

879308

2

UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE



ESCUELA DE CONTADURIA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

CLAVE: 879308



LA RESPONSABILIDAD DEL SERVIDOR PUBLICO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:

295988

Alicia Acosta Arroyo

CELAYA, GTO.

ABRIL 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.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

¿QUÉ ES LA AUDITORIA?..... 1-16

- 1.1 Antecedentes de la Auditoria.
- 1.2 Concepto de Auditoria.
- 1.3 Objetivo e Importancia de la Auditoria.
- 1.4 Clasificación de la Auditoria.

CAPITULO II

CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL..... 17-39

- 2.1 ¿Qué es la Contabilidad Gubernamental?.
 - 2.2 Objetivos de la Contabilidad Gubernamental.
 - 2.3 Principios de Contabilidad Gubernamental.
 - 2.4 Leyes que regulan la Contabilidad Gubernamental.
 - 2.5 Estructura del Catálogo de Cuentas del Sector General.
-

CAPITULO III

AUDITORIA GUBERNAMENTAL..... 40-61

3.1 ¿Qué es la Auditoria Gubernamental?

3.2 Objetivos y alcance de la Auditoria Gubernamental.

3.3 Normas Sobre la Ejecución del Trabajo.

3.3.1 Planeación de la Auditoria.

3.3.2 Examen y Evaluación del Control Interno.

3.3.3 Supervisión del Trabajo de Auditoria.

3.3.4 Obtención de la evidencia.

3.3.5 Detección e Investigación de irregularidades.

3.3.6 El Informe de la Auditoria.

3.3.7 Seguimiento de las recomendaciones.

CAPÍTULO IV

PLIEGOS PREVENTIVOS DE RESPONSABILIDADES 62-79

4.1 Concepto de pliegos preventivos de responsabilidades

4.2 Datos que deben contener los pliegos

-
- 4.3 Control y Evaluación Gubernamental
 - 4.4 Solventación, Garantía y contabilización de los Pliegos Preventivos de Responsabilidades.
 - 4.5 Trámites de los Pliegos Preventivos de Responsabilidades

CAPITULO V

EL CONTADOR PÚBLICO COMO AUDITOR FISCAL 80-86

- 5.1 Registro del C.P. para efectos fiscales.
- 5.2 La responsabilidad del C.P.

CAPÍTULO VI

EL SERVIDOR PÚBLICO 87-92

- 6.1 Las responsabilidades del Servidor Público
- 6.2 De las responsabilidades en materia de vigilancia y Fondos y Valores

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

El contador público juega un papel muy importante en la sociedad, tanto en el sector público como en el privado. Por ello, se considera que es necesario que, desde las aulas, se brinde un amplio conocimiento de su labor y de las técnicas e instrumentos que están a su alcance para desarrollar su trabajo.

Actualmente, las actividades del contador público se dirigen principalmente al sector privado, por lo que se le ha dado menor importancia a su desempeño en el sector público, el cual tiene igual relevancia, sobre todo con lo que respecta a la auditoría gubernamental.

Este estudio se enfoca, precisamente, a la responsabilidad del contador público como auditor gubernamental y al conocimiento de los pliegos preventivos de responsabilidades. En esto estriba el objetivo de esta tesis, en conocer el manejo de tales instrumentos, a través de los cuales se llega a la conclusión en la auditoría.

La Auditoría Gubernamental, se realiza en los tres niveles que son: Federal, Estatal y Municipal, por lo que cabe mencionar que en este estudio únicamente nos enfocaremos a la Auditoría que realiza el área Federal.

El capítulo primero tiene el fin de brindar conceptos que sirvan de apoyo para comprender lo que es la auditoría. En el capítulo segundo, y por obvia trascendencia, se define a la contabilidad gubernamental, incluyendo sus objetivos y principios. Respecto a la auditoría gubernamental, ésta se trata en el capítulo tercero, en donde se tratan los puntos más importantes relacionado con la misma, cuyos instrumentos, los pliegos preventivos de responsabilidades, se estudian en el capítulo cuarto. Sobresale el hecho de que en este trabajo se incluya, en el capítulo quinto, el papel del contador público como auditor fiscal y, por último, en el capítulo sexto, las responsabilidades del servidor público.

Como se puede observar, este tema resulta de gran provecho, ya que es imperante la necesidad de conocer los pliegos preventivos, pues a través de éstos se responsabiliza a los funcionarios públicos de las anomalías en sus operaciones y, consecuentemente, en su control interno.

Este es un tema esencial dentro de la auditoria gubernamental, por lo que todo contador público debe tener conocimiento de él.

CAPÍTULO I
¿QUÉ ES LA AUDITORIA?

1.1 ANTECEDENTES DE LA AUDITORIA

Antes de definir y analizar la auditoría, se tratará en forma sucinta sobre la contabilidad, la cual surgió desde que el hombre se desarrolló en el mercado, entendiendo éste como intercambio de mercancías, por lo que se dio la necesidad de registrar y controlar lo que se tenía.¹

La riqueza de las naciones, según Adam Smith, era el beneficio; sin embargo, para conocer exactamente ese beneficio era indispensable un control, y el control requería un registro, y sobre éste se elaboraba la “FILOSOFIA EMPRESARIAL”. **De esta forma nació la contabilidad moderna.**

Cuando se habla de las civilizaciones del Cercano Oriente, no debe olvidarse que éstas comenzaron a establecer gobiernos y negocios organizados. Desde el principio, los gobiernos se preocuparon por llevar cuenta de las entradas y salidas de dinero y el cobro de impuestos. Parte integrante de esa preocupación fue el establecimiento de controles, incluso auditorías, para disminuir los errores y fraudes por parte de funcionarios incompetentes o faltos de honradez.

¹ DEFLIESE, Philip, L. Y otros, *Auditoria Montgomery*, 2ª ed., México, Editorial Limusa, p. 42

Los registros contables y referencias más antiguos en el sentido moderno de la palabra, son de países como Inglaterra, entre otros, que datan del año 1130.

En Gran Bretaña las auditorías eran de dos tipos:

- 1) Las que se hacían públicamente ante funcionarios del gobierno y los ciudadanos, las cuales consistían en que los auditores escucharan la lectura de las cuentas hecha por el tesorero.
- 2) El segundo tipo consistía en hacer un examen detallado de las cuentas que llevaban los funcionarios de finanzas de los grandes señoríos. Dicho examen iba acompañado de un informe verbal ante el señor del lugar y el consejo; por lo regular, el auditor era miembro del consejo señorial y fue, por tanto, el precursor del moderno auditor interno.

A mediados del siglo dieciséis, los auditores marcaban a menudo las cuentas con frases como “oídas por los auditores firmantes”.

Las dos auditorías mencionadas anteriormente, estaban enfocadas a revisar los fondos confiados tanto a los funcionarios públicos como a los privados, y no tenían por objeto probar la calidad de las cuentas, salvo en la medida que las inexactitudes pudieran indicar la existencia de fraude.

Los cambios económicos que se dieron durante los siguientes doscientos años introdujeron nuevos aspectos contables que se

concentraron en el registro de las propiedades y en el cálculo de ganancia y pérdida, pero con un sentido comercial; asimismo, la auditoría ha evolucionado, y comenzó a hacerlo, ya que en un principio sólo consistía en un proceso auditivo, hasta llegar al examen riguroso de los registros y tener una base como evidencia, con la cual se podía comprobar lo que se decía.

La construcción de ferrocarriles y el crecimiento de las compañías de seguros, bancos y otras empresas, significa el progreso en la práctica de la auditoría, con lo que el auditor profesional se convirtió en parte importante del escenario empresarial.

La auditoría es una rama dentro de la contabilidad, en la cual el contador público juega un papel muy importante como profesional, ya que se encargará de realizar un estudio analítico de la situación de una empresa. Basándose en técnicas y procedimientos establecidos, el contador adquiere una responsabilidad no sólo con quien lo está contratando, sino con todos aquellos que se basen en su trabajo para cualquier toma de decisiones respecto a la empresa; por esto se dice que adquiere una responsabilidad pública.

Sin embargo, no sólo se trata de aplicar conocimientos, técnicas y procedimientos, sino que también se requiere del criterio, ya que la auditoría no es únicamente una actividad mecánica, con la cual se llega a un resultado que es de carácter indudable; la auditoría requiere de un carácter profesional, sólido y maduro, el cual nos ayudará a tomar decisiones bajo un criterio profesional para llegar al mismo resultado

indudable; no obstante, al aplicar técnicas se tiene un fundamento básico del trabajo que se realiza.

1.2 CONCEPTO DE AUDITORIA

Se puede encontrar una gran cantidad de definiciones para la palabra auditoría, entre las cuales se citarán las siguientes:

Para Montgomery, la auditoría "es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos".²

Andrés Montero menciona que la auditoría "es el examen metódico y ordenado de la contabilidad de una empresa, mediante la comprobación de las operaciones registradas y la investigación de todos aquellos hechos que puedan tener relación con las mismas, a fin de determinar su corrección".³

En el **Moderno Diccionario de Contabilidad** se menciona que auditoría es la revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de una empresa, para determinar su grado de exactitud.

Por lo antes mencionado, se puede llegar a la conclusión de que:

² En SÁNCHEZ ALARCÓN, F. J., *Programas de auditoría*, 6ª ed., México, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. DE C.V., 1994, p. 5.

³ *Ibidem*, p. 6.

La auditoría es un proceso de revisión, en el cual el contador público realiza un examen crítico de los libros y registros de una entidad, basándose en técnicas y procedimientos específicos; esto, con la finalidad de poder opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros. Esta revisión no sólo se hace a las empresas privadas, sino también a las del sector público, aunque las técnicas y procedimientos a utilizar serán diferentes; no obstante, se pretende llegar a lo mismo, que es el proceso de revisar el buen funcionamiento de la entidad, respetando las leyes y reglamentos establecidos.

Se puede decir que la **auditoría es una revisión que se hace a las entidades del sector privado y público, sin dejar de mencionar que se hace por una persona ajena a la entidad, en este caso un contador público independiente y registrado en el caso del sector privado.**

1.3 OBJETIVO E IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA

Al hablar de objetivos, se puede señalar que éstos son enunciativos y no limitativos, ya que existen varios tipos de auditoría, por lo cual cada una tiene sus propios objetivos; sin embargo, se puede afirmar que, en todo tipo de auditoría, el **objetivo más importante es:**

Que una vez concluida la revisión, se determine la confiabilidad que existe dentro de la información que nos proporcionó la entidad, y la cual se pudo comprobar.

Además del anterior objetivo, existen otros:

Presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades que realicen la auditoría.

- ◆ Que el auditor se forme un criterio propio de la situación de la empresa, el cual estará relacionado con los aspectos económicos y legales, los que serán sujetos de la auditoría.
- ◆ Determinar la exactitud e integridad de la contabilidad.
- ◆ Mostrar la verdadera situación financiera.
- ◆ Realizar ajustes y/o las reclasificaciones necesarias.
- ◆ Verificar el correcto cumplimiento de las políticas implantadas por la empresa.
- ◆ Revisar que los registros contables sean los adecuados.
- ◆ Proponer posibles soluciones a los errores detectados, en caso de que existan.
- ◆ Hacer las recomendaciones necesarias.
- ◆ Verificar que se trabajó de acuerdo a los principios de contabilidad y se cumplan las leyes reglamentarias.

-
- ◆ Determinar la confiabilidad con la cual se trabaja, para así poder llegar a la correcta toma de decisiones.
 - ◆ Verificar la integridad de todas las operaciones, y otros acontecimientos o circunstancias que hayan tenido lugar en el periodo revisado.
 - ◆ En el caso de entidades públicas, verificar que se cumplan con las normas de contabilidad para gobiernos y que los empleados cumplan con sus funciones, de acuerdo a la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
 - ◆ Realizar un trabajo con eficiencia.

La importancia de la auditoría parte de estos objetivos, ya que, llevados a cabo, se puede analizar la situación de la entidad y será fácil detectar en qué puntos no está cumpliendo con sus funciones de acuerdo a la ley o a sus propias políticas.

Se puede decir que uno de los objetivos más importantes en todo tipo de auditoría es "**obtener y evaluar evidencia acerca de los hechos**", para de esta forma interpretarlos una vez que son conocidos.

La auditoría es una área fundamental para la contabilidad, ya que con ésta se puede determinar el buen o mal funcionamiento de una entidad; aquí radica la importancia de que el auditor debe decidir si la evidencia es suficiente y competente, tanto cuantitativa como

cualitativamente, con el fin de poder dar el nivel de seguridad necesario para formular una opinión.

Toda entidad requiere de que exista un control, y que dicho control se cumpla, de la misma forma que sus objetivos y políticas, con el fin de lograr sus metas; de aquí la importancia de que la auditoría revise estos puntos, y verifique su cumplimiento, ya que de éstos dependerá el funcionamiento de la entidad.

Por lo anterior, la importancia de la auditoría radica en verificar el correcto funcionamiento de la empresa, cumpliendo las políticas establecidas por ésta; asimismo, se puede señalar que otro punto importante es que el contador público está trabajando bajo programas de auditoría establecidos, para poder realizar una evaluación completa de la situación de la empresa, cuando sea necesario utilizar su criterio, y llegar a lo más importante, que es el emitir su opinión bajo el documento llamado **Dictamen**.

1.4 CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

La auditoría se puede dar tanto en el sector privado como en el público; sin embargo, existen varios tipos de auditoría, y estas a su vez se subdividen. Conforme al área de aplicación, la auditoría se divide como sigue:

-
- ◆ **Financiera:** las declaraciones acerca de las cuales el auditor busca evidencia se refieren a la información financiera y, en ocasiones, a la de operación; se miden los principios de contabilidad generalmente aceptados o alguna otra base específica de contabilidad; la información financiera es usada por terceros y por la misma entidad que los proporciona, para así tomar decisiones. Este tipo de auditoría es practicada por auditor independiente, y por auditores internos y del gobierno, junto con auditorías de cumplimiento y de operación; Las de cumplimiento, como su nombre lo indica, verifican que realmente se cumpla lo que la empresa dice, como son normas, políticas, procedimientos, etcétera, y las de operación implican la evaluación de algunos o todos los siguientes elementos: controles internos, cumplimiento con las leyes, reglamentos, la confiabilidad e integridad de la información financiera y de operación, el uso económico y eficiente de los recursos y el logro de los objetivos y metas establecidos para las operaciones o programas⁴. El objetivo de este tipo de auditorías es verificar el correcto registro de las operaciones realizadas por la entidad, y de esta forma determinar la confiabilidad que representan los estados financieros que se le entregan a la administración o gerencia, los cuales sirven de base para la toma de decisiones.

⁴ DEFLIESE, Philip L. Y otros, *Auditoría Montgomery*, 2ª ed., México, Editorial Limusa, 1991, p.66

-
- ◆ **Fiscal:** consiste en verificar que la entidad esté respetando y trabajando bajo las disposiciones legales, como son, en este caso, las leyes fiscales. Su **objetivo** consiste en evaluar el correcto cumplimiento de las leyes impositivas.

Las dos auditorías mencionadas anteriormente se encuentran muy relacionadas; sin embargo, se debe realizar primero la financiera.

- ◆ **Administrativa:** Revisión de la empresa para evaluar permanentemente los sistemas, los métodos y el desempeño del trabajo en todas las áreas y funciones, buscando calificar su eficiencia. Su **objetivo** es verificar el correcto cumplimiento de las políticas, procedimientos, programas, métodos, recursos humanos y materiales, es decir, todo lo que conforma el proceso administrativo de la entidad.

Cabe mencionar que existen otros tipos de auditorías, como las de costos, o bien la entidad puede solicitar auditorías en cada una de sus áreas.

Tomando en consideración los siguientes puntos, las auditorías antes mencionadas se pueden dividir en:⁵

El alcance y finalidad del trabajo a desarrollar, y ésta a su vez se divide en cuatro:

1. Auditoría de balances, saldos o de estados financieros

⁵ En SÁNCHEZ ALARCÓN, F. J., *Programas de auditoría*, 6ª ed., México Ediciones Contables y Administrativas, S.A DE C.V., 1994, p.p. 6-9

-
2. Auditoría detallada o de movimientos
 3. Auditoría completa o de movimientos y saldos
 4. Auditorías especiales
- La época o periodo que abarca, y se divide en tres:
 1. Auditoría continua o permanente
 2. Auditoría esporádica o eventual
 3. Auditoría periódica
 - La persona que la realiza, y se divide en dos:
 1. Auditoría interna
 2. Auditoría externa
 - La fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría, la cual se divide en:
 1. Auditoría preliminar
 2. Auditoría final

A continuación, se dará una breve explicación de lo que consta cada una de las auditorías mencionadas:

POR SU ALCANCE:

AUDITORIA DE BALANCE

Se realiza a partir de pruebas selectivas; únicamente pretende determinar la corrección de saldos, por lo que en la práctica también se conoce como auditoría de saldos o de estados financieros.

AUDITORIA DETALLADA O DE MOVIMIENTOS

Revisa cada uno de los movimientos realizados en la contabilidad de un ejercicio, con el fin de determinar la corrección o incorrección de éstos; sin embargo, no llega a la revisión de los saldos, únicamente se enfoca a los movimientos realizados. No obstante, este tipo de auditoría no es muy común, ya que a todo usuario le interesa conocer los movimientos con sus respectivos saldos.

AUDITORIA COMPLETA O DE MOVIMIENTOS Y SALDOS

Es la combinación de las dos anteriores, ya que en este tipo de auditoría se revisan los movimientos con sus respectivos saldos.

AUDITORIA ESPECIAL

Es aplicada a una cuenta o a un grupo de cuentas selectivas.

POR EL PERIODO QUE ABARCA

AUDITORIA CONTINUA O PERMANENTE

Normalmente se cuenta con un auditor interno en la empresa, el cual se encarga de revisar las operaciones antes o después de registradas en los libros.

AUDITORIA ESPORÁDICA O EVENTUAL

Se realiza en forma ocasional, y por deseo de los administradores o dueños de la empresa.

AUDITORIA PERIÓDICA

Es la que se realiza cada periodo de tiempo determinado, puede ser mensual, semestral, anual, según sea la necesidad.

POR LA PERSONA QUE LA REALIZA:

AUDITORIA INTERNA

Es efectuada por personal que depende directamente de la empresa, pero es independiente al contador.

AUDITORIA EXTERNA

Es realizada por un profesional independiente, en este caso un contador público, quien dará su opinión acerca de la situación de la empresa en una forma libre y sin influencia de la empresa.

POR LA FECHA EN QUE SE EFECTÚA

AUDITORIA PRELIMINAR

Adelantar el mayor trabajo que sea posible para entregar a tiempo los informes solicitados por el cliente.

AUDITORIA FINAL

Se trata de unir los saldos de la auditoría preliminar con los del cierre del ejercicio, verificando las partidas importantes durante el periodo.

En este capítulo como su nombre lo dice, pudimos conocer un poco acerca de lo que es la auditoria en términos generales, sin embargo nuestro estudio está más enfocado a lo que es la auditoría gubernamental, para esto, es importante comenzar con lo que es la contabilidad gubernamental, por lo cual este tema lo desarrollaremos en el siguiente capítulo.

CAPITULO II

CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

2.1 ¿QUÉ ES LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL?

Muchas veces podemos preguntarnos qué similitud existe entre contabilidad y contabilidad gubernamental. Pues bien, ahora se definirá la contabilidad gubernamental, y se comprenderá que no existe diferencia entre una y otra, ya que las dos pretenden lo mismo; la única diferencia se refiere a quién presenta la información y a quién le interesa.

La contabilidad gubernamental es la técnica encargada de registrar sistemáticamente las operaciones realizadas por las dependencias y entidades de la administración pública federal, así como todos los sucesos económicos identificables y cuantificables que le afecten, esto, con el propósito de generar información financiera presupuestal, programática y económica que facilite a los usuarios la toma de decisiones. Esta contabilidad, permite medir y registrar en términos monetarios las operaciones, programas y actividades realizadas por el Estado, sus entidades y organismos.⁶

Es importante señalar que entre los usuarios se encuentran:

- ◆ El Poder Legislativo
- ◆ La ciudadanía

⁶ CASTRO Vázquez, *contabilidad gubernamental- federal- estatal- municipal*, 2ªed. , México, IMCP, A.C., p. 11

-
- ◆ Inversionistas y acreedores
 - ◆ Otros gobiernos y agencias internacionales
 - ◆ Analistas, economistas y financieros

2.2 OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Todo informe financiero del gobierno debe mostrar la responsabilidad sobre todos aquellos recursos y asuntos que se le encomendaron, con el fin de proporcionar información útil para:

- ◆ Indicar si los recursos se obtuvieron y utilizaron de acuerdo con el presupuesto legalmente adoptado.
- ◆ Mostrar los orígenes, distribución y uso de los recursos financieros.
- ◆ Proporcionar información sobre la forma en que el gobierno u organismo financió sus actividades y sufragó sus requerimientos de efectivo.
- ◆ Mostrar la posición financiera del gobierno u organismo, y los cambios mostrados.

Cabe mencionar que estos son sólo algunos de los objetivos de la contabilidad gubernamental.

2.3 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Los principios se dividen en cuatro grupos:⁷

PRIMERO: Los que delimitan e identifican a las entidades de la administración pública federal así como a sus aspectos financieros, presupuestales, programáticos y económicos:

- ◆ Ente
- ◆ Base de registro
- ◆ Cuantificación en términos monetarios
- ◆ Periodo contable

SEGUNDO: De acuerdo a la base de cuantificación de las operaciones del ente y su presentación:

- ◆ Costo histórico
- ◆ Existencia permanente
- ◆ Control presupuestal.

TERCERO: Para la presentación de la información:

⁷ Ibidem, pp. 12-28

-
- ◆ Revelación suficiente
 - ◆ Integración de la información

CUARTO: Los principios de contabilidad gubernamental que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales de un sistema son:

- ◆ Importancia relativa
- ◆ Consistencia o comparabilidad
- ◆ Cumplimiento de disposiciones legales

A continuación, se dará una explicación sobre cada uno de los principios antes mencionados.

ENTE: Es toda dependencia gubernamental con existencia propia e independiente, creada por ley o decreto; el ente cuenta con un patrimonio.



LEY: Precepto en que se manda o prohíbe una cosa, dictada por las autoridades legítimamente constituidas y sostenidas por la fuerza pública.

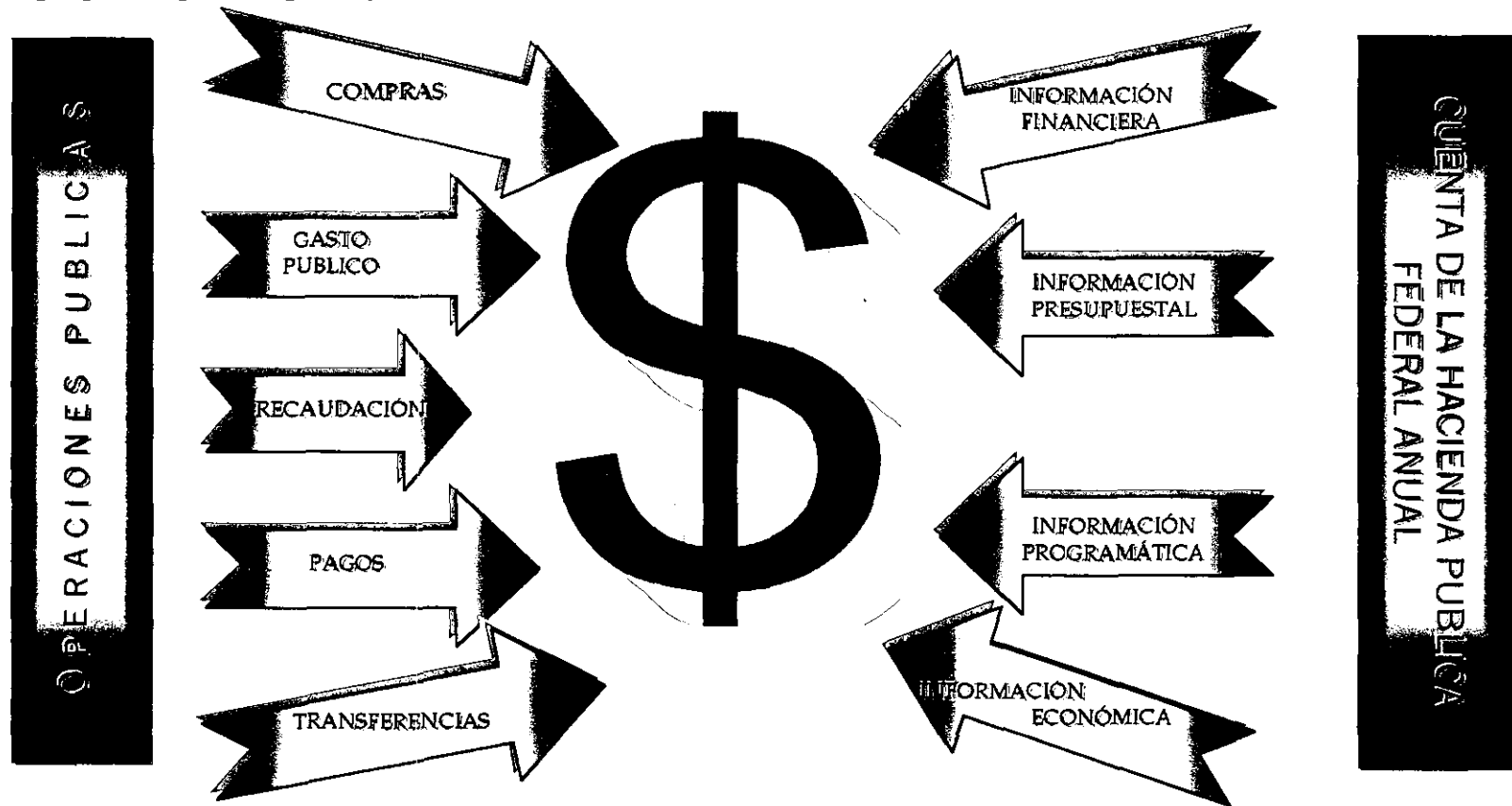
En el artículo 70 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se denota que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto. Las leyes o decretos se comunicarán al Ejecutivo firmados por los presidentes de ambas Cámaras y por un secretario de cada una de ellas, y se promulgarán en esta forma: El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta: (texto de la ley o decreto).

DECRETO: Resolución del juez de mero trámite. También se usa en un sentido más amplio como cualquier resolución que pronuncian los jueces y magistrados.

EXISTENCIA PERMANENTE: El ente tiene vida permanente salvo modificación posterior de la ley o decreto que lo creó. No puede existir un ente gubernamental si no hay una Ley o Decreto que lo haya creado y de la misma forma no puede desaparecer.

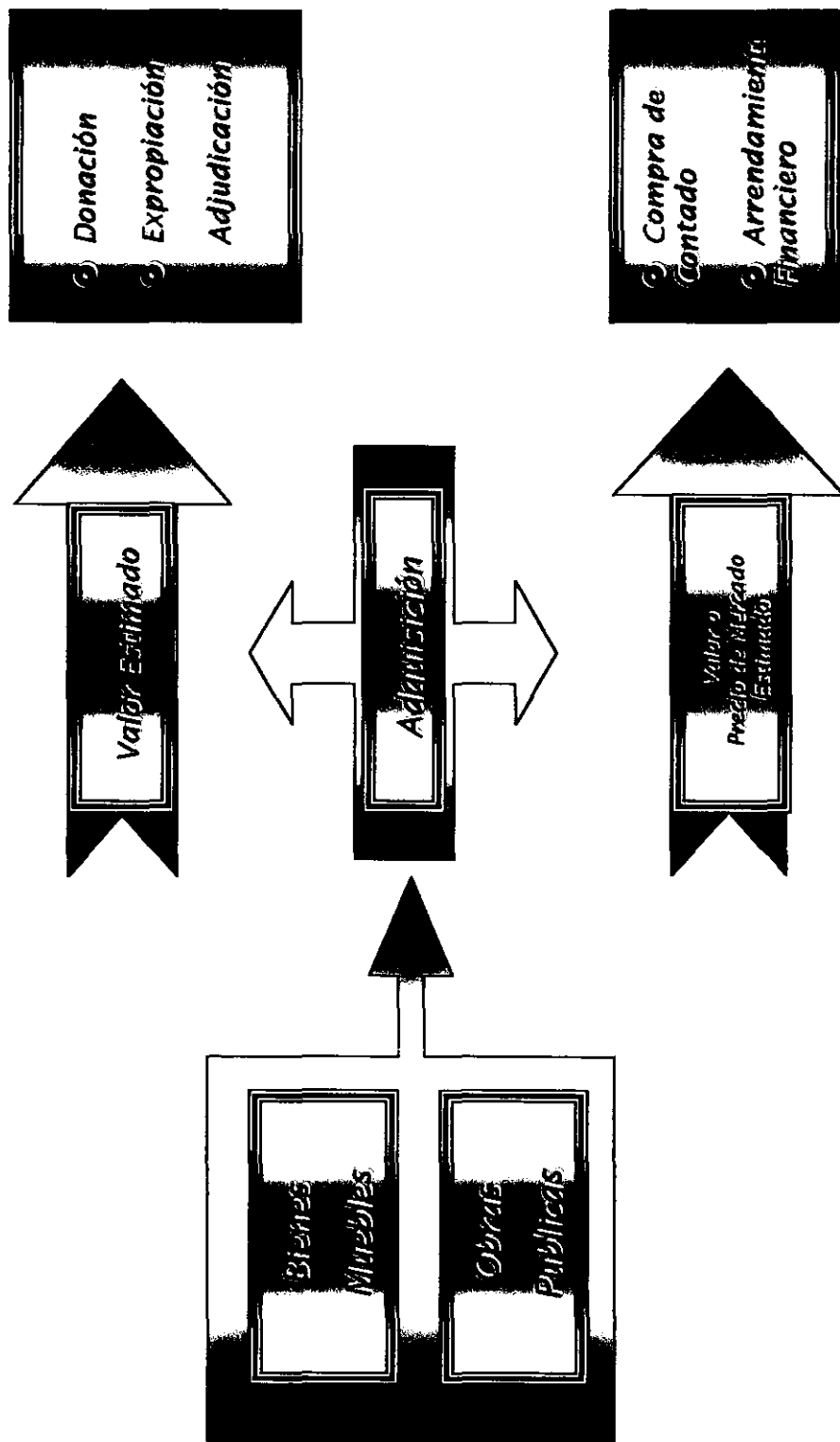
Los cuadros que se muestran a continuación, ejemplifican los principios que faltan por explicar.

Cuantificación en Terminos Monetarios



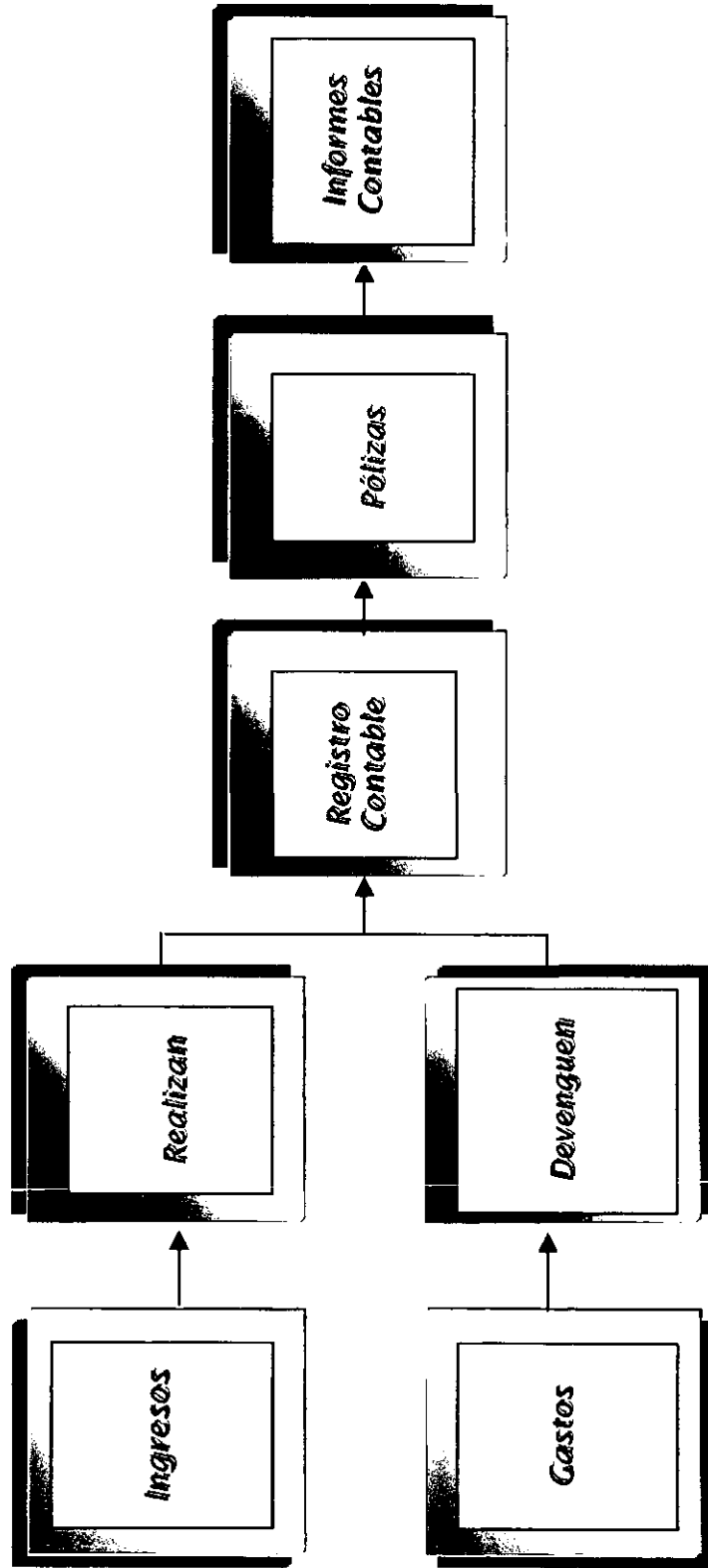
Los derechos y obligaciones y en general las operaciones que realice el Ente serán registrados en Moneda Nacional.

Costo Histórico



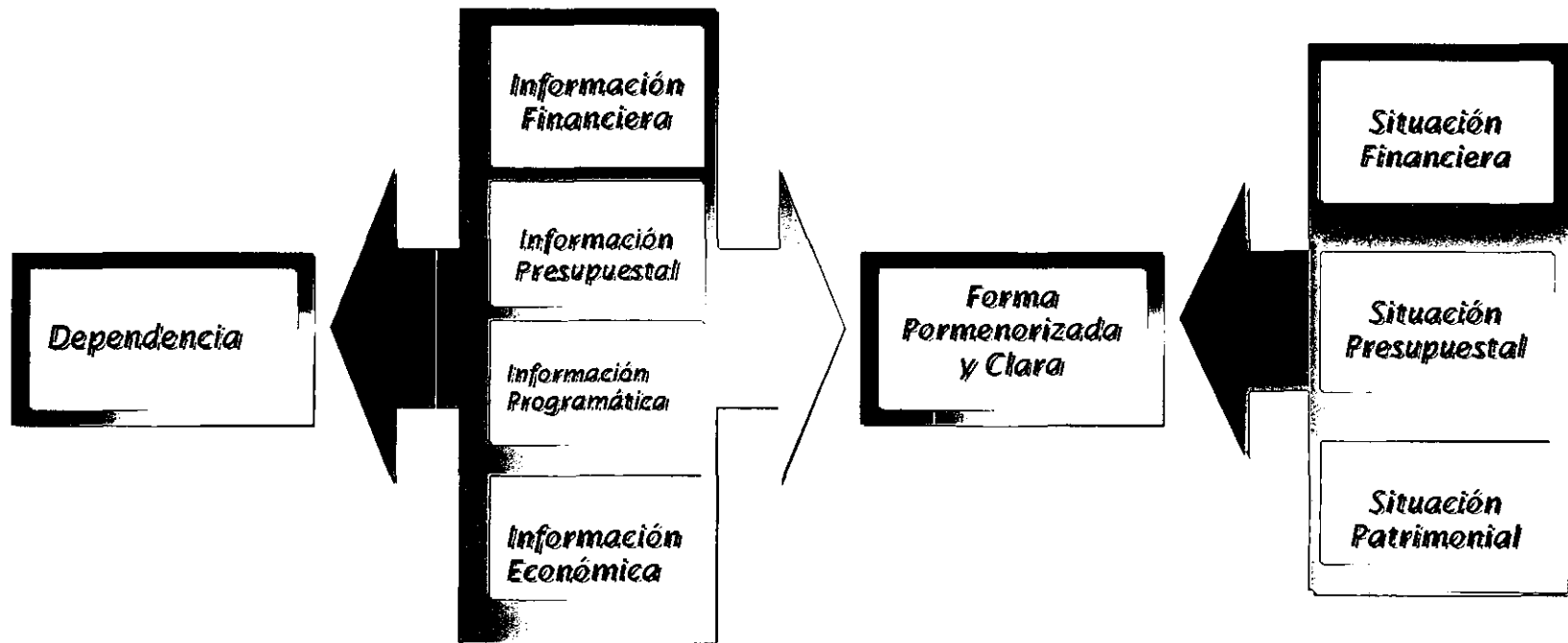
Los bienes se deben registrar a su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que sean productos de una donación, expropiación o adjudicación.

Base de Registro



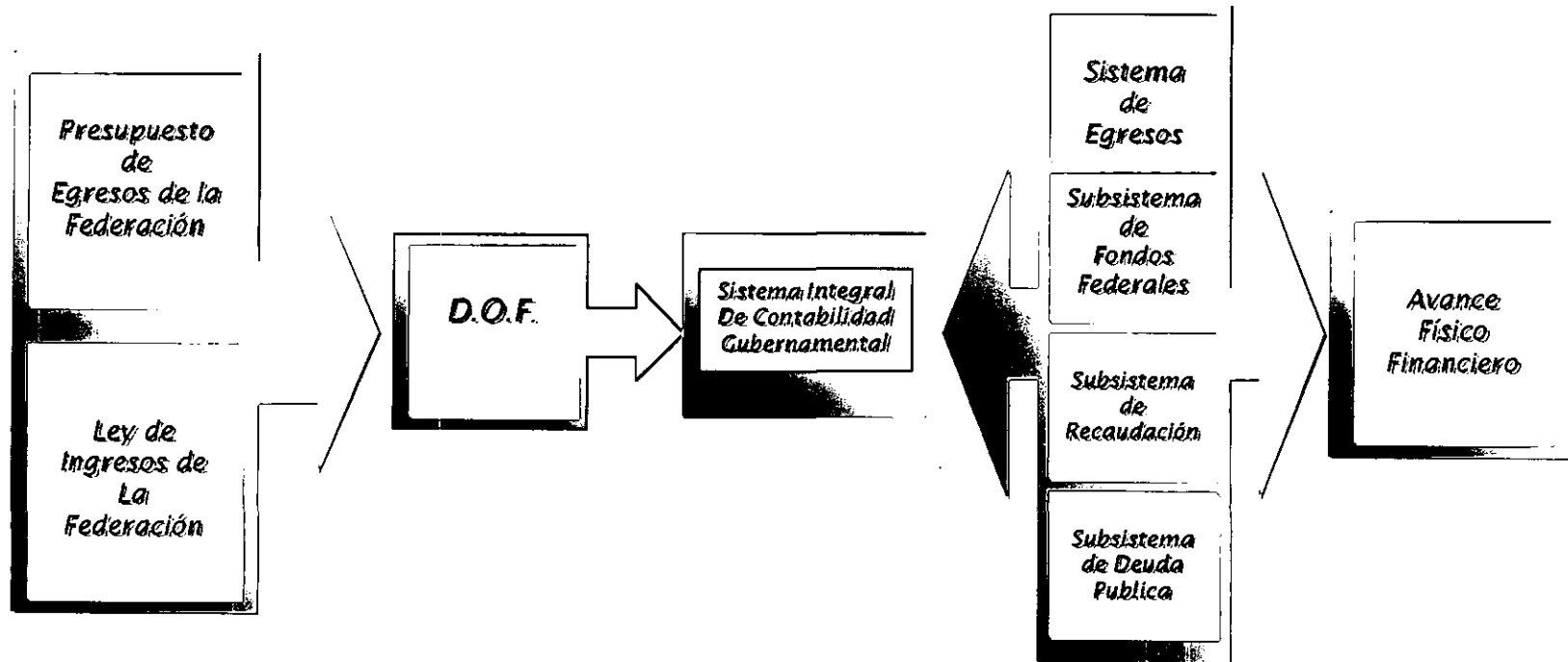
Los gastos deben ser reconocidos y registrados en el momento que se devenguen y los ingresos cuando se realicen, como se muestra en el cuadro anterior

Revelación Suficiente



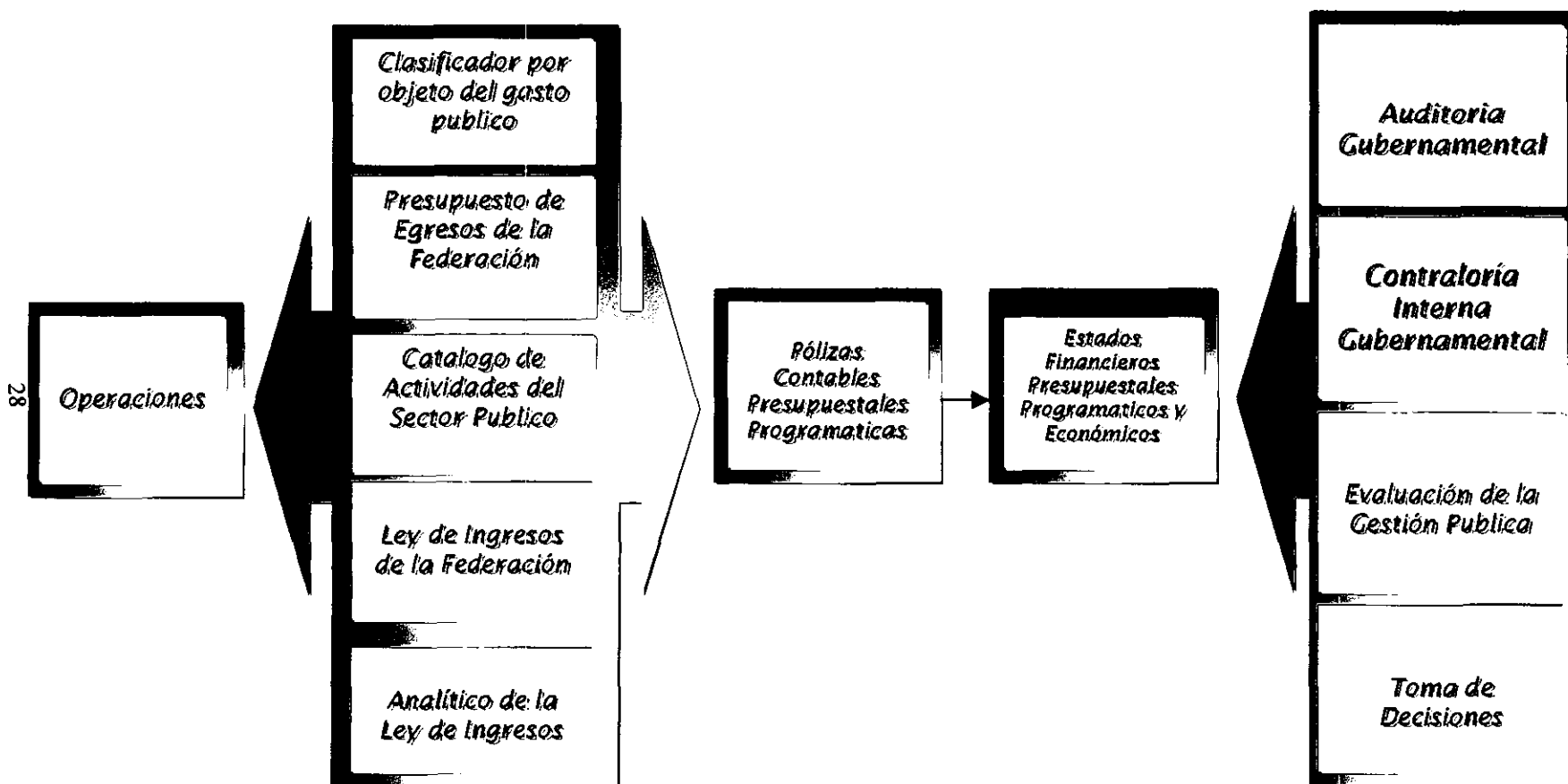
Los Estados Financieros, Presupuestales Y Patrimoniales, Deben Incluir Información Suficiente Para Mostrar La Situación Del Ente.

Control Presupuestario



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

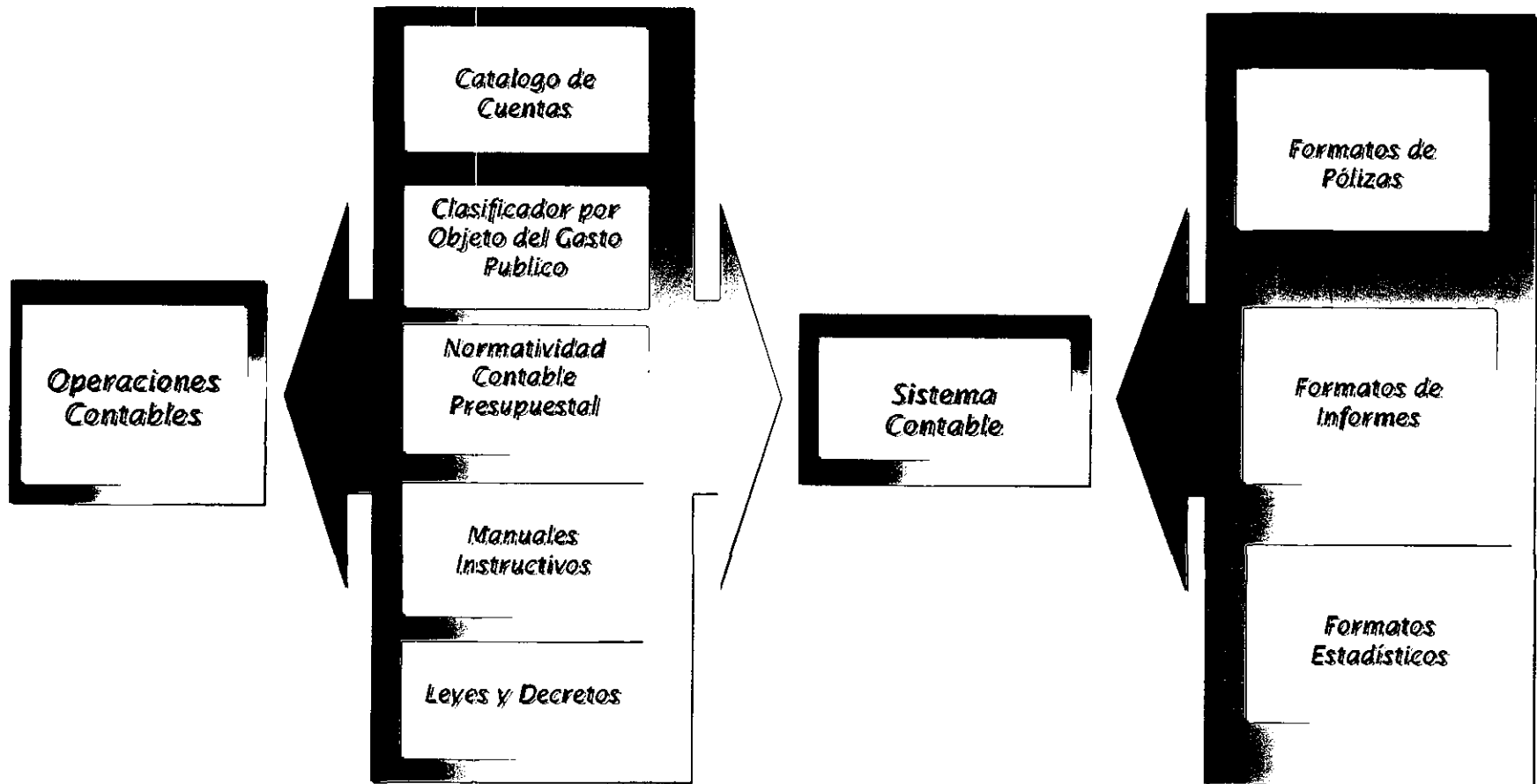
Importancia Relativa



Los Estados Financieros, Presupuestales Y Patrimoniales, Deben Revelar Todas Las Partidas Importantes, Para Así Efectuar Evaluaciones Y Tomar Decisiones.

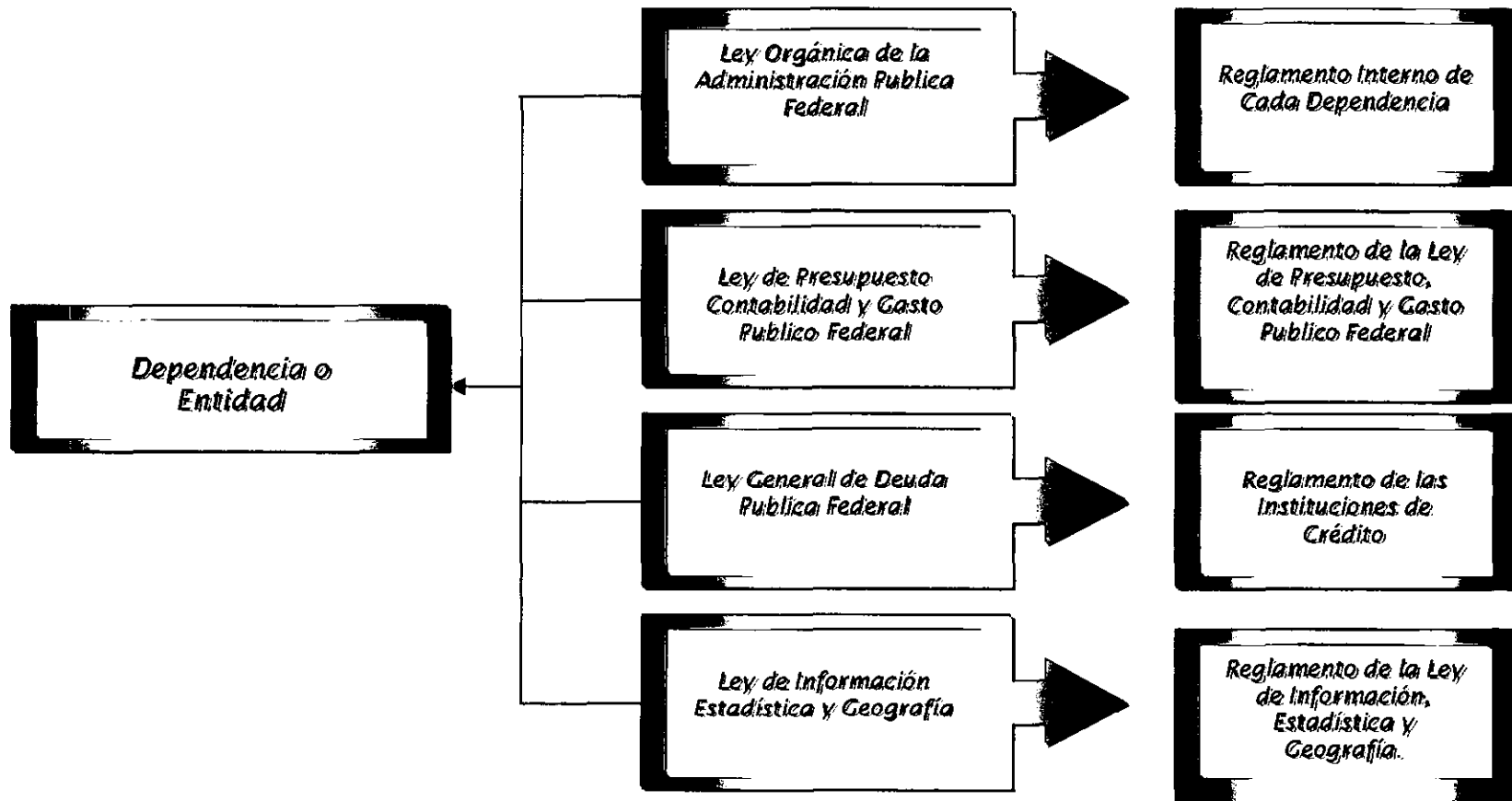
Consistencia

29



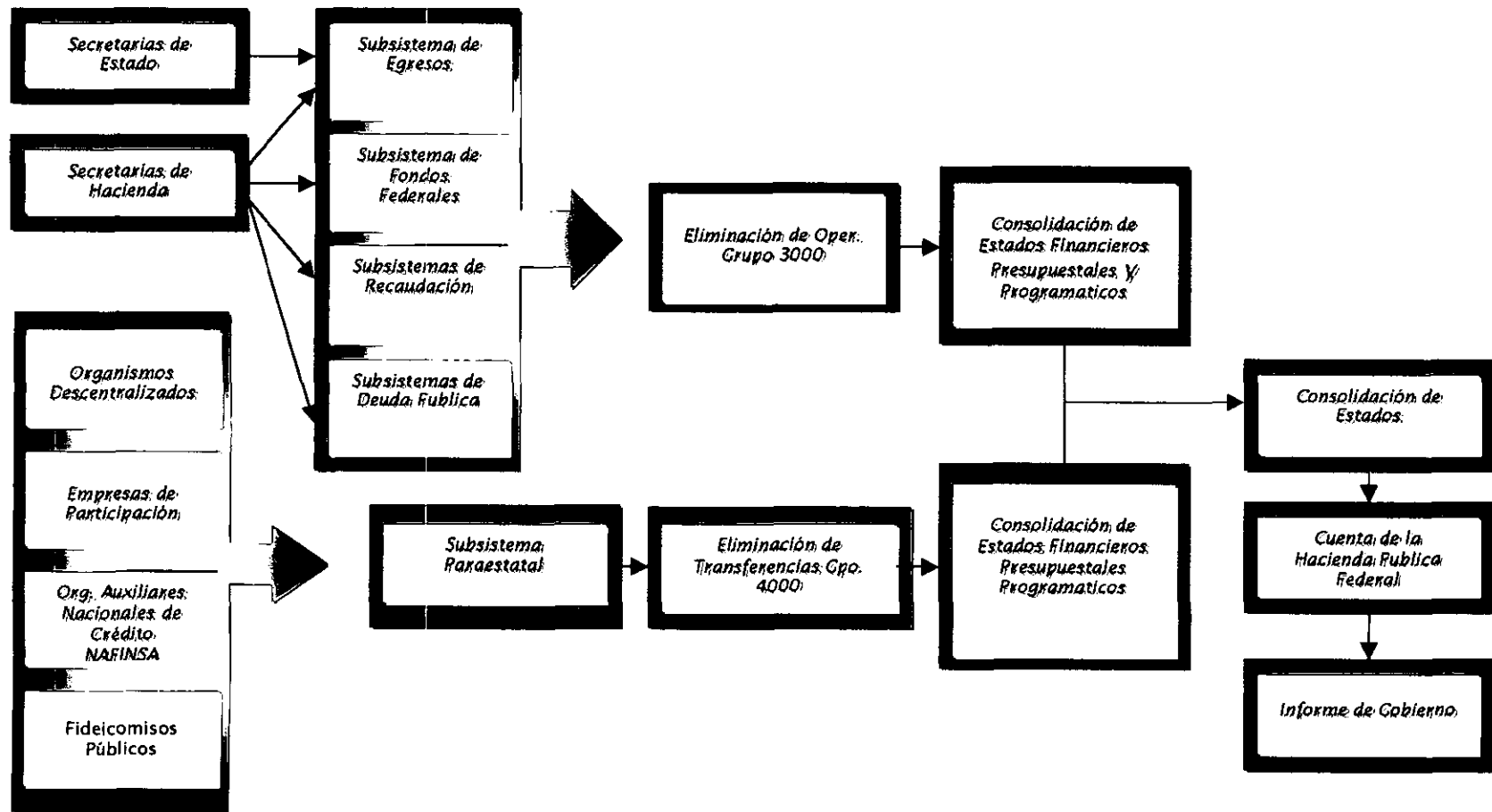
Las políticas, métodos de cuantificación y procedimientos contables, deben ser los apropiados para reflejar la situación del ente, debiendo aplicarse con criterio uniforme en un periodo o de un periodo a otro.

Cumplimiento de Disposiciones Legales



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

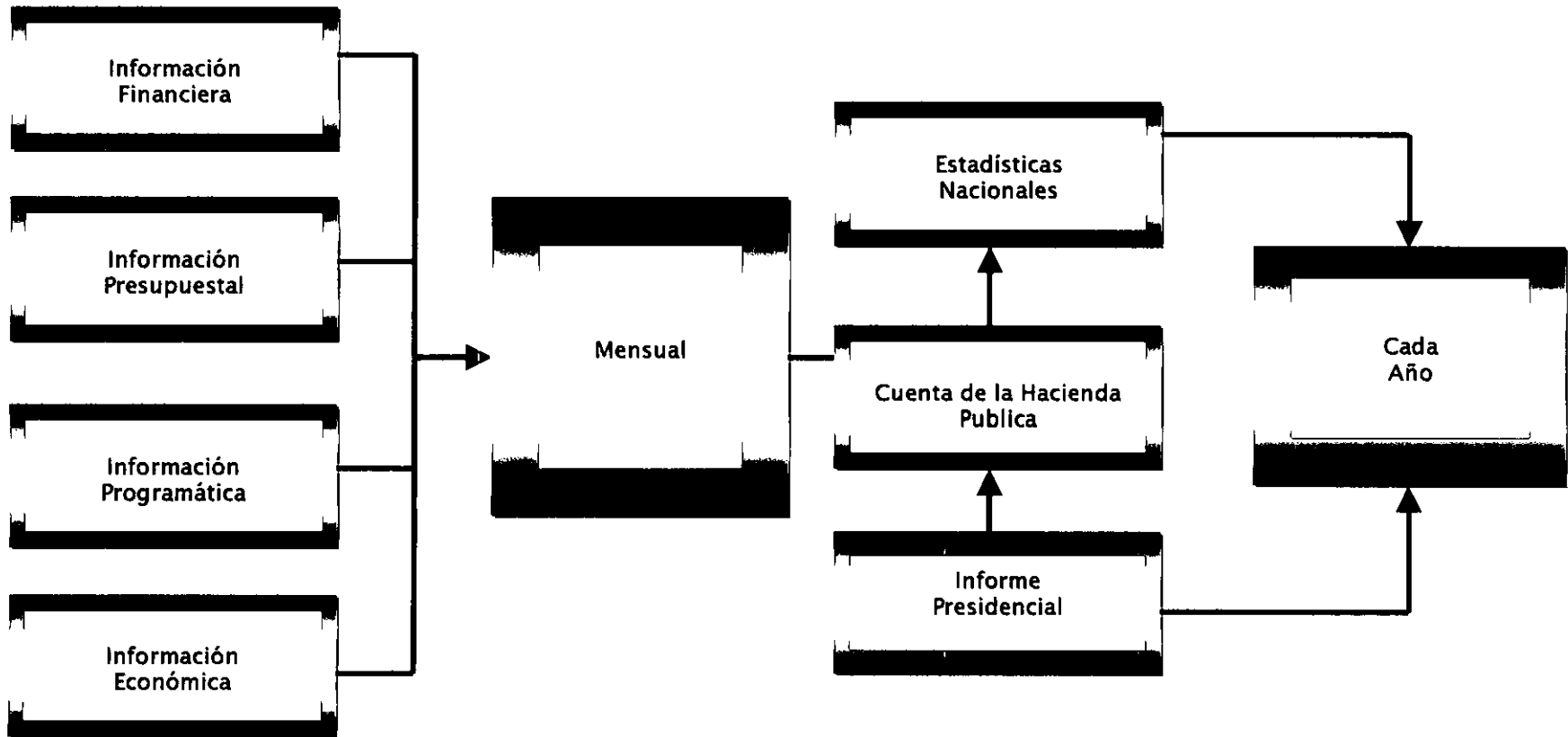
Integración de la Información



Si integran informes financieros independientes en uno solo, deben eliminarse las transacciones efectuadas entre distintas unidades o entes y los estados financieros no deben reflejar superávit o déficit originados entre ellas.

Periodo Contable

32



2.4 LEYES QUE REGULAN LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

En este apartado se hablará de las leyes que se encuentran regulando la forma en cómo se debe llevar la contabilidad gubernamental, así como los artículos.

En la Ley de Presupuesto de Contabilidad y Gasto Público Federal, en su capítulo I, artículo 1, se habla de las “Disposiciones Generales”, y dice lo siguiente:

Artículo 1. El presupuesto, la contabilidad y el gasto público federal se norman y regulan por las disposiciones de esta ley, la que será aplicada por el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Programación y Presupuesto.

La misma ley, pero en su capítulo IV, del artículo 39 al 44, habla de cómo cada entidad llevará su contabilidad, que se llevará con base acumulativa para determinar costos y facilitar la formulación, ejercicio y evaluación de los presupuestos y sus programas; asimismo, se menciona que las entidades suministrarán a la Secretaría de Programación y Presupuesto, con la periodicidad que ésta lo determine, la información contable, financiera, presupuestal y de la índole que requiera; la Secretaría de Programación y Presupuesto dará las instrucciones de cómo las entidades deben llevar sus registros y contabilidad; por último, se señala que en las dependencias del

Ejecutivo federal, en el Departamento del Distrito Federal y en las entidades de la administración pública paraestatal se establecerán órganos de auditoría interna.

Por otro lado, en el Reglamento de la Ley antes mencionada, en su título cuarto, capítulo I, del artículo 81 al 89, habla del sistema de contabilidad gubernamental. En el capítulo II, del mismo título, habla de los catálogos de cuentas y de la contabilización de las operaciones.

En todas las secretarías de Estado, la contabilidad se llevaba centralizada en cuatro subsistemas: de egresos, ingresos, deuda pública y fondos; por lo cual a este tipo de sistema se le llamó **centralizado**. Sin embargo, de 1977 a 1992, y como consecuencia de la reforma administrativa, la contabilidad se descentraliza, asignando las funciones de la contaduría de la Federación a la Secretaría de Programación y Presupuesto, donde se crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, se promulga la Ley Presupuesto Contabilidad y Gasto Público Federal, y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, lo cual produce un cambio sustancial en el manejo de la contabilidad.

En 1992 la Secretaría de Programación y Presupuesto se fusiona por decreto presidencial a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público subsistiendo la Dirección General de Contabilidad Gubernamental con toda su estructura.⁸

⁸ Ibidem p. 8.

En el artículo 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal podemos encontrar lo que le corresponde a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, aunque aquí solo mencionaremos algunos asuntos de los que le toca despachar:

- Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control;
- Realizar por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente auditorías o evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de promover la eficiencia en su gestión y propiciar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas;
- Designar a los auditores externos de las entidades, así como normar y controlar su desempeño.

2.5 ESTRUCTURA DEL CATALOGO DE DEL CUENTAS SECTOR GENERAL

En este apartado, se señalará la estructura de un Catálogo de Cuentas Sector General; sin embargo, es necesario mencionar que éste es sólo un ejemplo, ya que, según el artículo 93 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, la Secretaría podrá modificar los catálogos de cuentas a que deben sujetarse cada una de las entidades mencionadas en el 2º artículo de la Ley y bajo los siguientes casos:

- I. Creación de un nuevo sistema;
- II. Requerimientos específicos de las entidades;
- III. Adecuaciones por reformas técnico-administrativas, y
- IV. Actualización de la técnica contable.

En el capítulo II también se habla de la contabilización de las operaciones, abarcando del artículo 90 al 111; en este apartado, sólo se hará mención al artículo 93 antes citado, y el 90, el cual dice lo siguiente:

Artículo 90. La Secretaría emitirá los catálogos de cuentas a que deberán ajustarse las entidades citadas en las fracciones I a V

del artículo 2° de la Ley para el registro de sus operaciones financieras y presupuestales. Dichos catálogos estarán integrados por los siguientes grupos de cuentas:

- I. Activo
- II. Pasivo
- III. Patrimonio
- IV. Resultados
- V. Orden, y
- VI. Presupuestos.

A continuación se muestra un ejemplo de la estructura del catálogo de cuentas:

ESTRUCTURA DEL CATALOGO DE CUENTAS SECTOR GENERAL

GÉNERO	GRUPO	CLASE	CUENTA ESPECÍFICA
ACTIVOS	Circulante	Erario Administración Inventarios	Deudores del erario. Caja. Almacenes.
	Fijo	Erario Bienes inmuebles Especies animales Bienes agrícolas y forestales Bienes Inmuebles Activos en arr. Financiero	Fideicomisos. Mobiliario y equipo. Semovientes. Productos agrícolas y forestales. Obras en procesos. Activos en arrendamiento financiero.
	Otros activos	Administración	Depósitos específicos con instituciones oficiales de crédito.
PASIVOS	A corto plazo	Erario Administración	Deuda pública vencida no pagada. Doc. por pagar por financi. Con vencimiento en el año en curso.
	A largo plazo Otros pasivos	Erario Administración	Deuda pública interior a largo plazo depósitos diversos.
ENLACE	Real	Ingresos Egresos	Concentraciones ley año en curso. Ministraciones ley año en cursos. Presupuesto de egresos ley año en curso.
	Virtual Liquidadoras	Ingresos y egresos Real y virtual	Liquidadora año en curso
HACIENDA PUBLICA	Patrimoniales	Modificaciones patrimoniales	Patrimonio. Decrementos al patrimonio.
RESULTADOS	Ingresos	Presupuestales No presupuestales	Resultados de Ley de Ingresos. Beneficios diversos.
	Egresos	Presupuestales No presupuestales	Costo de operación de programas Diferencias por tipo de cambio.
ORDEN	Presupuestales	Ley de Ingresos Presupuesto de egresos	Ley de Ingresos estimada. Presupuesto por ejercer.
	Memoranda	Observaciones Servicio de correos	Observaciones por falta de justificación o comprobación. Almacenes de estampillas de correos

Una vez que se definió la Contabilidad Gubernamental, así como sus objetivos, principios y leyes, se puede observar que no existe diferencia entre éstos y los de la Contabilidad en el sector privado, ya que la única diferencia es el sector al cual se dirige, así como las leyes por las cuales son reguladas.

Por lo analizado en este capítulo, ahora si podemos definir lo que es la Auditoría Gubernamental, y lo que ésta encierra, por lo cual este es tema del siguiente capítulo, sin embargo es necesario precisar que en dicho estudio, sólo se enfocó a lo que es la auditoría interna gubernamental.

CAPITULO III

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

3.1 ¿QUÉ ES LA AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL?

La auditoría interna gubernamental es una función independiente de apoyo a la función directiva y se orienta básicamente a la verificación, examen y evaluación de las operaciones y sistemas de control de las dependencias y entidades, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se están alcanzando las metas y objetivos; vigilando, además, que el manejo y aplicación de los recursos públicos responda a las políticas dictadas en la materia por el Ejecutivo federal.

3.2 OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL

Los objetivos principales que persigue la auditoría interna gubernamental, en apoyo a la función directiva, son los siguientes:

- Revisar y evaluar los sistemas de operación, registro, control e información, con el fin de determinar si funcionan adecuadamente en los términos de las disposiciones aplicables y si contribuyen a alcanzar las metas y objetivos previstos, así como proponer recomendaciones que propicien el mejor

desarrollo de las actividades auditadas.

- Evaluar la economía, eficiencia y eficacia con que se logran las metas en relación con los presupuestos asignados.

Los conceptos de economía y eficiencia atienden a la necesidad de que la obtención y el manejo de los recursos, a cargo de la dependencia o entidad, se lleven a cabo en forma óptima, para lo cual se requiere asegurar el establecimiento de criterios que respondan principalmente a:

- La racionalidad en la obtención y manejo de los recursos en términos de calidad, cantidad, oportunidad, utilidad y precio.
- El aprovechamiento pleno de la realización de esfuerzos evitando duplicidades o tareas innecesarias.
- Garantizar que la cantidad de personal asignado a las labores sea suficiente y en ningún caso excesiva que propicie prácticas ociosas.

ALCANCE

A la auditoría gubernamental le compete verificar si las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, están logrando los propósitos para los que se aprobaron los programas y se asignaron los presupuestos, y si tales objetivos o propósitos se alcanzan en forma económica, eficaz y eficiente. Consecuentemente, **el ámbito de actuación de la auditoría interna gubernamental abarca todas**

las áreas, operaciones, sistemas, programas, recursos y actividades que integran la gestión gubernamental.

Dado el alcance de la función, la auditoría interna gubernamental debe tener un total acceso a los documentos, registros, recursos y al personal directamente responsable de cualquier actividad sujeta a previsión; no obstante, las particularidades de confidencialidad de cierta información, exigen prudencia para su manejo; en tales casos, el responsable de la función de auditoría o el personal específicamente designado será el único autorizado a consultarla.

3.3 NORMAS SOBRE LA EJECUCION DEL TRABAJO

Para realizar una auditoria, sea en el sector gubernamental o privado, se deben seguir una serie de pasos, o bien como el punto lo dice normas sobre la ejecución del trabajo, las cuales servirán al auditor para poder llevar un orden en el trabajo o investigación realizada.

Las normas son las siguientes:

- ◆ Planeación de la auditoría
- ◆ Examen y evaluación de control interno

-
- ◆ Supervisión del trabajo de auditoría
 - ◆ Obtención de la evidencia
 - ◆ Detección e investigación de irregularidades
 - ◆ Informe de la auditoría
 - ◆ Seguimiento de las recomendaciones

A continuación, se dará una explicación de lo que son las normas del trabajo antes mencionadas.

3.3.1 PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA

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

Se debe realizar una investigación previa, esto es con objeto de obtener los elementos necesarios para planear adecuadamente la auditoría. El auditor interno gubernamental deberá practicar una investigación previa, respecto de la naturaleza y características de las áreas, operaciones, programas o recursos sujetos a revisión. Dicha

investigación deberá considerar principalmente: el estudio preliminar del control interno, el marco jurídico aplicable, la información relativa a las principales operaciones, los informes de auditorías anteriores y, en su caso, visitas a las áreas o instalaciones relacionadas con el examen.

El resultado de la investigación preliminar soporta la planeación de la auditoría. Dicha planeación debe hacerse constar en un programa formal de trabajo.

La formulación de adecuados programas de auditoría exige la determinación de los objetivos precisos del examen; la identificación del universo sujeto a revisión; el diseño y alcance de los procedimientos a utilizar; el establecimiento de técnicas apropiadas; la asignación de los recursos humanos idóneos para el trabajo en cuestión; la referencia al uso de guías de revisión preestablecidos u otras instrucciones específicas, así como el señalamiento del periodo de ejecución.

Por otro lado y con el propósito de asegurar la adecuada cobertura de los aspectos prioritarios de la dependencia o entidad, es importante prever oportunamente los recursos necesarios e informar a los niveles directivos o autoridades competentes con la debida anticipación acerca de los trabajos a realizar; es esencial la conformación de un programa anual de intervenciones.

Para la identificación de las áreas, operaciones, programas o

recursos prioritarios y para la determinación del alcance general de las auditorías, deberán tomarse en cuenta los factores de importancia relativa, riesgo potencial y calidad de los controles. Asimismo, debe asegurarse la incorporación de los requerimientos específicos del titular de la dependencia o entidad, para lo cual el programa anual deberá ser oportunamente comentado con él, y sancionado por la autoridad competente.

3.3.2 EXAMEN Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

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

El auditor interno gubernamental debe efectuar un examen y evaluación con respecto a la adecuación y suficiencia de los procedimientos, políticas y registros que conforman los sistemas de control, con objeto de verificar si éstos proporcionan una razonable seguridad de que las operaciones se realizan de manera tal que permitan alcanzar las metas y objetivos en los términos óptimos de economía, eficiencia y eficacia.

También debe realizar un examen de las transacciones que procesan los sistemas de control, con el propósito de verificar que los procedimientos, políticas, mecanismos, registros, etcétera que los conforman, funcionan de acuerdo con lo previsto, y que los objetivos de control que persiguen los propios sistemas están siendo cumplidos.

Siendo que el sistema de control comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta la administración de una dependencia o entidad para salvaguardar sus recursos, se debe obtener la suficiente información oportuna y confiable; promover la eficiencia operacional, y asegurar la observancia de las leyes, normas y políticas en vigor, con objeto de lograr el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos, para lo cual el auditor interno gubernamental deberá:

- a) Cerciorarse de la existencia y propiedad de los procedimientos y mecanismos de salvaguarda de los recursos en general, así como del debido uso y funcionamiento de los mismos.
- b) Verificar si los sistemas de registro incluyen la totalidad de las operaciones realizadas, y si los métodos y procedimientos utilizados permiten confiar en que la información financiera y operacional que de ellos emana, reflejan adecuadamente tanto lo referente a la obtención y empleo de los recursos, como el cumplimiento de las metas y objetivos de los programas.

-
- c) Cerciorarse de la existencia e idoneidad de los criterios para identificar, clasificar y medir los datos relevantes de la operación, verificando igualmente que se hayan adoptado parámetros adecuados para evaluar la economía, eficacia y eficiencia de la operación.
 - d) Comprobar que los procedimientos establecidos aseguran razonablemente el cumplimiento de las leyes, reglamentos, normas, políticas y otras disposiciones de observancia obligatoria.

Por otro lado, los sistemas de control establecidos por la administración de una dependencia o entidad, deben contener procedimientos, mecanismos y políticas que prevengan o minimicen la comisión de errores o irregularidades. Un buen sistema de control reduce la probabilidad de cometer errores o irregularidades, aunque no pueda prevenirlos totalmente.

Por último, como resultado de la evaluación y examen del sistema de control, el auditor interno gubernamental deberá hacer las recomendaciones necesarias para mejorar el diseño y funcionamiento de los elementos de los sistemas de control. Asimismo, el grado de confianza que le merezca el sistema examinado, le permitirá precisar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

3.3.3 SUPERVISIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORIA

El titular del órgano interno de control de una dependencia o entidad, no puede supervisar personalmente todas las labores que suponen la ejecución de la auditoría; le es indispensable delegar parte de esa tarea en el rango de supervisores que dependen de él; pero, toda vez que le incumbe la responsabilidad de la totalidad del trabajo, tendrá que establecer mecanismos y procedimientos adecuados de supervisión, y vigilar de cerca la actuación de los supervisores, asegurándose de que poseen los conocimientos técnicos y capacidad profesional suficientes para el adecuado cumplimiento de las atribuciones que se les confieren.

La supervisión debe abarcar la verificación de:

- a) La debida planeación de los trabajos.
- b) La ejecución del trabajo conforme al programa de auditoría y las modificaciones autorizadas al mismo, aplicando los procedimientos y técnicas con los alcances previstos.
- c) La apropiada formulación de los papeles de trabajo.
- d) El necesario respaldo de las observaciones y conclusiones.

-
- e) El adecuado cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
 - f) Los requisitos de la calidad de los informes de auditoría en cuanto a precisión, claridad y objetividad, y que formulen en términos constructivos, convincentes e inteligibles.
 - g) El cumplimiento de las normas generales de auditoría interna gubernamental y de los procedimientos de auditoría de aplicación general. Cuando por cualquier circunstancia el auditor tenga que apartarse de ellos, deberá dejar constancia, en los papeles de trabajo y en sus informes, de las razones de tal desviación.

3.3.4 OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA

La finalidad de la evidencia en auditoría es obtener suficientes elementos de juicio que permitan al auditor llegar a un grado razonable de convencimiento acerca de la realidad de los hechos y situaciones observados, la veracidad de la documentación revisada y la confiabilidad de los sistemas y registros examinados, para fundamentar sólidamente su opinión. Por ello, la validez de sus juicios depende de la calidad de la evidencia, y es de calidad cuando reúne las características de suficiencia, competencia y pertinencia.

- a) La evidencia es suficiente cuando, mediante la aplicación de

una prueba o la concurrencia de varias, el auditor llega a un grado razonable de convencimiento acerca de la realidad o veracidad de los aspectos examinados.

- b) La evidencia es competente cuando las pruebas realizadas son apropiadas a la naturaleza y características de los aspectos examinados.
- c) La evidencia es pertinente cuando es congruente con las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

En la obtención de la evidencia, el auditor se guiará por los criterios de importancia relativa y de riesgo probable. La importancia relativa se refiere al significado de la evidencia en el conjunto de la información; el riesgo probable, a las posibilidades de error en la conformación y comprobación de la evidencia.

El auditor interno gubernamental aplicará los procedimientos y técnicas de auditoría con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios, de acuerdo con los objetivos de la revisión, la amplitud del universo sujeto a examen y las circunstancias específicas del trabajo, a fin de reunir los suficientes elementos de juicio.

Por regla general, las pruebas se harán por muestreo en número suficiente para respaldar el juicio del auditor y las conclusiones del informe. La comprobación absoluta puede resultar desproporcionadamente costosa en relación con el beneficio que se

espera de la auditoría; no obstante, si en el curso de la revisión se advierten situaciones de las que se pueda inferir la comisión de irregularidades, las pruebas deberán ampliarse hasta conseguir la evidencia suficiente.

3.3.5 DETECCIÓN E INVESTIGACIÓN DE IRREGULARIDADES

Aunque no es objeto primario de la auditoría la detección de errores o de irregularidades, en el desarrollo de cualquier revisión, los auditores internos gubernamentales deberán estar conscientes de las posibilidades e indicios de su manifestación, atendiendo a las debilidades del sistema de control, los riesgos potenciales sobre los recursos manejados, las particularidades en que se desarrollan las operaciones, las actitudes ante los controles por parte del personal, así como comportamientos irregulares del mismo.

El adecuado conocimiento de la naturaleza y particularidad de las operaciones, facilitan al auditor la identificación de indicadores de irregularidades. Los indicadores pueden surgir como consecuencia de los controles establecidos, por el resultado del trabajo efectuado por los propios auditores, o por otras fuentes de información.

Cuando se manifiestan tales indicadores, los auditores están

obligados a ampliar el alcance de los procedimientos necesarios, a fin de precisar, en su caso, la existencia de irregularidades.

La aplicación de los procedimientos de auditoría no garantizan por sí mismos, el descubrimiento de toda irregularidad; Por lo tanto, la manifestación posterior de una situación irregular realizada en el periodo sometido a revisión no significa que el trabajo efectuado por el auditor interno gubernamental haya sido inadecuado, siempre y cuando pueda demostrar que lo efectuó de acuerdo con lo establecido por las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental.

La investigación de irregularidades demanda del auditor interno gubernamental extremar su prudencia y profesionalismo, a fin de alcanzar con efectividad los objetivos propuestos para el caso.

Cuando el asunto lo requiera, deberá obtener la participación de especialistas que apoyen el proceso; particularmente se hace necesario la intervención de profesionales de la rama jurídica.

El auditor interno gubernamental deberá asegurarse de que todos los hechos o situaciones investigados y consignados en su informe, quedan debidamente comprobados. Con base en lo anterior deberá:

- Determinar la necesidad de recomendar la implantación o fortalecimiento de controles que eviten la recurrencia de prácticas indebidas.
- Diseñar procedimientos de auditoría que contribuyan a

descubrir, oportunamente, la existencia de indicios de irregularidades.

Es responsabilidad del auditor interno gubernamental comunicar oportunamente por escrito, de acuerdo con las normas establecidas, los resultados preliminares y definitivos de sus investigaciones.

3.3.6 EL INFORME DE AUDITORIA

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

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

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

- ◆ **Oportunidad:** De tal manera que la información permita tomar a tiempo las acciones requeridas;

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

del uso de los recursos y el mejoramiento de la administración de la dependencia o entidad.

Adicionalmente, se considera requisito indispensable que todos los informes producto del trabajo del auditor, sean formalizados mediante la firma del titular de Organismo Interno de Control.

En el informe que rinde el auditor se debe manifestar expresamente su opinión acerca de:

1. La propiedad y debido funcionamiento de los sistemas de operación, registro, control e información de las operaciones.

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

- a) Si se han adoptado sistemas de control para el cumplimiento oportuno de las obligaciones legales y disposiciones administrativas.
- b) Si los sistemas de contabilidad en uso operan satisfactoriamente y proporcionan una clasificación suficiente de la naturaleza y destino de las partidas a que se refieren, sujetándose a los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al caso.
- c) Los resultados obtenidos en el examen y evaluación que haya practicado sobre los sistemas de control.

-
- d) Si los sistemas de información de la dependencia o entidad se rigen por los preceptos aplicables, y aportan datos útiles para la toma de decisiones y para la rendición de cuentas.

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

- e) Si los criterios elegidos por la dependencia o entidad para reconocer, clasificar y medir los objetivos, metas y realizaciones, son idóneos y permiten precisar la dimensión correcta de esos elementos.
- f) Si existen parámetros razonables para juzgar la suficiencia, insuficiencia o exceso de los recursos asignados al logro de metas y objetivos.
- g) Si las pautas que se siguen para establecer las relaciones entre la magnitud de los recursos y la dimensión de los objetivos, metas y realizaciones, permiten estimar aproximadamente la eficiencia lograda.
- h) Si la eficacia se determina aplicando a las realizaciones el mismo criterio que se usa para calcular la dimensión de los objetivos y metas.
- i) Si son adecuados los criterios para medir la eficiencia de las actividades cuyos resultados no guardan relación directa con

los recursos asignados a su realización, y

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

2. El cumplimiento de las condiciones previstas en el presupuesto.

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

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

El informe de auditoría debe contener la declaración formal del auditor interno gubernamental de haber desarrollado su trabajo de conformidad con estas normas y con los procedimientos de auditoría de aplicación general, requeridos para el caso. Si por alguna circunstancia el auditor gubernamental se ve obligado a apartarse de tales normas y procedimientos, indicará en el informe los motivos que

tuvo para ello, así como los criterios y procedimientos alternativos que haya seguido.

Las conclusiones a que llegue el auditor interno gubernamental deben concernir primordialmente a la confiabilidad de la información y a la especificación de los actos, hechos y situaciones, favorables o cuestionables, que haya observado con relación al objeto de su revisión.

Las observaciones del auditor deberán caracterizarse por su relevancia, claridad, concisión y objetividad, y cuantificarse cuando sea posible. Las conclusiones deberán ser objetivas e indubitables hasta donde lo permita la evidencia que las apoye, y las recomendaciones deberán ser precisas, prácticas y orientadas a la eliminación de las irregularidades y deficiencias, y evitar su recurrencia con el fin de mejorar el desempeño de la dependencia o entidad auditada.

Salvo casos de excepción, debidos a la naturaleza de la investigación o a la índole de las observaciones encontradas, como la presunción de actos indebidos, el auditor interno gubernamental discutirá su informe con los responsables de las áreas examinadas, antes de su presentación formal. En esa discusión podrá conseguir pruebas adicionales y elementos de juicio que no se le hayan aportado durante el desarrollo de su trabajo y lo lleven a modificar su opinión, y, en todo caso, le permitirá asegurar, en lo posible, la solidez de la evidencia obtenida, la validez de sus conclusiones, la pertinencia de

las recomendaciones y la objetividad e imparcialidad de su informe. Si hay desacuerdo entre los responsables de las áreas examinadas y el auditor, éste solicitará que se le presenten por escrito los puntos de vista contrarios, debidamente razonados, y los incluirá en su informe.

3.3.7. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

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

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

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 se han puesto en vigor oportunamente, y que permiten 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 decisorios o autoridades competentes.

El resultado de la auditoría interna gubernamental, se presenta en un formato, llamado Pliego, este puede ser de diferentes tipos de orden, preventivo de responsabilidades, o de observaciones.

Sin embargo, este estudio se enfoca solamente al pliego preventivo de responsabilidades, ya que como su nombre lo indica, finca responsabilidades, por lo cual se le considera el más importante.

CAPITULO IV

PLIEGOS PREVENTIVOS DE

RESPONSABILIDADES

4.1 CONCEPTO DE PLIEGOS PREVENTIVOS DE RESPONSABILIDADES

En este capítulo se hablará de lo que son los pliegos preventivos de responsabilidades, de su fincamiento, y de los responsables, así como de su fundamento legal, y para comenzar se dará una breve explicación de lo que son los pliegos arriba mencionados.

Los pliegos preventivos de responsabilidades, son un documento Jurídico y Contable que consigna las irregularidades en que incurre un Servidor Público con sus actos u omisiones que entrañen dolo, culpa, negligencia o incumplimiento de las obligaciones que imponen las disposiciones legales, relacionadas con la actuación de las personas que tienen a su cargo la recaudación, manejo, custodia o administración de Fondos y Valores, y que dichas irregularidades se traduzcan en daños o perjuicios al Gobierno Federal.

Refleja el incumplimiento de una o varias obligaciones y sirve de base para ejercer la acción de reparación del daño a favor del Erario Federal y, en un momento determinado, podría servir de antecedente, o evidencia en los casos de que, con dicho incumplimiento, se hubiese incurrido en otras responsabilidades, como podrían ser las de tipo político, administrativo o penal.

Su fincamiento se da de la siguiente manera:

- ***Directamente.*** A cargo de los Servidores Públicos cuando ejecuten los actos u omisiones que causen daño o perjuicio al Erario Federal.
- ***A quien resulte responsable.*** Cuando los daños o perjuicios en contra de los intereses del Erario Federal son originados por robo, caso fortuito o fuerza mayor, en los cuales no haya existido culpa, dolo o negligencia por parte de los Servidores Públicos, se formulará el Pliego Preventivo de Responsabilidades correspondiente, omitiendo señalar a los responsables, toda vez que corresponde a la autoridad que conozca de los hechos, establecer la identidad de los mismos. La autoridad a que se hace referencia puede ser el Ministerio Público y en su caso los Organos Jurisdiccionales del Orden Penal.
- ***Subsidiariamente.*** A los Servidores Públicos que con su actuación o abstención en la revisión o autorización de documentos o actos, den lugar a que se generen daños o perjuicios al Erario Federal.
- ***Solidariamente.*** Cuando los particulares participan en la comisión de actos u omisiones que lesionen los intereses del Erario Federal.

La práctica común, ha establecido que los responsables

subsidiarios y solidarios gozan del beneficio de orden pero no del de excusion. La responsabilidad solidaria se establece entre el particular y el responsable directo.

En el momento de que se exige la solventación del pliego levantado, se hará en el siguiente orden: primero al Directo, en caso de que no se logre la solventación, se exigirá al Subsidiario, y en caso necesario y en última instancia al Solidario.

En los Pliegos Preventivos de Responsabilidades siempre deberá consignarse el responsable directo y los subsidiarios y solidarios, siempre y cuando los últimos existan.

La base legal para su fincamiento se encuentra en la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, en los artículos: 3º, fracciones VI y XI; 12, 39 fracción I; 46 fracción II y en su reglamento respectivo, en los artículos 6º fracción IV, 102, 103, 105 y 111.

Para ampliar, aclarar y comprender el proceso de formulación y fincamiento de los pliegos preventivos de responsabilidades, se puede consultar la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, capítulo V y su reglamento, en su título quinto, capítulo IV, disposiciones que regulan la confirmación de los pliegos preventivos de responsabilidades.

4.2. DATOS QUE DEBEN CONTENER LOS PLIEGOS

Para que los pliegos preventivos de responsabilidades tengan la forma y validez formal. Deben contener los siguientes datos:

- a) Órgano de Control Interno que finca el Pliego y Dependencia o Entidad a la que está adscrito;
- b) Número de Orden del Pliego;
- c) Nombre y categoría del personal actuante que lo fincó;
- d) Nombre de la oficina en la que se determinaron las irregularidades, en caso de una cuentadante de la Tesorería de la Federación, se deberá citar el número (entiéndase por cuentadante persona que dá cuenta de fondos que le han sido confiados);
- e) Nombre de la persona que se encuentre a cargo de la oficina;
- f) Número de oficio de comisión con el que se ordenó la diligencia y fecha del mismo;
- g) Clase de diligencia que se ordenó practicar. Auditorías, visitas, reconocimientos, intervenciones. Etc.;
- h) Periodo revisado dentro del cual se originó la irregularidad;
- i) Número de la cuenta que se afecta, según el catálogo de

cuentas que emite la Secretaría de Programación y Presupuesto;

j) Bases legales con las que la autoridad ejerce sus funciones revisoras y por ende procede al fincamiento del pliego;

k) Fundamentación y motivación de las irregularidades detectadas que dan origen al fincamiento del pliego, esto se recomienda hacerlo en tres columnas, en las que contenga en número progresivo las irregularidades detectadas, en otra columna se explique en forma clara y precisa, la conducta desplegada por el presunto responsable o responsables y la norma o disposición que no se cumplió con sus actos u omisiones y en la última el importe de la responsabilidad. Por lo que se refiere a la columna donde debe de explicar de forma clara y precisa los actos u omisiones por los que se está levantando el pliego, se debe atender a lo siguiente:

- ◆ Debe contener el nombre del responsable directo, así como la forma y medios de que se sirvió para cometer la irregularidad.
- ◆ En caso de que exista responsable solidario, de la misma forma, debe contener su nombre y la participación que haya tenido en la autorización o revisión de los actos con que el responsable directo cometió la irregularidad.
- ◆ En caso de que hubiese responsable solidario, quien siempre es un particular, también debe constar su nombre al igual que

los dos anteriores, así como la forma y circunstancia en que intervino en los hechos.

- l) Importe de la responsabilidad el cual debe aparecer con número y letra;
- m) Fecha de formulación del pliego;
- n) Antefirmas y firmas de los responsables, del personal actuante y de la superioridad que autorice;

La Contabilización del Pliego:

POR EL INGRESO

- 1) Número de Registro de Ingreso y fecha en que se efectuó
- 2) Número y nombre de la cuenta afectada indebidamente e importe de la responsabilidad.

POR EL EGRESO

- 1) Número y nombre de la cuenta de RESPONSABILIDADES, por el manejo de Fondos y Valores o en su caso la de CREDITOS A FAVOR DE LA FEDERACIÓN SUJETOS A RESOLUCION JUDICIAL.
- 2) Número del pliego preventivo de responsabilidades y su

importe.

La solventación del pliego. Hasta que el pliego sea solventado, se consignarán los siguientes asientos contables en el propio pliego.

POR EL INGRESO

- 1) Número y nombre de la cuenta de RESPONSABILIDADES por el manejo de Fondos y Valores, o en su caso, la de créditos a favor de la Federación, sujetos a resolución judicial;
- 2) Número de Pliego preventivo de responsabilidades y su importe.

POR EL EGRESO

- 1) Número y nombre de la cuenta que se afecte por el ingreso del importe de la responsabilidad.
- 2) Número del documento, que se expidió para comprobar el ingreso, el cual puede ser: recibo oficial, factura de fondos u otro.

4.3 LA VIGILANCIA DE FONDOS Y VALORES Y EL SISTEMA INTEGRAL DE CONTROL Y EVALUACION GUBERNAMENTAL.

El Sistema de Control y Evaluación Gubernamental, es una confluencia de procedimientos y acciones normadas y coordinadas por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y en donde la acción directa receta en los Organos de Control Interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Así, se dice que hay una corresponsabilidad de las funciones de control y evaluación, por parte de la Secretaría de la Contraloría y de los Organos de Control Interno; en la primera, encargada de planear, organizar y coordinar el SICEG, las segundas, con la misión de ejecutarlo y retroalimentar información a la primera a efecto de que se clarifiquen metas y prioridades en el Control y la Evaluación Gubernamental, reservándose aquella la facultad de sustituir a los Organos de Control citados en sus operaciones. Solo con la concurrencia de la acción de los dos niveles de control se logra el Sistema Integral, toda vez que así se adquiere un ejercicio congruente y sistemático de las atribuciones encomendadas.

Ahora bien, de conformidad con el documento denominado

“Marco de Actuación de las Contralorías Internas de las Dependencias de la Administración Pública Federal”, dado a conocer y distribuido por la Dirección General de Control de la Secretaría de la Contraloría, se establece que: *Estos Órganos deben funcionar a semejanza de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, con la diferencia de que su ámbito de actuación se circunscribe al interior de las dependencias”.*

De las atribuciones, se derivan las funciones genéricas, que constituyen tres grandes rubros, que a la letra dice:

- a) Respecto al control
- b) Respecto a la supervisión y auditoría
- c) Respecto a las Responsabilidades

Es en este último concepto, queda como facultad genérica de los órganos de Control Interno de las Dependencias de la Administración Pública Federal: *Formular los pliegos de responsabilidad que procedan con relación a irregularidades descubiertas en el ejercicio de sus atribuciones, vigilar su contabilización e instrumentar los procedimientos adecuados para solventarlos de manera inmediata”.*

Si de manera expresa se indica que los Organos de Control Interno podrán fincar pliegos de responsabilidades, consecuentemente se debe entender que de la misma forma se está facultado para el fincamiento de los pliegos de observaciones.

Toda revisión que se practique en las oficinas que recauden, manejen, custodien o administren fondos y valores del gobierno federal, deberán sujetarse a los lineamientos que señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para las Visitas Domiciliarias, que, entre otros, señala que para ejecutarlas se requiere de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento y, por ende, la ejecución del mismo.

En virtud de lo anterior, procede conocer cual sería el Marco Legal o Normatividad en el cual se apoyarían los Organos de Control Interno para ejercitar sus facultades de autoridad revisora. En principio, sería el siguiente:

- ◆ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en la parte conducente a la Dependencia o Entidad de la adscripción del Organo de Control Interno.
- ◆ Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, cuando en las revisiones y auditorías se detectasen Políticas o Administrativas.
- ◆ Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación y su Reglamento, por lo que hace a la Constitución de los pliegos preventivos de Responsabilidades.
- ◆ Reglamento interior de la Dependencia o Entidad de la

adscripción del Organo de Control Interno en la parte relativa a las atribuciones del mismo.

- ◆ Instrucciones, Normatividad y Requerimientos que reciba de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación en el ámbito de competencia de vigilancia de Fondos y Valores.
- ◆ Disposiciones internas de las Dependencias o Entidad de la adscripción del Organo de Control Interno, tendientes a asegurar el control de los Fondos y Valores Federales.
- ◆ Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público y su Reglamento en lo concerniente a la confirmación, anulación y cancelación de Pliegos Preventivos de Responsabilidades.

4.4 SOLVENTACIÓN, GARANTÍA Y CONTABILIZACIÓN DE LOS PLIEGOS PREVENTIVOS DE RESPONSABILIDADES.

Las responsabilidades constituidas en los pliegos correspondientes, a cargo de los servidores públicos y particulares, tendrán el carácter de créditos fiscales conforme a lo previsto por los Artículos 4º del Código Fiscal de la Federación y 46 y 47 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal que a la letra dicen lo siguiente:

Artículo 4º

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamiento o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Artículo 46

Los funcionarios y demás personal de las entidades a que se refiere el artículo 2º. De esta Ley, serán responsables de cualquier daño o perjuicio estimable en dinero que sufra la Hacienda Pública Federal, la del Departamento del Distrito Federal o el patrimonio de cualquier entidad de la administración pública paraestatal por actos u omisiones que les sean imputables, o bien por incumplimiento o inobservancia de obligaciones derivadas de esta ley, inherentes a su cargo o relacionadas con su función o actuación.

Las responsabilidades se constituirán en primer término a las

personas que directamente hayan ejecutado los actos o incurran en las omisiones que las originaron y, subsidiariamente, a los funcionarios y demás personal que, por la índole de sus funciones, hayan omitido la revisión o autorizado tales actos por causas que impliquen dolo, culpa o negligencia por parte de los mismos.

Serán responsables solidarios con los funcionarios y demás personal de las entidades, los particulares en los casos en que hayan participado y originen una responsabilidad.

Los responsables garantizarán a través de embargo precautorio y en forma individual el importe de los pliegos preventivos a que se refiere el artículo anterior en tanto la Secretaría de Programación y Presupuesto determina la responsabilidad

Artículo 47

Las responsabilidades que se constituyan tendrán por objeto indemnizar por los daños y perjuicios que ocasionen a la Hacienda Pública Federal y a la del Departamento del Distrito Federal, a las de las entidades de la administración pública paraestatal, las que tendrán el carácter de créditos fiscales y se fijarán por la Secretaría de Programación y Presupuesto en cantidad líquida, misma que se exigirá se cubra desde luego, sin perjuicio de que, en su caso, la Tesorería de la Federación o la Tesorería del Departamento del Distrito Federal las hagan efectivas a través del procedimiento de ejecución respectivo.

Los importes serán exigidos de inmediato o, en su caso, se procederá a garantizar el Interés Fiscal en los términos de los artículos 46 y 47 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, 20 de la Ley de Tesorería de la Federación y 141 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el Pliego Preventivo de Responsabilidades sea fincado y no solventado, de inmediato se procederá de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo 141 del Código Fiscal y en su caso, en el Artículo 37 de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, disposiciones que regulan la Garantía del Interés Fiscal.

De conformidad con los Artículos 47 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, 8° y 12 de la Ley de la Tesorería de la Federación y 141 del Código Fiscal, el importe de los pliegos deberá ser pagado por los responsables, en la Tesorería de la Federación o en sus Oficinas Directas, Subalternas o Auxiliares.

Los importes de las responsabilidades deberán ser contabilizados en la Entidad o Dependencia auditada, conforme a lo dispuesto en los Artículos 107 y 108 del Reglamento de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación.

Por lo que respecta a la contabilización y a la solventación, de acuerdo con el Artículo 108 del Reglamento de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, la Entidad o Dependencia auditada efectuará los siguientes asientos:

CONTABILIZACIÓN:

RESPONSABILIDADES POR EL MANEJO DE FONDOS Y VALORES.

Se carga por el importe del

Pliego Preventivo de Responsabilidades

Fincado.

CUENTA EN QUE SE ORIGINO LA IRREGULARIDAD

Se acredita por el importe del Pliego

Preventivo de Responsabilidades

Fincado.

SOLVENTACIÓN:

CONCENTRACIÓN A LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN

Se carga por el importe de lo Pliegos

Preventivos de Responsabilidades

Solventados ya sea en caja, bancos o

Remesas de numerario.

RESPONSABILIDADES POR EL MANEJO DE FONDOS Y VALORES.

Se acredita (abona) por la solventación

Del Pliego Preventivo de Responsabilidades.

Se entiende, que estos registros contables están asentados en el Pliego Preventivo de Responsabilidades en forma inversa.

4.5 TRAMITE DE LOS PLIEGOS PREVENTIVOS DE RESPONSABILIDADES.

Los pliegos preventivos de responsabilidades, fincados y notificados, serán enviados a la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, para su análisis, control y trámite de confirmación, mismos que deberán acompañarse de lo siguiente:

- a) Soporte documental evidente y suficiente;

-
- b) En caso de haberse solventado el pliego, Recibo oficial o Documentación que lo solvente;
 - c) De no haber solventación, anexar documentación que demuestre que se garantizó el interés fiscal.
 - d) De haber interpuesto el presunto responsable, algún recurso o inconformidad contra el fincamiento del pliego, debe ser enviado por el mismo conducto y a la misma dependencia.

En este capítulo, se estudio, en que consiste el pliego preventivo de responsabilidades, así como el trámite que se les da a los mismos.

Por lo cual con este estudio, nos damos cuenta que en el sector gubernamental, el resultado de la auditoría, se refleja en un pliego, y en el sector privado, el resultado de la auditoría, se plasma en el Dictamen.

En el siguiente capítulo, se mostrará la gran responsabilidad que tiene el contador público que dictamina.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA.

CAPITULO V

**LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR
PUBLICO QUE DICTAMINA.**

5.1 REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR PARA EFECTOS FISCALES

Por un lado, la autoridad tiene la Necesidad de facilitar y por el otro agilizar su trabajo en materia de fiscalización. La autoridad tiene una gran desconfianza hacia el contribuyente y por lo tanto a quienes llevan la contabilidad, cabe mencionar que la contabilidad no siempre la maneja un Contador Público, sin embargo para efectos de auditar, única y exclusivamente queda facultado el Contador Público.

A partir del 21 de abril de 1959, las autoridades fiscales fincaron una gran confianza sobre el trabajo que realizaban los contadores públicos como auditores, publicando el decreto firmado por Adolfo López Mateos y que posteriormente dio origen al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, donde se establecen las condiciones del dictamen fiscal, así como los requisitos que debe reunir el auditor para estar en condiciones de emitir su opinión, indicando, además, la facultad que tienen las autoridades para revisar los dictámenes y las consecuencias a que puede estar sujeto aquel contador público que no dé cumplimiento a las disposiciones establecidas. Más adelante se hará mención al artículo arriba mencionado, aunque sólo con relación a la fracción I.

El Contador Público, debe reunir una serie de requisitos (a los cuales se hará mención enseguida) para poder realizar una auditoría para efectos fiscales; no todos los contadores públicos, tienen la

facultad de poder dictaminar, ya que deben contar con un registro, el cual se hace mención en el Código Fiscal de la Federación:

Artículo 52, fracción I, incisos a y b:

Requisitos para obtener el registro del Contador Público

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

- a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.
- b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

También se debe cumplir con los requisitos del artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal, el cual señala la documentación que debe presentar el contador público para obtener el registro para dictaminación.

Artículo 45, RCFF.

El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar

solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana*
- II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.*
- III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.*

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia en cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o

asociación.

El artículo 52 también se relaciona con los artículos 44 Bis al 48 del RCFF; en ellos se reglamenta todo lo relacionado al dictamen fiscal, que va, desde al aviso, hasta la suspensión y procedimientos para la cancelación del registro del contador público. Sin embargo, esto no lo profundizaremos y solo se dejará como mención.

Como se puede observar, existen varios requisitos para poder dictaminar, ya que se requiere de una actualización continua; pero antes que nada se requiere de un título de contador público. En las dependencias gubernamentales, los requisitos no son los mismos, ya que un auditor o supervisor, como ellos los llaman, no precisamente tienen un título, y mucho menos es requisito de que sea contador; nos encontramos con gente que es pasante de contador, o bien que tiene alguna otra profesión. No es posible que las personas que realizan una auditoría gubernamental no cumplan con los mismos requisitos que debe cumplir un auditor dentro del área privada, como se señala en los artículos antes mencionados, A los auditores gubernamentales se les debería exigir un título de contadores y una actualización continua, ya que si los auditores en el área privada bien tienen una gran responsabilidad con las autoridades y la empresa, los auditores gubernamentales también tienen una gran responsabilidad con la sociedad.

5.2 LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR PARA EFECTOS FISCALES.

En este apartado, se hablará de la gran responsabilidad que tiene el Contador Público, directamente en el área de auditoría.

Se ha hablado mucho respecto a que los contadores son los culpables y responsables de la evasión fiscal al dictaminar los estados financieros para efectos fiscales de los contribuyentes, así como de la omisión de ingresos; sin embargo, ¿por qué no hacen mención de la misma forma a quienes son en realidad los culpables del mal manejo de los impuestos recaudados? Pues bien, tal vez se puede decir, con toda certeza, que es porque no existe en realidad una revisión eficiente del manejo de los fondos de la nación; esto quizás es porque la gente que desempeña puestos como auditor gubernamental no tiene la preparación suficiente como para llevar a cabo una revisión confiable. Aunque no sólo es ese factor, sin embargo tal vez es el más notable. Se puede observar en la práctica que los auditores del sector gubernamental no tienen la misma preparación que los auditores en el área particular, pues, como se mencionó en el punto anterior, a un contador público en el área privada se le exigen una serie de requisitos, que lo más lógico sería que también se le exigieran al auditor gubernamental.

Con respecto a lo arriba mencionado, debería considerarse una falta de respeto a la profesión del contador público, ya que si no se llegaba a cumplir con las normas de auditoría, según lo mencionado por la S.H.C.P., el Código, en su reglamento, establece en sus artículos 55, 57 y 58 los pasos que se deben dar para exhortar, suspender temporalmente o de manera definitiva al contador público que no cumple con lo establecido en dichos preceptos, en lugar de desprestigiar con declaraciones públicas a una profesión que se ha esforzado día con día por obtener prestigio, siendo además un valioso auxiliar del fisco para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Una vez analizada la responsabilidad del contador público que dictamina, es importante señalar la responsabilidad del servidor público, por lo cual se manejará el siguiente capítulo.

CAPÍTULO VI
EL SERVIDOR PUBLICO

6.1 LAS RESPONSABILIDADES DEL SERVIDOR PÚBLICO

En el título IV constitucional, artículo 108, se establece cuáles sujetos deben ser considerados como servidores públicos.

Una vez establecido lo anterior, el artículo 109 del mismo Título, señala de qué naturaleza pueden ser las responsabilidades en que incurran los servidores públicos, distinguiéndose tres:

1. Responsabilidad Política
2. Responsabilidad Penal
3. Responsabilidad Administrativa

A continuación daremos una breve explicación de las responsabilidades arriba mencionadas.

a) RESPONSABILIDAD POLÍTICA

Es aquella que se imputa a los servidores públicos señalados en el artículo 110 constitucional, cuando en el ejercicio de sus funciones, incurren en actos u omisiones que redunden en perjuicio de los intereses públicos fundamentales; acerca de éstos, el artículo 7º de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos señala

cuándo debe considerarse que se causa perjuicio a los intereses públicos fundamentales.

Este tipo de responsabilidades se exigen y se hacen efectivas mediante el Juicio Político, que se realiza por el Congreso de la Unión en funciones de órgano jurisdiccional, que en caso de encontrar responsable al servidor público, puede sancionarlo con destitución del empleo o inhabilitación de 1 a 20 años.

b) RESPONSABILIDAD PENAL

Es aquélla que se imputa a los servidores públicos cuando con motivo del ejercicio de su empleo, cargo o comisión, incurren en actos u omisiones que sancionan las leyes penales; al respecto conviene aclarar que el título X del código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común, y para toda la República en materia de fuero federal, fue reformado y adicionado. Destaca en este rubro el delito de enriquecimiento ilícito.

Política de los Estados Unidos Mexicanos: La regla general para exigir las responsabilidades penales, establece que la comisión de delitos por parte de cualquier servidor público será perseguida y sancionada en los términos de la legislación penal; dicha regla está contenida en el artículo 109, fracción II, de la Constitución.

En el mismo ordenamiento fundamental se prevé una excepción

para los servidores públicos enunciados en el artículo 111 constitucional, consistente en que la Cámara de Diputados declarará, por mayoría absoluta de sus miembros presentes en sesión, si hay o no lugar a proceder penalmente contra el inculpado; a dicha secuela de procedimiento se le llama “Procedimiento para la Declaración de Procedencia” y se encuentra regulado en el Capítulo III del título II de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

c) RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

Es aquella en que incurren los servidores públicos por los actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben observar en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones; la regulación específica de este tipo de responsabilidad la encontramos en el Capítulo I del Título Tercero de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos (artículo 47).

Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones en el servicio público son las sanciones administrativas, las que se encuentran contempladas en el artículo 53 de la Ley reglamentaria citada.

El procedimiento administrativo para aplicar estas sanciones se encuentra en el Capítulo II del título Tercero del multicitado ordenamiento secundario. Asimismo, en el artículo 110 constitucional se enuncian dos reglas en cuanto a la aplicación de las sanciones para los diferentes tipos de responsabilidad:

-
1. Los procedimientos para la aplicación de las sanciones mencionadas se desarrollarán autónomamente.
 2. No podrán imponerse dos veces por una sola conducta, sanciones de la misma naturaleza. También el artículo 4º de la Ley de Responsabilidades, en el ámbito de su competencia, recoge estos principios.

Cabe señalar que, en materia de responsabilidades de los funcionarios públicos, la citada ley regula:

- ◆ La responsabilidad política y al juicio político como medio de exigirla.
- ◆ El procedimiento para la declaración de procedencia, para el caso de los servidores públicos señalados en el artículo 111 constitucional algunos de los cuales gozan de fuero. Aquí cabe mencionar que el hecho de que algunos gozan de fuero, no tiene razón de ser, ya que las Leyes deben aplicarse a todos por igual, sin importar si es servidor público, o tiene algún puesto político, por lo tanto en la revisión que se haga, no debe existir limitantes y mucho menos que las Leyes no se apliquen como con cualquier personas.
- ◆ La responsabilidad administrativa y su procedimiento, para aplicar las sanciones administrativas.

6.2 DE LAS RESPONSABILIDADES EN MATERIA DE VIGILANCIA DE FONDOS Y VALORES.

Otro tipo de responsabilidades, las que en el campo del derecho civil se denominan responsabilidad Civil, consisten en que el sujeto, que con su acto u omisión cause un daño, queda obligado a repararlo.

La reparación del daño, puede tener como objeto:

- a) La restitución del objeto dañado, al estado en que se encontraba antes del hecho lesivo.
- b) La indemnización, que es una compensación en dinero por el valor en que se estima el daño.

Acompaña casi siempre a la reparación del mismo, la acción por perjuicios, que es la exigencia que se le hace al que ocasionó el daño para indemnice a la víctima, por la ganancia lícita que dejó de percibir con motivo del daño causado.

CONCLUSIONES

A lo largo de esta tesis se han estudiado las características de la contabilidad gubernamental, de la auditoría gubernamental y del sector privado. Asimismo, se han señalado los diversos requisitos que debe cubrir un contador público para poder auditar para efectos fiscales.

Al analizar el contenido de este trabajo, se pudo observar que no existe una igualdad entre el sector privado y el público en cuanto a los requisitos que deben cumplir para realizar auditorías, ni la misma responsabilidad para las posibles deficiencias que existan en el trabajo.

En el caso del sector público, no hay una preparación constante y hasta se carece de contadores públicos titulados para llevar a cabo las auditorías respectivas.

Lo anterior resulta inconveniente, ya que los auditores tienen una gran responsabilidad del trabajo están efectuando. En el sector privado, al contador público que audita, se le aplica una serie de revisiones para corroborar que la auditoría que realizó y el resultado al que llegó, sean objetivo y reales. Esto no se aplica en el sector público, ya que, en muchas ocasiones, no se sabe si es correcta y objetiva la corroboración del funcionario público, pues no se sabe en realidad la profesión que tiene, con esto no se quiere decir que lo hagan de una forma intencional, pero lo que sí se puede ver muy claro,

es que la autoridad no ha hecho un análisis comparativo entre los requisitos de un auditor público, y uno privado, y mucho menos han reflexionado en lo importante que es para la sociedad el estar informada sobre lo que en realidad está pasando con los impuestos, pues si bien es que todos tenemos la obligación de colaborar para el gasto público, también tenemos derecho a saber en realidad como se está manejando este gasto, y quienes están revisando de que los impuestos realmente se estén aplicando a dicho gasto.

Por otro lado, el levantamiento de pliegos es un proceso interesante que muy pocas personas lo conocen, debido a que no es muy común que en el sector privado se conozca de ellos. Esto no debería de ser así, pues así como a las autoridades les interesa saber del buen manejo y funcionamiento fiscal de la empresas y de la sociedad, también a ésta debería interesarle el buen funcionamiento del trabajo realizado por la autoridad.

También es importante mencionar que no es posible de que exista Goce de fuero, como se menciona en el capítulo VI punto 6.1, entendiéndose dicho goce de fuero como una protección o bien una limitante en la aplicación de Leyes, normas procedimientos, en este caso al funcionario público, sea del nivel que sea, cuando al auditor particular se le da la facultad de tener acceso a todo lo relacionado con la empresa, y más aún a las autoridades se les da facultad de tener acceso a todos los lugares que sea necesario, con esto se concluye que la limitante está muy clara entre el sector público y el privado, pues en

pocas palabras en el sector privado se tiene facultad de revisar todo y en el sector público también, pero con sus respectivas limitantes, con esto la pregunta es ¿realmente es confiable la revisión que se haga aún cuando no puedan revisar todo por las limitantes que existan?, sin duda alguna, la respuesta es no, pues como sociedad no se puede confiar en un trabajo que se realiza con sus respectivas limitantes, y lo peor aún que la sociedad no esté enterada e esto.

El tema se manejó como “La responsabilidad del contador público como auditor gubernamental”, y es que realmente así debería de ser, pues todos aquellos que realizan en el sector privado una auditoría para efectos financieros y/o fiscales (sobre todo en estos últimos) deben ser contadores públicos (titulados); de la misma forma debería establecerse en el sector gubernamental, con el fin de cumplir con los mismos requisitos para auditar y realizar la revisión con efectividad. No se puede confiar en la efectividad de una revisión cuando el personal que la realiza no se encuentra suficientemente capacitado.

Con la continua preparación se puede realizar un excelente trabajo, desde el momento de planearlo hasta los resultados y no es que la gente que no está preparada o no tenga la capacidad, la capacidad la tienen, pero no va a ser la misma apertura de una persona que se prepara continuamente a una persona que ni siquiera le exigen el haber concluido una profesión, tal vez un ejemplo muy claro es los diputados, lejos de sentarse y solucionar los problemas que ya existen, se dedican a crear más problemas, y en el momento de opinar, es muy

fácil levantar la mano, aún cuando no saben de lo que se les está hablando, o bien de las posibles consecuencias o beneficios que pueda traer su decisión.

Por esto, es importante contar con gente preparada y actualizada en todos los sectores y cada uno en su área, pues lo que los contadores entienden de resistencia, los licenciados entiende de presupuestos, tómese esto último con un simple comentario que puede suceder en la vida cotidiana.

BIBLIOGRAFÍA

CASTRO VAZQUEZ, Raúl, *Contabilidad Gubernamental-Federal-Estatal-Municipal*. 2ª ed., México, IMCP, A.C.

DEFLIESE, Philip L. y otros, *Auditoría Montgomery*, 2ª Ed., México, Editorial Limusa, 1991.

SÁNCHEZ ALARCÓN, F.J., *Programas de auditoría*, 6ª ed., México, Ediciones Contables y Administrativas, SA. De C.V., 1994.

TRUEBA URBINA, Alberto y Jorge Trueba Barrera, *Legislación Federal del Trabajo Burocrático*, México, Editorial Porrúa, 1997.

LEGISLACIÓN

Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental, México, Secretaría de la Contraloría General de la Federación, 1986.

Legislación de la Administración Pública Federal, México, Ediciones Delma 1998.

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

OTRAS FUENTES

De igual forma gran parte de la información aportada para esta tesis, fue recopilada gracia a las prácticas realizadas en el transcurso del servicio social.
