Auditoría (marcando copia a la entidad), las razones por las cuales se retrasará- o no se estará en posibilidad de emitir- algún informe y la fecha en que se propone cumplir con su entrega; en cada caso, la Dirección General de Auditoría valorará si es procedente otorgar una prórroga.

En caso de existir alguna objeción al pago de honorarios por parte de la entidad, los despachos informarán de inmediato a la Contraloría General para que, de ser necesario, intervenga para agilizar el trámite de pago.

Los despachos contratados deberán apegarse al documento que anualmente emite la SCHP, "Tipos de Cambio de Divisas Extranjeras para cierres contables al 31 de diciembre"; esto, con la idea de homogeneizar la presentación de los estados financieros de las entidades públicas.

La Dirección General de Comisarios de la Contraloría General podrá recurrir a los auditores externos para comentar con ellos los avances del proceso de revisión, evaluar el seguimiento de salvedades, observaciones, omisiones fiscales e incumplimientos provenientes de auditorías externas anteriores, o para aclarar o intercambiar puntos de vista sobre aspectos técnicos de índole contable. Cualquier petición de los Comisarios que implique trabajo adicional o una extensión del alcance de las pruebas de auditoría, deberá ser aprobada previamente por la Dirección General de Auditoría.

Durante julio siguiente al ejercicio que se dictamine, la Contraloría General podrá solicitar a la administración de las entidades y a la Dirección General de Comisarios la evaluación de la calidad del servicio profesional ofrecido por los auditores externos.

2. Criterios generales por considerar para el desarrollo de las auditorías

A. Requisitos técnicos y administrativos para la contratación de auditores independientes

Las firmas de contadores públicos independientes que reciban la comunicación oficial, por la Contraloría General, de su designación como auditores externos de las Dependencias, Unidades, Órganos Desconcentrados y Entidades Paraestatales, deberán entregar en diez días hábiles, una vez recibida su asignación, un formulario que incluya los datos y el respaldo documental que en estos se solicita.

Dichos formularios son elaborados por la Contraloría como se muestra en los siguientes figura número 13.

La información proporcionada servirá para confirmar la capacidad técnica y operativa del despacho, así como para disponer de una base de datos actualizada y homogénea.

Los despachos de auditores externos están obligados a notificar por escrito cualquier modificación de los datos generales proporcionados, así como a actualizarlos anualmente.

B. Términos de contratación e informes

La Contraloría General emitirá la Opinión Técnica que sustente la designación de los despachos de auditores externos que realizarán la auditoría de estados financieros básicos del ejercicio.

A efecto de formalizar la relación de trabajo entre los despachos de auditores externos y las dependencias o entidades por auditar, se suscribirá un contrato de prestación de servicios profesionales con la firma que se trate, conforme al modelo enviado por la contraloría general a los titulares de las entidades auditadas.

3. Memorandum de planeación inicial

Este informe se elaborará como resultado de la visita de los auditores externos a las entidades en su fase preliminar de revisión y deberá contener los siguientes puntos:

A. Estado de la contabilidad, áreas de riesgo y hechos sobresalientes, el seguimiento de las auditorías externas anteriores, según se describe enseguida:

Este reporte debe contener una apreciación inicial sobre asuntos contables y hechos sobresalientes acontecidos en el ámbito de las auditorías, tal como se comenta en los párrafos siguientes:

**CONTRALORÍA GENERAL
DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORÍA**

INFORMACIÓN REQUERIDA POR LA CONTRALORÍA GENERAL DE LAS UNIDADES CONSIDERACION DE FIRMAS DE LOS SOCIOS INTERESADOS											
DESPACHO: _____ R.F.C. _____					(ANEXAR COPIA DE LA CEDULA DE IDENTIFICACIÓN FISCAL)						
DATOS PERSONALES:											
REPRESENTANTE LEGAL: _____			CARGO: _____			PODER NOTARIAL: _____					
DOMICILIO: _____											
TELEFONO: _____ FAX: _____											
I.CONSTITUCIÓN: FECHA: _____			NO. DE ASIGNACIÓN CONTRALORÍA GENERAL			ANTIGÜEDAD (AÑOS) DE CONSTITUCIÓN:					
ACTA CONSTITUTIVA No. (*): _____			(USO EXCLUSIVO DE LA CONTRALORÍA GENERAL)								
NOTARIA PÚBLICA No.: _____ (*) anexar copia fotostática											
II. RELACIÓN DE SOCIOS: NOMBRE			ÁREA DE TRABAJO (VER AL CALCE)					III. REGISTROS			
			1	2	3	4	5	COLEGIO PROFESIONAL	SHCP	CNBV	D.F
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
8											
9											
10											
1.AUDIORÍA			2.CONTABILIDAD			3.FISCAL			4.CONSULTORÍA		5.INFORMATICA

Fuente: *Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas, financieras 1998*, pp. 41

Figura # 13

IV. No. DE COLABORADORES:

GERENTES(*): _____
 SUPERVISORES: _____
 AUDITORES: _____
 AYUDANTES: _____

CAPTURISTAS: _____
 SECRETARIAS: _____
 ADMINISTRATIVOS: _____

TOTAL DE PERSONAL TÉCNICO:

TOTAL DE PERSONAL DE APOYO:

(*) anexar relación y curriculum sintetizado

V. REPRESENTACIONES Y ASOCIACIONES:

NOMBRE DE LA FIRMA	UBICACIÓN (CIUDAD)	TIPO DE ASOCIACIÓN	NACIONAL	INTERNACIONAL
VI. EXPERIENCIA PROFESIONAL DE LA FIRMA: CLIENTES (LOS 10 PRINCIPALES EN LOS DOS ÚLTIMOS AÑOS)	*AUDITORÍA	*CONSULTORÍA	*OTROS	
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				

* SEÑALAR EL TIPO DE TRABAJO DESARROLLADO

VII. VOLUMEN DE AUDITORÍAS		MONTO FACTURADO (\$MILES)	HORAS	VIII. GIRO DE ACTIVIDAD (VER CLASE)									
AUDITORÍAS SECTOR PRIVADO:				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
AUDITORÍAS SECTOR PÚBLICO:													
AUDITORÍAS SECTOR SOCIAL:													
TOTAL		-----	-----										
1. COMERCIO 2. INDUSTRIAL 3. SERVICIOS 4. FINANCIERO 5. EXTRACTIVO 6. AGROPECUARIO 7. PESQUERO 8. EDUCATIVO 9. CULTURAL 10. OTROS													
IX. CONTROL DE CALIDAD:													
POLÍTICAS DEL DESPACHO: _____													

PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS: _____													

X. ACTUALIZACIÓN PROFESIONAL DEL PERSONAL TÉCNICO DE LA FIRMA:													
POLÍTICA: _____													

PROGRAMA DE ACTUALIZACIÓN CONTINUA: _____													

Fuente: *Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas, financieras 1998*. pp. 43

Figura # 13

XI. CAPACITACIÓN EN DISPOSICIONES LEGALES, CONTABLES Y DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO:

XII. DESARROLLO PROFESIONAL DE SOCIOS:

SOCIO	ACTIVIDAD PROFESIONAL / INSTITUCIÓN	ACTIVIDAD DOCENTE / INSTITUCIÓN EDUCATIVA

Los datos asentados corresponden a documentos o registros actualizados de indole legal, contable, administrativa y estadística de la operación del despacho.

 SOCIO-DIRECTOR O REPRESENTANTE LEGAL
 NOMBRE Y FIRMA

Fuente: *Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas, financieras 1998*, pp. 43

Figura # 13

ESTA TESIS NO SALE
 DE LA BIBLIOTECA

a) Asuntos contables

En este punto, el auditor indicará si existen asuntos que requieren un tratamiento especial en cuanto a principios de contabilidad extranjeros, reglas especiales determinadas por organismos gubernamentales, de registro, revisión y evaluación diferentes a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y a las Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Habrá de contener también:

- El grado de vinculación entre los registros contables y los presupuestales, si se llevan a cabo conciliaciones entre estos registros, y la periodicidad con que se hacen las conciliaciones.
- La existencia o prevención de atraso en el registro contable de las operaciones, así como del control y afectaciones presupuestales de la entidad en el último trimestre, indicando claramente las causas, con especial énfasis en los ingresos autogenerados, erogaciones recuperables o similares y su aplicación presupuestal.
- La verificación ante la Dirección General de Programación y Presupuesto de la Secretaría de Finanzas, de las adecuaciones presupuestales correspondientes y la concertación con la entidad, de un plan que garantice la disponibilidad de la documentación con tiempo suficiente para ejecutar la fase final de la revisión.

Para este efecto, el auditor deberá entregar a la entidad el listado de toda la información que necesitará para su proceso de revisión. Si la entidad no proporciona la documentación en los plazos que se pacten, el despacho deberá reportar oportunamente y, por escrito, dicha situación a la Contraloría General, marcando copia al titular de la entidad auditada. De no reportarlo, los retrasos originados por este motivo serán imputables al auditor externo.

Adicionalmente, se dará un breve comentario sobre el ambiente del procesamiento electrónico de datos y si los sistemas informáticos cubren el volumen de operaciones para su revisión a través de medios magnéticos.

b) Hechos sobresalientes acontecidos en el intervalo de las auditorías

Esto se refiere a la existencia o desarrollo de una liquidación, venta, fusión o transferencia de la entidad, nuevas inversiones de capital, ampliación o cambio de mercado, modificaciones al objeto social y otros hechos similares. Cuando no existan éstos, deberá mencionarse así en esta

parte del informe. De igual forma se hará mención, si existiera la participación de otros despachos, del trabajo que están realizando en la entidad u órgano desconcentrado y sus repercusiones, actuales y futuras, en el proceso de auditoría externa.

B. Seguimiento de auditorías externas anteriores

Si en los informes de auditoría del ejercicio inmediato anterior se hubieren reportado situaciones de salvedades, observaciones, omisiones e incumplimientos fiscales, se deberá verificar, con el órgano interno de control el seguimiento que éste haya efectuado respecto a la atención y/o solventación de dichas situaciones.

En caso de no haberse atendido las salvedades, observaciones y omisiones fiscales, o de haberlo efectuado de manera ineficiente, el auditor deberá comunicar concreta y precisamente las repercusiones que esto puede tener en el dictamen. Así como las acciones que tomará la entidad para atender dichas situaciones, con el objetivo de que la Contraloría exija las acciones de solución que corresponda.

En cuanto a los incumplimientos contractuales reportados en los informes de auditoría sobre la ejecución de los proyectos y programas financiados por Organismos Financieros Internacionales, se deberán señalar las acciones emprendidas para subsanar los incumplimientos, así como las previsiones adoptadas, a fin de evitar su recurrencia en el ejercicio que se audita.

Dichos aspectos han de comentarse con los servidores públicos responsables de preparar la información financiera de las entidades, con el propósito de establecer compromisos concretos para su pronta y adecuada solución.

El apoyo que pudiera brindar el órgano interno de control al auditor externo será valuado por el con el objetivo, de analizar hasta qué grado es conveniente tomar el resultado o el trabajo realizado por este órgano.

C. Datos sobre auditorías de proyectos o programas para organismos financieros internacionales

Se precisará si existen préstamos de organismos financieros internacionales (Banco Internacional de Desarrollo, entre otros) que requieran de una auditoría externa sobre la ejecución de los proyectos y programas financiados, sobre la administración de los recursos ó sobre su recuperación y reinversión.

Cabe señalar que para este tipo de revisiones existen lineamientos específicos cuyo contenido debe observarse por los auditores externos, en la preparación del cuaderno de informes finales.

D. Estimación de tiempos y equipo de auditoría

a) Horas estimadas de revisión.

Se desglosarán éstas por cada uno de los rubros de los estados financieros y actividades por desarrollar en cada rubro, así como las horas por aplicar clasificándose en: planeación, ejecución y elaboración de informes (señalando el tiempo que se estime utilizar para la preparación de estos últimos en forma individual).

Asimismo, se indicarán las horas de participación del personal en el desarrollo de la auditoría, el porcentaje del total del tiempo que ocuparán los niveles de socio, gerente, supervisor, encargado, ayudantes experimentados y ayudantes, con el propósito de conocer el tiempo por invertir en el proceso de revisión. Un ejemplo de cómo presentar esta información se presenta a continuación en los siguientes formatos de las figuras número 14.

En caso de que el mismo despacho haya auditado a la entidad en el ejercicio inmediato anterior, se deberá presentar un comparativo de horas, del año inmediato anterior y el que se audita, explicando en su caso, las variaciones más significativas y sus causas.

Una vez que las horas para la revisión hayan sido autorizadas por la Contraloría General a través de su Dirección General de Auditoría el despacho presentará un agregado al memorándum de planeación inicial en el cual se presentará el modelo anterior (figura 14), con los datos de la columna "horas autorizadas", dejando en blanco las columnas "horas estimadas" y "variación".

b) Fechas programadas para la discusión y firma de informes

En coordinación con los servidores públicos de las entidades, se deberá establecer con tiempo suficiente para su análisis y comentarios, las fechas de entrega de borradores e informes definitivos, al igual que las de firma de estos últimos; como resultado de ello deberá presentarse a la Dirección General de Auditoría el calendario concertado, debiendo ser firmado de conformidad por ambas partes.

c) Equipo de trabajo asignado a la auditoría

Se indicarán los nombres del personal asignado a la auditoría y sus números telefónicos (socio

DESGLOSE DE HORAS POR CATEGORÍA

RUBROS A EXAMINAR TIPO DE TRABAJO A DESARROLLAR EJEMPLO: (*)	SOCIO			GERENTE			SUPERVISOR			ENCARGADO			AUDITORES			TOTALES			
	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	
PLANEACIÓN.																			
GENERALES																			
1. Planeación de la auditoría.																			
2. Integración del archivo permanente o actualización																			
3. Estudio y evaluación del control interno																			
4. Asistencia a reuniones con funcionarios y comités de apoyo.																			
5. Supervisión y administración de la auditoría																			
SUBTOTAL HORAS DE PLANEACIÓN																			
EJECUCIÓN																			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA																			
ACTIVO																			
Disponibilidades																			
Caja y bancos																			
Inversiones en valores																			
Prestamos directos y con garantía inmobiliaria																			
Cartera vencida																			
Deudores diversos																			
Otras inversiones																			
Mobiliario y equipo (neto)																			
Muebles e inmuebles adjudicados																			
SUBTOTAL HORAS ACTIVO																			
PASIVO																			
Acreedores diversos																			
Financiamiento bancario																			
Otros financiamientos																			
Otras obligaciones a plazo																			
SUBTOTAL HORAS PASIVO																			
PATRIMONIO																			
Patrimonio																			
Superavit por revaluación																			
Remanente del ejercicio																			
SURTOTAL HORAS PATRIMONIO																			

Fuente: Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas, financieras 1998, pp. 47

Figura # 14

DESGLOSE DE HORAS POR CATEGORÍA																		
RUBROS A EXAMINAR TIPO DE TRABAJO A DESARROLLAR	SOCIO			GERENTE			SUPERVISOR			ENCARGADO			AUDITORES			TOTALES		
EJEMPLO: (*)	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.
ESTADO DE RESULTADOS:																		
Ingresos																		
Egresos																		
SUBTOTAL HORAS RESULTADOS																		
TOTAL AUDITORÍA ESTADOS FINANCIEROS																		
DICTAMEN PRESUPUESTAL E INFORME EJECUTIVO:																		
Revisión del ejercicio presupuestal																		
Análisis de sobreejercicios y subejercicios																		
Revisión y análisis de conciliaciones																		
TOTAL HORAS DE DICTAMEN PRESUPUESTAL																		
DICTAMEN SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FINANCIERO																		
* 2% Sobre Nómina																		
* Integración de la base																		
* Prueba global																		
IMPUESTO PREDIAL																		
* Clasificación y revisión del tipo de los predios																		
* Revisión del método utilizado para determinar la base.																		
DERECHOS POR SUMINISTRO DE AGUA																		
* Integración de tomas de agua clasificándolas por tipo de uso (doméstico, no doméstico)																		
* Clasificación de tomas con y sin medidor																		
TOTAL HORAS DE DICTAMEN DE CÓDIGO FINANCIERO DEL D.F.																		

Fuente: Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas, financieras 1998, pp. 48

Figura # 14

**HORAS ESTIMADAS DE LA AUDITORÍA A REALIZAR AL 31 DE DICIEMBRE DE 19XX COMPARADAS CON LAS
AUTORIZADAS AL 31 DE DICIEMBRE DE 19XX .**

DESGLOSE DE HORAS POR CATEGORÍA																		
RUBROS A EXAMINAR TIPO DE TRABAJO A DESARROLLAR EJEMPLO: (*)	SOCIO			GERENTE			SUPERVISOR			ENCARGADO			AUDITORES			TOTALES		
	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.
DICTAMEN FISCAL:																		
Integración base para efectos del I.S.R retenido a empleados.																		
Integración de la base para el pago de I.V.A																		
TOTAL HORAS DICTAMEN FISCAL																		
ELABORACION DE INFORMES:																		
* Memorandum de planeación inicial																		
* Informe de evaluación del Control Interno																		
* Cuaderno Dictamen Presupuestal, notas e Informe Ejecutivo																		
* Carta de sugerencias																		
* Informe Complementario de Auditoría																		
* Informe de Irregularidades																		
* Dictamen o Informe Fiscal																		
* Dictamen sobre el cumplimiento de obligaciones derivadas del Código Fiscal del D.F.																		
* Dictamen para efectos del IMSS																		
TOTAL ELABORACIÓN DE INFORMES																		
TOTAL HORAS DE LA REVISIÓN																		
% DE PARTICIPACIÓN																		

Fuente: Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas, financieras 1998, pp.49

Figura # 14

HORAS ESTIMADAS DE LA AUDITORÍA A REALIZAR AL 31 DE DICIEMBRE DE 19XX COMPARADAS CON LAS
AUTORIZADAS AL 31 DE DICIEMBRE DE 19XX.

DESGLOSE DE HORAS POR CATEGORÍA																		
RUBROS A EXAMINAR	SOCIO			GERENTE			SUPERVISOR			ENCARGADO			AUDITORES			TOTALES		
TIPO DE TRABAJO A DESARROLLAR	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.	AUT.	EST.	VAR.
EJEMPLO: (*)																		

(*) La relación de rubros y tipo de trabajo a desarrollar es enunciativo más no limitativo, dependiendo de los rubros específicos que utilice cada entidad.

NOTAS:

- 1.- En caso de ser primera auditoría, únicamente se plasmarán las horas estimadas.
- 2.- En caso de que la entidad tenga créditos de órganos financieros internacionales se adicionará el apartado respectivo en el mismo formato que se elaboraron los demás apartados.
- 3.- El desglose de los dictámenes fiscal, presupuestal, sobre el código financiero y del IMSS, se deberá integrar por cada tipo de actividad a desarrollar.
- 4.- Es importante señalar que las actividades que se presentan a desarrollar en cada apartado son a manera de ejemplo, por lo que el auditor externo deberá indicar las actividades que desarrollará o tiene programado desarrollar para cada uno de los apartados que se indiquen.
- 5.- Descripción del contenido de las columnas:
 AUT.= Horas autorizadas en la revisión del ejercicio
 EST.= Horas estimadas por el despacho para la auditoría al 31 de diciembre
 VAR.= Diferencia de la Columna "EST" menos la columna "AUT."
- 6.- Una vez que las horas para la revisión hayan sido autorizadas por la contraloría general a través de su dirección general de auditoría; el despacho presentará un addendum al memorándum de planeación inicial el cual se presentará en este mismo formato con los datos de la columna horas autorizadas, dejando en blanco las columnas "horas estimadas y variación".

Fuente: Lineamientos generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas, financiera 1998, pp. 50

Figura # 14

responsable de la auditoría, gerente de auditoría, supervisor y encargado de la auditoría), así como los años de experiencia en el trabajo actual y en el ramo gubernamental.

4. Evaluación del control interno

El auditor externo presentará un informe sobre la evaluación del control interno, con el objetivo de identificar las áreas de riesgo de la entidad, en base al análisis del diseño, del ambiente de control, y a la aplicación operativa del control interno, esto con el fin de tomar e implantar medidas preventivas o correctivas necesarias.

El auditor deberá determinar en su informe; 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 efectivamente está operando. Además, se deberá proporcionar a la Dirección General de Auditoría, una síntesis respecto de las áreas de riesgo más importantes que podrían requerirse la aplicación más extensa y profunda de procedimientos de auditoría.

Dicho informe constatará que la entidad en revisión realiza su actividad acatando las disposiciones aplicables a esta en cuanto leyes, reglamentos y criterios específicos.

El resultado de la revisión al control interno, así como el alcance del trabajo, el periodo de evaluación y los objetivos del propio sistema del control interno, deberán estar plasmados en el informe, así como los siguientes apartados:

- Generalidades
- Contabilidad
- Presupuesto
- Situación fiscal
- Sistema integral de información financiera

El auditor externo deberá presentar de manera concreta sus conclusiones sobre la evaluación de cada uno de los apartados mencionados anteriormente, detallando las deficiencias importantes del control interno que pudieran afectar negativamente la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera.

De conformidad con lo señalado anteriormente la evaluación del control interno contendrá, como mínimo, los aspectos que se señalan en la "Guía para la detección de áreas de riesgo", que se incluye como anexo I.

En la primera etapa de revisión se entregará el *informe sobre la evaluación del control interno*.

Como resultado de este se determinarán las áreas de riesgo más importantes de la entidad auditada con los alcances propios de toda auditoría preliminar, en los términos (boletines 3040, 3050, 5030 y 5080) de las normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Los resultados de esta etapa se presentarán por separado del memorándum de planeación inicial, mostrando la atención de cada uno de los 61 puntos, incluidos en la "*Guía para la Detección de Áreas de Riesgo*". Asimismo, se plasmará una conclusión general por cada apartado.

En una segunda etapa, este informe se presentará nuevamente con la finalidad de concluir la evaluación de las áreas críticas de riesgo determinadas, y emitirá su opinión según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (boletín 3050).

5. Cuaderno de dictamen, estados financieros y notas

Este informe contendrá el dictamen, los estados financieros básicos y las notas explicativas, en ese orden de presentación, considerando la normatividad contable y de auditoría aplicable a la preparación de información financiera y a las bases de dictaminación que adopte el auditor externo, de acuerdo a los lineamientos generales (1998, p.22).

A. Dictamen

Para tener a una presentación homogénea del trabajo realizado y de acuerdo a lo que señalan las normas de auditoría de aplicación general en México, se redactará en plural, debiendo referirse tanto al ejercicio sujeto a revisión como al inmediato anterior.

En los fideicomisos y otras entidades con características particulares, el modelo de dictamen por utilizar se determinará considerando las disposiciones vigentes del boletín 4020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

B. Estados financieros y notas

Los estados financieros básicos y sus notas se presentarán de manera comparativa con los del ejercicio inmediato anterior, cuidando que en los casos de entidades cuyo procedimiento de reexpresión de cifras difiera del establecido por la normatividad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el estado de cambios en la situación financiera se presente a pesos corrientes. Las notas explicativas deberán cumplir con los requisitos de presentación y revelación suficiente, establecidos por los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En los casos en que las cifras de los estados financieros dictaminados del ejercicio anterior se modifiquen, el auditor externo se asegurará que las entidades revelen en una amplia y detallada nota las razones por las que fueron modificadas, así como sus repercusiones y efectos dentro de la propia información financiera del ejercicio revisado.

Los estados financieros y sus notas, al ser responsabilidad de la entidad, deberán ser firmados invariablemente por su titular y por el(los) servidor(es) público(s) de mayor jerarquía responsable(s) de la preparación de la información financiera. La obtención de firmas debe preverse, ya que no se aceptará la entrega del cuaderno sin las firmas.

Todos los dictámenes que se reciban son responsabilidad exclusiva del profesional que los emite y en este sentido, cualquier deficiencia que la Dirección General de Auditoría detecte al momento de estar evaluando los informes será objeto de observación por escrito al auditor externo.

6. Cuaderno de dictamen presupuestal e informe ejecutivo

La opinión de los auditores externos se presentará conforme al dictamen propuesto por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP y estará basada en el examen de los estados analítico de ingresos presupuestarios y del estado general de egresos presupuestarios formatos autorizados por la Secretaría de Finanzas o los que se sustituyan en su momento; motivo por el cual las entidades de acuerdo con su operación y control de presupuesto deberán proporcionar los datos definitivos de cierre para Cuenta Pública.

Existe cierta información que las entidades preparan y reportan en formatos específicos a la Secretaría de Finanzas, cuyo contenido puede ser de utilidad como antecedente para que los auditores externos conozcan los programas, metas, calendarios, costos y flujo de recursos inherentes al presupuesto, como se enuncia a continuación:

- Ejercicio con aportaciones.
- Flujo de efectivo.
- Estado de egresos presupuestarios por sectores incluyendo destino de aportaciones y subsidios.
- Resumen programático del ejercicio.
- Análisis programático.
- Ejercicio integral del presupuesto.
- Ejercicio programático del presupuesto.

De la evaluación que el auditor externo haya hecho de la información anterior, presentará un informe ejecutivo de observaciones y comentarios sobre los siguientes aspectos:

- Conciliación global entre las cifras financieras y las presupuestales.

Se presentará en dos vertientes. Los ingresos presupuestales contra los ingresos del estado de resultados, y la identificación del gasto corriente y gasto de inversión contra las partidas de costos y gastos de operación y de activo fijo, respectivamente.

- **Calendarización presupuestal**

Se verificará si la calendarización del gasto es congruente con la operación de la entidad, si la Tesorería del Distrito Federal cumplió en tiempo con la entrega de los recursos y si éstos fueron ejercidos conforme a tal calendario.

- **Variaciones en el ejercicio presupuestal**

Se presentarán las causas que originaron éstas, por capítulo de gasto destacando las partidas con variaciones más relevantes y la forma en que fueron regularizados tanto el sobre ejercicio como el subejercicio.

- **Ahorros presupuestales**

Verificar si realmente es un ahorro o fue un subejercicio o reducción requerida por la Secretaría de Finanzas. Si se trata de ahorros, resaltar las acciones que llevó a cabo la entidad para lograrlos y qué destino les dio.

- **Cumplimiento global de metas por programa**

Se evaluarán los sistemas de información y los procedimientos de control establecidos para asegurar la adecuada captura, acopio, registro, compilación, integración y validación de los datos inherentes al cumplimiento de metas de acuerdo con el ejercicio presupuestal, comentando la razonabilidad tanto de los incumplimientos como de las explicaciones de la entidad sobre sus variaciones.

- **Políticas de disciplina, austeridad y aplicación racional de los recursos públicos**

Se comentarán brevemente las políticas que estableció la entidad para el adecuado cumplimiento de las disposiciones de racionalidad y austeridad, así como el papel desempeñado por el Órgano Interno de Control en la vigilancia de su aplicación.

Es de importancia relevante vigilar el cumplimiento de la normatividad y las fechas límite para la recepción y registro de los documentos de gestión presupuestal y de pago, correspondientes al cierre del ejercicio presupuestal, emitido por la Secretaría de Finanzas.

Tanto el dictamen presupuestal como el informe ejecutivo se presentarán conjuntamente en un mismo cuaderno, debidamente identificados.

7. Carta de sugerencias

La carta de sugerencias derivada de la auditoría externa, deberá comentarse previamente por el socio responsable de la auditoría con los servidores públicos de la entidad hasta llegar al acuerdo definitivo y se enviará a esta Contraloría General en su versión final, indicándose con quiénes se comentó. Habrán de señalarse las causas de las observaciones y sus efectos, así como las recomendaciones, tanto correctivas como preventivas, sugeridas por el auditor que en su criterio, eliminarán totalmente cada observación. Se incluirá la fecha de compromiso concertada con la entidad para la atención de las observaciones, referenciando las áreas de la entidad responsables de su solución y la fecha probable en que ésta se conseguirá. Dicha carta contendrá:

A. Resumen de observaciones relevantes

Se plasmarán las observaciones que tienen mayor relevancia e impacto en la operación de la entidad, tanto del ejercicio actual como de ejercicios anteriores, indicando las acciones que la entidad llevará a cabo y las fechas compromiso para subsanar las deficiencias observadas. Cuando no existan observaciones relevantes, así deberá indicarse en este punto.

B. Resumen ejecutivo

Será presentado mediante escrito libre donde el auditor deberá indicar los comentarios y opiniones sobre las observaciones que considere de mayor relevancia, presentando por separado las observaciones de ejercicios anteriores y las del actual. Dentro de sus comentarios deberá indicar en forma breve la problemática que se daría al no atender las observaciones en las áreas en que se generaron como podrían ser administrativa, contable o jurídicamente a la entidad y si se prevé, por los efectos de las mismas, un daño patrimonial.

C. Observaciones

• Observaciones de ejercicios anteriores

Los auditores externos, verificarán el grado de avance de estas observaciones en coordinación con el órgano interno de control, a efecto de evaluar únicamente las que estén en proceso, señalando las medidas que la entidad está adoptando, el porcentaje de avance en su corrección, y la fecha probable de conclusión.

• Observaciones del ejercicio actual

Éstas se clasificarán de la siguiente forma:

- Observaciones de áreas o rubros de los estados financieros
- Observaciones por incumplimientos legales y normativos
- Observaciones al control presupuestal
- Observaciones por incumplimientos u omisiones fiscales

Estas observaciones serán presentadas como se muestra en la figura número 15.

8. Informe complementario de auditoría

Este informe tiene como objetivo el proporcionar información no sólo cuantitativa sino cualitativa y no sólo de los aspectos financieros, sino también que contenga asuntos de carácter operativo y de gestión de la entidad que el auditor considere pertinentes.

Para proporcionar datos adicionales a los estados financieros se harán referencias a los siguientes puntos:

- ◆ Opinión sobre la información complementaria
- ◆ Resumen ejecutivo
- ◆ Antecedentes de la entidad e introducción a su operación
- ◆ Información analítica financiera
- ◆ Datos complementarios comparativos no financieros
- ◆ Información de gestión
- ◆ Informe de irregularidades

9. Dictamen o informe fiscal

Las entidades paraestatales que se ubiquen en los supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-A, están obligadas a presentarlo. Las demás entidades paraestatales seguirán presentando el informe fiscal con el objeto fundamental de que el titular del área auditada y la Contraloría General conozcan el grado de cumplimiento con que se acatan dichas obligaciones fiscales; y en caso contrario se tornen las medidas correspondientes.

A. Dictamen fiscal.

El auditor externo designado por la Contraloría General emitirá también su dictamen para fines fiscales de las entidades paraestatales que así lo requieran y de acuerdo a lo establecido en

CONTRALORÍA GENERAL.
Dirección General de Auditoría

REPORTE DE OBSERVACIONES
DE AUDITORÍA EXTERNA

No DE OBSERVACIÓN	EJERCICIO	CLASIFICACIÓN
1	2	3
ENTIDAD		4
DESPACHO		5

USO EXCLUSIVO DGA	
FOLIO	
(CLAVE)*	
(CLAVE)*	

RUBRO AFECTADO	MONTO POR ACLARAR (MILES DE PESOS)	CAUSA SALVEDAD
6	7	8

OBSERVACIÓN:

9

EFFECTOS:

10

RECOMENDACIONES:

11

CONOCIMIENTO DEL RESPONSABLE DEL ÁREA		
12A	12B	12C
ÁREA	NOMBRE CARGO Y FIRMA	FECHA COMPROMISO DE ATENCIÓN

1 HOJA ___ DE ___ HOJAS

Fuente: Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas, financieras 1998, pp. 53.

Figura # 15

**INSTRUCTIVO PARA EL LLENADO DEL REPORTE DE
OBSERVACIONES DEL AUDITOR EXTERNO**

CAMPO	DATOS QUE DEBERAN ANOTARSE
1. Número de observación	Número consecutivo de observación del ejercicio en tres dígitos.
2. Ejercicio	El ejercicio al que corresponda la observación en cuatro dígitos.
3. Clasificación	Tipo de observación de acuerdo a: A = Áreas o rubros de los estados financieros B = Por incumplimientos legales y normativos C = Al Control Presupuestal D = Incumplimiento u Omisiones fiscales
4. Entidad	Dependencia, unidad administrativa, órgano desconcentrado o entidad paraestatal en donde se haya realizado la auditoría
5. Despacho	Nombre del despacho que emite la observación
6. Rubro afectado	Se anotará el nombre del rubro del estado financiero que afecte. (proveedores, bancos, cuentas por cobrar, etc.), en su caso.
7. Monto por aclarar	Se anotará cuando la observación presente irregularidades que nos hablen de desvío de recursos y por lo tanto, susceptible de comprobación y/o recuperación. En su caso contrario se dejará en blanco.
8. Causa de la salvedad	Se anotará una "X" en caso de que la observación cause salvedad en alguno de los dictámenes que se presenten en el ejercicio. En caso contrario se dejará en blanco.
9. Observación	Se anotará la descripción en forma clara y concreta de la observación que se generó, así como las situaciones que dieron origen a la misma y que influyen en el problema de manera directa. En caso de ser necesario se podrá utilizar más de un formato respetando el orden establecido.

Figura # 15

**INSTRUCTIVO PARA EL LLENADO DEL REPORTE DE
OBSERVACIONES DEL AUDITOR EXTERNO**

10. Efectos	Se indicará en forma específica la(s) repercusión (es) que genera la observación detectada. Los efectos se deberán plasmar en forma inmediata a la observación.
11. Recomendaciones	Deben plasmarse las acciones, tanto correctivas como preventivas determinadas por el despacho que deben llevar a cabo las áreas auditadas en forma inmediata y que promuevan el mejoramiento de controles internos para la eliminación de las deficiencias detectadas. en caso de irregularidades, desviaciones o incumplimiento que puedan constituir un presunto daño patrimonial, la sugerencia para que el órgano interno de control inicie los procedimientos administrativos disciplinarios correspondientes, por lo que se refiere a incumplimiento a la normatividad establecida, las acciones que se consideren pertinentes para su inmediata regularización o bien para el inicio administrativo correspondiente, las recomendaciones se deberán plasmar en forma inmediata a los efectos.
12. Conocimiento del responsable de área	Este recuadro se plasmará únicamente en la última hoja, en caso de que se utilicen más de una.
12A. Área	Nombre completo del área específica a la que se le fincó la observación.
12B. Nombre, cargo y firma	Se anotará el nombre y cargo del titular y/o responsable del área a la que se le fincó la observación, debiendo firmar éste tomando conocimiento.
12C. Fecha compromiso de atención	Fecha compromiso establecida por el titular y/o responsable del área a la que se le fincó la observación para subsanar en forma definitiva la observación.
13. Hoja ___ de ___ Hojas	Se deberán anotar las hojas utilizadas, ejemplo: Hoja 1 de 2 Hojas. Las hojas utilizadas deberán ser rubricadas por el titular y/o responsable del área a la que se le fincó la observación.

Figura # 15

el Código Fiscal de la Federación. Así como las disposiciones que en la materia emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cuanto a presentación de avisos, información por entregar a las autoridades hacendarias, contenido de los diskettes y fechas de entrega.

Al respecto, el aviso deberá presentarse dentro del plazo legal estipulado y de manera directa en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal. Copia de este aviso deberá enviarse a la Dirección General de Auditoría.

Los auditores externos presentarán un documento que contenga:

- ◆ La carta de presentación,
- ◆ El dictamen para efectos fiscales,
- ◆ El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente,
- ◆ Dos reproducciones del diskette presentado a la SHCP y
- ◆ Una impresión de los archivos relativos a las contribuciones a cargo, como retenedor y las contribuciones por pagar.

B. Informe fiscal

En los casos de entidades que no se ubiquen en ninguno de los supuestos que establece el Código Fiscal de la Federación (artículo 32-A), los auditores externos emitirán un informe fiscal cuyo contenido será el siguiente:

- ◆ Dictamen sobre los estados financieros básicos (con sus respectivas notas complementarias).
- ◆ Anexos fiscales de acuerdo con la situación particular de cada entidad u órgano desconcentrado.

10. Dictamen e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecida en el Código Financiero del Distrito Federal.

Para la dictaminación de las obligaciones fiscales establecidas en el Código Financiero (CF), se deberán observar las disposiciones vigentes del Código Financiero del D.F., y el acuerdo emitido por la Secretaría de Finanzas en la Gaceta Oficial que se refiere a: las formas oficiales para la solicitud de registro de contadores públicos, aviso para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sustituir al contador público o de prórroga para la presentación del dictamen; y, carta de presentación del dictamen del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

11. Dictamen para efectos del seguro social

El dictamen para efectos del Seguro Social sólo procederá, cuando se cumpla el requisito de solicitud a la Dirección General de Auditoría por parte de la entidad auditada; señalando las causas que dan origen a la mencionada solicitud, estos trabajos sólo se iniciarán hasta obtener la autorización por escrito de la Dirección General de Auditoría.

En caso contrario el despacho de auditores externos tendrá la obligación de presentar la documentación, en tiempo y forma, conforme lo establece el artículo 16 de la Ley del Seguro Social vigente.

Las entidades paraestatales que requieran ser auditadas para efectos del Instituto Mexicano del Seguro Social, se apegarán a las disposiciones que la normatividad vigente establezca.

La participación del auditor externo será solo a solicitud de la entidad para efectos del Instituto Mexicano del Seguro Social. El trabajo de revisión será convenido durante el proceso de la auditoría preliminar, con el fin de que en el Memorandum de Planeación Inicial se reporten los tiempos que se emplearán. Éstos se consideren en la contratación de los servicios profesionales que se formalizarán mediante el contrato respectivo, que firmarán el despacho y la entidad, previa opinión de la Contraloría General.

12. Reporte de horas reales

Deberá ser formulado y entregado a la Dirección General de Auditoría de la Contraloría General hasta la conclusión de su auditoría; considerando la preparación y entrega de todos sus informes, ya que será hasta ese momento cuando el despacho dispondrá de todos los elementos para determinar el total de horas reales utilizadas en su trabajo de revisión; en este sentido, el tiempo real deberá presentarse detalladamente por áreas de revisión, sujetándose su comparación a las horas autorizadas inicialmente, consignadas en el agregado al memorandum de planeación inicial definitivo y en el contrato de prestación de servicios profesionales.

Cuando las horas reales sean superiores a las autorizadas para efectuar su análisis deberán cumplirse las siguientes dos condiciones, lo cual no significa que la variación será autorizada sin mayor preámbulo. *Primera*, que el exceso del tiempo haya sido avisado oficial y oportunamente a la Dirección General de Auditoría en el momento que se presente la necesidad del mismo, previa opinión del titular del órgano interno de control; y no deberá rebasar en ningún caso lo señalado en la ley de Adquisiciones y Obras Públicas vigente; explicando ampliamente el por qué de las

variaciones; y, *Segunda*, que se reitere en este informe las causas específicas de las variaciones más importantes en los renglones de que se traten.

Cabe señalar que en este informe se incluirán las horas autorizadas para llevar a cabo la revisión, considerando que en la cuota establecida se han integrado honorarios profesionales y los gastos indirectos en los que incurre la firma, tales como mecanografía, captura de informes y correcciones a los informes por deficiencias de presentación. Si el auditor externo da apoyo a la entidad en la preparación de información financiera, los honorarios serán pactados entre la entidad y el despacho, previa opinión de la Contraloría General y serán fuera de las horas que se autorizaron para la auditoría, cuidando siempre que estos trabajos no sean por depuraciones o actualización de registros.

Los tiempos de espera o tiempos muertos en que incurra el auditor externo por causas imputables a la entidad serán satisfactoriamente justificados para su evaluación y, en su caso, contarán con la autorización de la Dirección General de Auditoría, previa confirmación por escrito de la entidad paraestatal auditada.

Asimismo, cabe señalar que los requerimientos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público posteriores a la entrega del dictamen o informe fiscal, que no sean imputables al auditor externo y que impliquen un trabajo adicional comprobable de éste, serán motivo de negociación directa entre la entidad y el despacho, previa opinión de la Contraloría General, para su pago.

Este reporte se presentará de acuerdo al siguiente modelo, que se presenta en la figura número 16.

13. Entrega de los informes

A. Plazo de entrega

Este se refiere a la fecha de entrega límite en el cual el auditor deberá ir entregando de acuerdo a lo establecido en los lineamientos, es decir el calendario de entrega de los informes.

Este punto se refiere a la canderización que efectúa la contraloría para la entrega de trabajos, es decir, la fecha límite que se da para que el auditor externo proporcione los resultados de la revisión efectuada de acuerdo a lo establecido en los lineamientos en este mismo calendario se indica la cantidad de ejemplares a entregar.

DESCRIPCIÓN DE LOS TRABAJOS POR CATEGORÍA																		
RUBROS A EXAMINAR	SOCIO			GERENTE			SUPERVISOR			ENCARGADO			AUDITORES			TOTALES		
TIPO DE TRABAJO A DESARROLLAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR

PLANEACIÓN GENERALES																			
1. Planeación de la auditoría.																			
2. Integración del archivo permanente o actualización.																			
3. Estudio y evaluación del control interno.																			
4. Asistencia a reuniones con funcionarios y comités de apoyo.																			
5. Supervisión y administración de la auditoría.																			
SUBTOTAL HORAS DE PLANEACIÓN																			
EJECUCIÓN																			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA																			
ACTIVO																			
Disponibilidades																			
Caja y bancos																			
Inversiones en valores																			
Prestamos directos y con garantía inmobiliaria																			
Cartera vencida																			
Deudores diversos																			
Otras inversiones																			
Mobiliario y equipo (neto)																			
Muebles e inmuebles adjudicados																			
SUBTOTAL HORAS ACTIVO																			
PASIVO																			
Acreedores diversos																			
Financiamiento bancario																			
Otros financiamientos																			
Otras obligaciones a plazo																			
SUBTOTAL HORAS PASIVO																			
PATRIMONIO																			
Patrimonio																			
Superavii por devaluación																			
Remanente del ejercicio																			
SUBTOTAL HORAS PATRIMONIO																			

Fuente. Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas Financieras, pp 36

Figura # 16

COMPARATIVO DE HORAS REALES DE LOS AUTORES DE LAS AUDITORÍAS EXTERNAS FINANCIERAS DE CUERPO DE AUDITORES

DESGLOSE DE HORAS POR CATEGORÍA																		
RUBROS A EXAMINAR	SOCIO			GERENTE			SUPERVISOR			ENCARGADO			AUDITORES			TOTALES		
TIPO DE TRABAJO A DESARROLLAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR
EJEMPLO: (*)																		
ESTADO DE RESULTADOS:																		
Ingresos																		
Egresos																		
SUBTOTAL HORAS RESULTADOS																		
TOTAL AUDITORÍA ESTADOS FINANCIEROS																		
DICTAMEN PRESUPUESTAL E INFORME EJECUTIVO:																		
Revisión del ejercicio presupuestal																		
Análisis de sobreejercicios y subejercicios																		
Revisión y análisis de conciliaciones																		
TOTAL HORAS DE DICTAMEN PRESUPUESTAL																		
DICTAMEN SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FINANCIERO																		
2% Sobre Nómina																		
Integración de la base																		
Prueba global																		
IMPUESTO PREDIAL																		
Clasificación y revisión del tipo de los predios																		
Revisión del método utilizado para determinar la base.																		
DERECHOS POR SUMINISTRO DE AGUA																		
Integración de tomas de agua clasificándolas por tipo de uso (doméstico, no doméstico)																		
Clasificación de tomas con y sin medidor																		
TOTAL HORAS DE DICTAMEN DE CODIGO FINANCIERO DEL D.F.																		

Fuente: Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas Financieras, pp. 58

Figura # 16

COMPARATIVO DE HORAS REALES CONTRA LAS AUTORIZADAS PARA LA AUDITORIA AL 31 DE DICIEMBRE 19XX

DESGLOSE DE HORAS POR CATEGORÍA																		
RUBROS A EXAMINAR TIPO DE TRABAJO A DESARROLLAR EJEMPLO: (*)	SOCIO			GERENTE			SUPERVISOR			ENCARGADO			AUDITORES			TOTALES		
	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR	REAL	AUT	VAR
DICTAMEN FISCAL:																		
Integración base para efectos del I.S.R retenido a empleados.																		
Integración de la base para el pago de I.V.A																		
TOTAL HORAS DICTAMEN FISCAL																		
ELABORACION DE INFORMES:																		
* Memorandum de planeación inicial																		
* Informe de evaluación del Control Interno																		
* Cuaderno Dictamen Presupuestal, notas e Informe Ejecutivo																		
* Carta de sugerencias																		
* Informe Complementario de Auditoría																		
* Informe de Irregularidades																		
* Dictamen o Informe Fiscal																		
* Dictamen sobre el cumplimiento de obligaciones derivadas del Código Fiscal del D.F.																		
* Dictamen para efectos del IMSS																		
TOTAL ELABORACIÓN DE INFORMES																		
TOTAL HORAS DE LA REVISIÓN																		
% DE PARTICIPACIÓN																		

Fuente: Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas Financieras. pp. 58

Figura # 16

COMPARATIVO DE HORAS REALES CONTRA LAS AUTORIZADAS PARA LA AUDITORÍA AL 31 DE DICIEMBRE DE 19XX

DESGLOSE DE HORAS POR CATEGORÍA																		
RUBROS A EXAMINAR TIPO DE TRABAJO A DESARROLLAR	SOCIO			GERENTE			SUPERVISOR			ENCARGADO			AUDITORES			TOTALES		
EJEMPLO: (*)	REAL	AUT.	VAR.	REAL	AUT.	VAR.	REAL	AUT.	VAR.	REAL	AUT.	VAR.	REAL	AUT.	VAR.	REAL	AUT.	VAR.

(*) La relación de rubros y tipo de trabajo a desarrollar es enunciativo más no limitativo, dependiendo de los rubros específicos que utilice cada entidad.

NOTAS:

- 1.- En el caso de que la entidad tenga créditos de órganos financieros internacionales se adicionará el apartado respectivo en el mismo formato que se elaboraron los demás apartados.
- 2.- El desglose de los dictámenes fiscal, presupuestal, sobre el código financiero y del IMSS, se deberá integrar por cada tipo de actividad desarrollada.
- 3.- Es importante mencionar que las actividades señaladas en cada apartado son a manera de ejemplo, por lo que el auditor externo deberá indicar las actividades desarrolladas para cada uno de los apartados que se indican.
- 4.- Descripción del contenido de las columnas:
 AUT.= Horas autorizadas en la revisión del ejercicio
 REAL = Horas reales utilizadas por el despacho para la auditoría al 31 de diciembre
 VAR.= Diferencia de la Columna "REAL" menos la columna "AUT."

Fuente: Lineamientos Generales para la preparación y entrega de los informes derivados de las Auditorías Externas Financieras, pp. 59

Figura # 16

Estas fechas son de estricta observación, sin embargo, si por algún motivo se atrasare la entrega es responsabilidad del auditor darlo a conocer por escrito explicando las causas de lo contrario se le hará responsable al despacho de la falta de cumplimiento.

B. Condiciones de entrega.

- Suscribir los informes por el socio responsable, precedida su firma por la denominación social del despacho y presentados en papel embretado, todos los ejemplares deberán presentarse con firmas autógrafas.
- Numerarse consecutivamente y entregarlos en la Contraloría General en oficina de partes de la Dirección General de Auditoría.
- Con excepción del memorándum de planeación inicial, del informe de irregularidades y del reporte de horas reales, los demás informes se entregarán al titular y al Contralor Interno de la entidad en el número de ejemplares que les soliciten al auditor externo.
- Incluir todos los puntos detallados en el presente documento de lineamientos y plasmar por escrito dentro del informe que corresponda cuando alguno de sus puntos no sea aplicable.
- La entrega de los informes a las Dependencias, Unidades Administrativas, Órganos Desconcentrados y Entidades Paraestatales de que se trate, se hará simultáneamente con la entrega definitiva de los mismos a la Contraloría General.
- El dictamen e informe de auditoría sobre proyectos o programas de Organismos Financieros Internacionales deberá entregarse conforme a la fecha límite que los lineamientos específicos indiquen.

14. Entidades con requerimientos especiales.

Los auditores externos de las entidades paraestatales con carácter de fideicomisos deberán apegarse a los requerimientos de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. Para este caso enseguida se detallan las entidades que se deben considerar:

- ◆ Fideicomiso de recuperación crediticia de la vivienda popular (FIDERE).
- ◆ Fideicomiso de vivienda, desarrollo social y urbano (FIVIDESU).
- ◆ Fideicomiso programa "casa propia" (FICAPRO).
- ◆ Fideicomiso para la construcción y operación de la central de abasto (CODEUR-CEDA).

CAPÍTULO QUINTO

CONCLUSIONES

I. RESUMEN

Los propósitos del presente trabajo han sido: (a) mostrar la importancia y relevancia que tiene actualmente la auditoría externa en apoyo a la gubernamental; (b) indicar la evolución que ha tenido la auditoría en el sector gubernamental; (c) describir las deficiencias de la auditoría gubernamental, y (d) señalar la falta de conocimiento de la utilidad y los objetivos que persigue este tipo de auditoría.

Se partió del postulado que debe divulgarse la necesidad de aplicar auditorías en toda la administración pública, sobre todo de tipo integral, considerando su costo y observando los beneficios que ésta brindaría al sector público y a la ciudadanía en general.

El trabajo se dividió en cinco capítulos. En el primero se desarrollaron los antecedentes en los cuales se citó la necesidad de controlar y manejar la recaudación y las finanzas públicas, así como la naturaleza y dependencia de la auditoría gubernamental, y sus objetivos, atribuciones y funciones.

En el segundo capítulo se expuso que el marco jurídico de la auditoría gubernamental y externa está compuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público y su Reglamento, y por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En el capítulo tercero se analizaron los diferentes tipos de la auditoría, enfatizando el sector gubernamental haciendo clasificaciones por su ámbito, tipo, contexto y aplicación. Para finalizar este capítulo se incluyó una breve descripción de los órganos que ejercen la auditoría gubernamental, a saber, la Contaduría Mayor de Hacienda y la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

En el cuarto capítulo se incluyeron las nociones generales de la relación de la auditoría independiente con la auditoría gubernamental, su naturaleza, objetivo, atribuciones y funciones, así como a qué tipo de entidades públicas se les practicaría una auditoría externa.

En este mismo capítulo se indicó la normatividad gubernamental a seguir, es decir, las normas de auditoría gubernamental (personales, sobre la ejecución del trabajo e informes de auditoría y su seguimiento) y su vinculación con las del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El capítulo cuarto culminó con los lineamientos generales para la preparación y entrega de los informes de auditoría externa, precisándose los siguientes puntos: Disposiciones generales, criterios a considerar, memorando de planeación, evolución del control interno, cuadernos de dictamen financiero y presupuestal, carta de sugerencias, informe complementario, dictamen fiscal, del seguro social, reporte de horas reales, entrega de informes y entidades con requerimientos especiales.

El presente capítulo quinto incluye además de este breve resumen del trabajo realizado, las conclusiones a las que se llegó con el desarrollo de esta tesis recepcional.

II. CONCLUSIONES

Debido a la evolución económica, política y social del país se han creado organismos fiscalizadores, de inspección y de control, con los propósitos de mejorar el funcionamiento de la administración pública, hacer una evaluación de la eficiencia en el gasto y de la eficacia en la prestación de servicios, y procurar una plena confianza en la legalidad y en el manejo de los fondos públicos.

Este rápido crecimiento experimentado generó constantes demandas de la población por tener un conocimiento más abierto acerca de las actividades del gobierno y sus resultados, así como de mayor credibilidad en los informes presentados. De aquí que los poderes Ejecutivo y Legislativo se plantearán la necesidad de armonizar y fortalecer las funciones de fiscalización, inspección y control en el sector público, considerando para ello la participación y colaboración del contador público en la rama de la auditoría externa.

Destaca que el desarrollo y los cambios en las diferentes entidades encargadas de la vigilancia y control del sector público no han tenido una adecuada planeación y organización en ocasiones, han duplicado las actividades entre unas y otras, o se han obstaculizado mutuamente. Hasta la fecha no ha sido posible que a la par de una modificación o de la desaparición de una secretaría de Estado, se dé congruencia o seguimiento a los objetivos y metas que se están persiguiendo con estos cambios, de modo que se evite la duplicidad de funciones y, en cambio, se dejen metas inconclusas sin precisar además, las responsabilidades del personal anterior y del nuevo.

Existe un marco legal que sustenta cada actividad que realiza el gobierno, encontrándose entre otras, la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, la cual sigue haciendo referencia a la desaparecida Secretaría de Programación y Presupuesto, a pesar de que sus funciones las desempeña actualmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Misma situación que también se observa en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.

Estos ejemplos son evidencia de que no hay una verdadera interacción entre los cambios en el sector gubernamental y las leyes que lo rigen, por lo que se complica su funcionamiento y se da pie al desconocimiento y al caos, al no contar con leyes adecuadas para atender situaciones reales. Por ello, no sólo se debe cuidar que se cumplan las leyes, sino también, que sirvan.

La administración pública está en continua evolución, volviéndose más compleja, por lo que sus objetivos, metas, programas y actividades se transforman y con ello, su supervisión y evaluación. Por esto, se ha visto la necesidad de aplicar y llevar a cabo diferentes tipos de auditorías, dependiendo del órgano o ente por revisar, siendo la más común la auditoría financiera.

Este tipo de auditoría, entre otras, ha permitido reforzar las opiniones de los entes encargados de llevar a cabo las auditorías gubernamentales. Así, pues, la auditoría externa, ha redundado en la agilización del proceso de corrección o en el fincamiento de responsabilidades.

No obstante, que la auditoría financiera revisa un aspecto vital de cualquier ente, como son los estados financieros, esto ya no es suficiente para evaluar a las entidades, debido a la gran demanda, de parte de la ciudadanía, por saber en qué, cómo y cuándo se ocupan los recursos, la funcionalidad del sector público, o los beneficios que se dan a la sociedad.

Así está por demás indicar la necesidad de aplicar auditorías externas en todo el sector gubernamental, lo cual hace inevitable recomendar la aplicación de las auditorías integrales al aparato gubernamental, con el objetivo primordial de ejecutar con eficiencia, eficacia y honradez las funciones de la administración pública. El empleo de dicho tipo de auditorías permitiría alcanzar una notable mejoría en los controles internos, en informes, manuales, actividades, funciones, etcétera, haciendo posible ofrecer cuentas más claras a la ciudadanía.

En un principio el costo podría parecer alto, pero al prevenir una infinidad de irregularidades posibles en una entidad y los perjuicios que ello pudiera traer a la nación, dicho costo estaría perfectamente justificado.

Además, la auditoría externa es un gran apoyo y una gran ayuda para a los órganos encargados de llevar a cabo las auditorías gubernamentales, ya que sus observaciones son respaldadas por una segunda opinión y ello facilita en su caso, revelar errores o irregularidades no detectadas de otra manera.

La normatividad tanto en la auditoría gubernamental como en la externa pretende unificar criterios dentro de la independencia de cada auditor, es decir, se busca que exista una línea común, con la idea de alcanzar la misma calidad, profesionalismo y confiabilidad en el trabajo que realicen los auditores de cada parte.

Así mismo, todo auditor tiene el deber de conocer y manejar de igual forma las normas gubernamentales y las normas generalmente aceptadas.

Sin embargo, aunque que el auditor externo (los despachos contratados para realizar las auditorías externas en el sector público) está obligado a tener dicho conocimiento, se le debería de capacitar más, a fin de acercarlo a las actividades que esté llevando a cabo el gobierno con la entidad o dependencia, y permitirle de esta manera introducirse más en el ámbito de cada sector por auditar y familiarizarse en un mayor grado más con la normatividad vigente. De este modo, el auditor externo contará con un conocimiento más amplio sobre el organismo, permitiéndole efectuar mejor su trabajo y obtener con ello, mejores rendimientos y resultados.

Igual que las normas, los lineamientos generales para la preparación y entrega de los informes de auditoría externa, existen con el objetivo de homogeneizar los informes que realicen los auditores externos, pretendiendo que con esto los informes de auditoría reflejen integralmente los resultados de la revisión realizada.

Por lo tanto, estos lineamientos deberían ser del conocimiento general de los directivos y mandos medios, con la finalidad de que se involucren en la auditoría y conozcan las necesidades de información del auditor. Con ello se pretende concientizar al personal y hacer más efectiva la evaluación, así como buscar que la información entregada al auditor sea adecuada y fidedigna.

Cabe señalar que no hay una cultura sobre los objetivos de una auditoría externa. Ciertamente no existe una educación dentro del sector gubernamental que permita ver en la auditoría no un acto de terrorismo contra el director o el personal encargado, sino una revisión y evaluación de los resultados que contribuye al mejor funcionamiento del ente u organismo público.

El presente trabajo evidencia que a través de los años la auditoría externa ha tenido un importante desarrollo dentro de la administración pública, ya que no sólo se han efectuado revisiones, sino también investigaciones, trabajos y estudios relacionados con el sector público, lo que ha servido como un importante punto de apoyo para el crecimiento y evolución del propio sector.

Asimismo, es notable que la entrada de la auditoría externa al sector público ha cubierto necesidades que el mismo sector no alcanzaba por sus propios medios, como el hecho de tener mayor credibilidad en sus informes y en los resultados presentados a la población. A pesar de

ello, también es claro que hace falta una cultura de calidad, de supervisión y evaluación, que cree una conciencia de honradez y trabajo en los servidores públicos.

Cabe señalar que, aun cuando el desempeño de la auditoría externa ha sido reconocido, su actuación puede irse ampliado conforme se introduzca más en el ambiente gubernamental, cubriendo nuevas necesidades y creando nuevos programas de auditorías, como la social.

ANEXO

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO GUÍA PARA LA DETECCIÓN DE ÁREAS DE RIESGO

I. GENERALIDADES

1. Características particulares de la entidad (operación, condiciones jurídicas, etc.).
2. Autorización de la estructura orgánica y de la plantilla de personal de la entidad, así como su respectiva congruencia con la estructura funcional y la plantilla real.
3. Impacto de cualesquiera de las siguientes situaciones en los tres años recientes: huelgas, situaciones críticas por falta de crédito, falta de presupuesto, problemas de mercado, desincorporación y otras.
4. Programas generales del sector público aplicables a la entidad y su grado de cumplimiento.
5. Existencia, autorización y grado de actualización de manuales de organización, políticas y procedimientos.
6. Licencias para el uso de programas de cómputo (paquetes de *software*).
7. Existencia, justificación, objetivos y aportaciones de los Comités Técnicos de la entidad.
8. Existencia, objetivos, integración y funcionamiento del Comité de Adquisiciones de la entidad.
9. Existencia y cumplimiento de un Programa de Adquisiciones y Mantenimiento y de un calendario de licitaciones.
10. Integración del Órgano de Gobierno, objetivos, existencia de actas de reuniones y cumplimiento del calendario de sesiones establecido.
11. Acuerdos adoptados en el Órgano de Gobierno, evaluando el grado de seguimiento.
12. Registro actualizado de firmas y poderes de los servidores públicos autorizados.
13. Convenios de cambio estructural (Déficit/Superávit) y aspectos sobresalientes.
14. Estado de conservación de la planta, oficinas, almacenes y, en general, de las instalaciones de la entidad, considerando los casos evidentes de deterioro por descuido o falta de mantenimiento.
15. Continuidad de los servicios establecidos con terceros.

16. Cumplimiento de los controles para evaluar pasivos reales o contingentes.
17. Existencia de controles en materia de seguros y fianzas que permitan salvaguardar los activos y protegerlos ante eventuales contingencias.

II CONTABILIDAD

18. Evaluar que el sistema de autorización, supervisión y procedimientos de registro para controlar las operaciones, sean las adecuadas con respecto al tamaño y naturaleza de la entidad.
19. Métodos de registro adecuados y actualizados; en su caso, motivos de atraso en el registro.
20. Evaluar que el sistema de procesamiento electrónico de datos implantado sea el adecuado dando como resultado que la información se procese en forma correcta y oportuna y que se obtenga la información financiera esperada.
21. Competencia, comprensión y cumplimiento por parte del personal asignado al área contable de las prácticas y políticas establecidas.
22. Procedimientos establecidos para la distribución, archivo y acceso a la documentación soporte del registro contable.
23. Oportunidad en la preparación de informes para la administración, así como también el cumplimiento con las fechas programadas para los cierres contables.
24. Existencia de un catálogo de cuentas autorizado y de la guía contabilizadora vigentes.
25. Conocimientos y aplicación de las disposiciones contables contenidas en las Circulares Técnicas NIF y en las disposiciones de la SCHP para los efectos del tipo de cambio en divisas aplicable al cierre.
26. Procedimientos y reportes establecidos para el control, registro, custodia y almacenamiento del efectivo, cuentas y documentos por cobrar, inventarios, maquinaria y equipo, e inmuebles.
27. Oportunidad y confiabilidad de la información utilizada para la preparación de declaraciones y pagos de impuestos (a cargo o retenidos).

III. PRESUPUESTOS

28. Congruencia de los manuales de políticas y procedimientos del área de presupuestos con las disposiciones vigentes en materia de planeación, ejercicio y afectación presupuestal.
29. Estructura programática y requerimientos considerados para la elaboración del anteproyecto de presupuesto del siguiente ejercicio.

30. Autorización, modificaciones y afectaciones del presupuesto anual.
31. Congruencia de los calendarios financieros y de metas.
32. Verificación de la formulación de informes periódicos que se envían a la Secretaría de Finanzas sobre el ejercicio presupuestal y su coincidencia con la información generada por las áreas operativas.
33. Informe y aplicación -en su caso- de las economías presupuestales.
34. Conciliaciones periódicas entre los registros contables y los presupuestales.
35. Asignación de donativos a instituciones autorizadas fiscalmente a recibirlos, conforme al presupuesto autorizado y a la legislación y normatividad correspondientes.
36. Existencia de programas y presupuestos para adquisiciones, arrendamiento y obra pública, y su formalización mediante contratos, pedidos o convenios autorizados.

IV. SITUACIÓN FISCAL

Impuesto sobre la renta

37. Inscripción al R.F.C.
38. Presentación oportuna de declaraciones y avisos fiscales.
39. Vigencia de las exenciones fiscales obtenidas.
40. Cumplimiento de obligaciones en cuanto a llevar registros contables, expedición de comprobantes, constancias por pagos y retenciones al extranjero, y declaraciones informativas
41. Situación que guardan las visitas y auditorías ordenadas por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF).

Impuesto al valor agregado

42. Identificación de los actos gravados y de los exentos, así como de las distintas tasas aplicables.
43. Control del IVA acreditable por adquisición de bienes y servicios, y del pago en aduanas por importaciones.
44. Procedencia del acreditamiento del IVA.
45. Conocimiento y vigencia de los criterios y exenciones aplicables a la entidad.

Aportaciones de seguridad social (Imss o Issste, Infonavit o Fovissste y Seguro de Retiro).

46. Existencia de registros patronales (en oficina principal y secundarias).
47. Verificar que el sistema de reclutamiento y selección de personal contemple la incorporación del personal contratado a los beneficios de la seguridad social.
48. Conocimiento y aplicación de las disposiciones vigentes en materia de cuotas y aportaciones de seguridad social.
49. Control sobre las percepciones y prestaciones de previsión social, sean o no integrables a los salarios base de cotización.
50. Criterios adoptados o autorizaciones específicas para no integrar ciertas prestaciones de seguridad social a los salarios base de cotización.
51. Procesamiento y pago de nóminas.
52. Pago o entero oportuno de las cuotas o aportaciones de seguridad social.
53. Constitución y funcionamiento de las diferentes comisiones señaladas en la Ley Federal del Trabajo o el Contrato Colectivo de Trabajo.
54. Existencia de presupuesto autorizado para todas las percepciones y demás prestaciones otorgadas a los servidores públicos.

Otros impuestos y derechos

55. Existencia de medidas y criterios respecto del cumplimiento de:

- ↻ registros de títulos de propiedad
- ↻ pago de impuesto predial
- ↻ pago de derechos de agua
- ↻ licencia de funcionamiento
- ↻ uso de suelo
- ↻ impuestos estatales (locales): nóminas y tenencias

Sistema integral de información financiera

56. Emisión periódica de reportes sobre adquisiciones, arrendamientos y obra pública.
57. Oportunidad y congruencia de la información con los datos generados por las áreas operativas de la entidad.
58. Seguimiento físico-financiero del ejercicio presupuestal.
59. Cumplimiento de las disposiciones de austeridad, racionalidad y disciplina presupuestal.
60. Confiabilidad y oportunidad de los datos obtenidos del sistema integral de información financiera.

REFERENCIAS

REFERENCIAS

- Agramonte, Rivera Norberto, 1998. *Evaluación por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo de la Calidad de los Servicios de Auditores Externos*, México: IMCP.
- Brink Z., 1999. *Auditoría Interna Moderna*, México: ECAFSA
- Castro Vázquez, Raúl, 1996. *Contraloría gubernamental*, México: IMCP.
- Comité de auditoría, 1998. *Nuevo Enfoque de la auditoría gubernamental*, México: IMCP.
- Contraloría General, 1998. *Lineamientos generales para la preparación y entrega de los informes de auditorías externas financieras*, México: Dirección General de Auditorías.
- Dávila Guzmán, Miguel Ángel, 1991. *Auditoría Comprehensiva. Un moderno concepto de la auditoría gubernamental*, México: IMCP.
- Del Valle Noriega, Jaime, 1998. *El contador Público y la auditoría gubernamental*, México: IMCP
- Garcés Corsa, Carlos Armando, 1998. *Auditoría Superior de la Federación*, México: IMCP.
- Haro Belchez, Guillermo, et al., 1994. *Control Gubernamental, Auditoría externa*, México: Secretaría de la Contraloría del Gobierno del Estado de México.
- Isoard, Carlos, 1981. *Auditoría de las operaciones del gobierno*, México: Fondo de Cultura Económica.
- Isoard, Carlos, 1981. *Coloquio internacional de auditoría*, México: Organizadores del Coloquio.
- Lanz Cárdenas, José Trinidad, 1993. *La contraloría y el control interno en México*, México: Secretaría de la Contraloría General de la Federación y Fondo de Cultura Económica.
- Olay Pérez, Luis Pedro, 1998. *El contador público y la auditoría a la administración pública*, México: IMCP
- Santillana González, Juan Ramón, 1998. *Auditoría I*, México: ECAFSA.
- Santillana González, Juan Ramón, 1998. *Auditoría VI*, México: ECAFSA.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, *La auditoría gubernamental en el control y evaluación de la administración pública federal*, México: Secodam.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, 1998. *Manual de organización general de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo*, México: Diario Oficial de la Federación.

Secretaría de la Contraloría General de la Federación, 1992. *Manual de Auditoría Pública*, México: Secogef.

Valera, Benito Armando, 1997. *El contador público ante la rendición de cuentas públicas. La contaduría pública*, México: IMCP

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación, 1999. México: Ediciones Fiscales, ISEF

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1998. México: Porrúa.

Contaduría Mayor de Hacienda, 1997. *La Contaduría Mayor de Hacienda de México y su marco normativo*, México: Contaduría Mayor de Hacienda.

Ley Federal de las Entidades Paraestatales, 1999. México. Porrúa.

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, 1999. México. Porrúa.

Ley General de Deuda Pública, 1999. México. Porrúa.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 1999. México: Porrúa.

Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, 1999. México. Porrúa.

Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal, 1998. México: Porrúa

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, 1999. México. Porrúa.

Reglamento interior de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, 1999. México. Porrúa.