



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

APLICACION DE LA AUDITORIA DE LEGALIDAD EN MEXICO.

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA PRESENTA, EVA MARIA OSORIO COLLADO

ASESOR: C.P. FRANCISCO TORRES GUILLEN



MEXICO, D. F.

2002





Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

---

## DEDICATORIAS

*A Papá Dios por estar siempre conmigo, y en especial consolando mis días más amargos, e iluminando mis noches oscuras, y así guiar mis pasos para lograr mis objetivos y en particular éste trabajo.*

*A mi madre Guadalupe Lourdes, sabiendo que jamás existirá una forma de agradecer una vida de lucha, sacrificio y esfuerzo constantes, sólo deseo que comprendas que el logro mío es tuyo, que mi esfuerzo es inspirado en ti y que eres mi ideal.  
Con respeto y admiración.*

*A mi abuelita Lupita por sus enseñanzas de amor, a la vida, de fe, valor y tenacidad.*

*A mi padre Pedro Osorio que aunque no está junto a mí, me enseñó el respeto, la honradez y la justicia.*

*A mi hermana María Eugenia por el apoyo y comprensión que siempre me ha brindado.*

*A toda mi familia con cariño y gratitud.*

---

---

*AGRADECIMIENTOS:*

*A mi Alma Mater, la Universidad Nacional Autónoma de México,  
sabiendo que un ¡Gracias! no es suficiente para todo lo que en ella  
aprendí y experimenté lo cual me ha forjado en el  
ser humano que soy.*

*A mi asesor C.P. Francisco Torres por su guía paciente,  
y consejo para llevar a cabo éste trabajo.  
Gracias.*

*A María de los Angeles Olmos y familia,  
sin cuyo apoyo firme y desinteresado no hubiera sido  
posible la culminación de ésta tesis.*

*A Albiany, con todo mi cariño y gratitud por su ayuda,  
consejos valiosos y apoyo incondicional que me ha brindado siempre.*

*Al C.P. Victor Paniagua Bravo, por sus  
aportaciones y comentarios para éste trabajo.*

*A todos y cada uno de mis maestros por la aportación  
de sus conocimientos y experiencias  
a lo largo de mis estudios.*

*A todas las personas de P.M.I. y a Graciela Acosta  
por la confianza que en mi depositaron,  
a ellos todo mi agradecimiento.*

---

---

# ÍNDICE

---

## INTRODUCCIÓN

### CAPÍTULO PRIMERO

#### ÉTICA

##### I. ÉTICA PROFESIONAL

1. Fundamentos de ética .....	3
2. Conceptos de ética profesional.....	4
3. Código de ética profesional del contador público.....	4
A. Responsabilidad hacia la sociedad.....	6
B. Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios.....	6
C. Responsabilidad hacia la profesión.....	7

##### II. APLICACIÓN DE ALGUNAS NORMAS DEL CÓDIGO DE ÉTICA

###### 1. Normas generales

A. Responsabilidad hacia la sociedad.....	9
B. Del contador público como profesional independiente.....	10
C. Del contador público como auditor externo.....	11
D. Del contador público en los sectores público y privado.....	12
E. Sanciones.....	12

### CAPÍTULO SEGUNDO

#### FUNDAMENTOS DE AUDITORÍA

##### I. GENERALIDADES

1. Origen de la auditoría.....	14
2. Conceptos de auditoría.....	17
A. Objetivo de la auditoría.....	18
3. Normas de auditoría.....	19
A. Normas personales.....	19
B. Normas relativas a la ejecución del trabajo.....	20
C. Normas relativas al dictamen e información.....	20

4. Procedimientos de auditoría.....	21
A. Técnicas de auditoría.....	22
5. Muestreo en auditoría.....	28
A. Concepto.....	29
B. Objetivo.....	30
C. Tipos de muestreo.....	30
a. Muestreo de atributos.....	31
b. Muestreo dirigido.....	32
c. Muestreo de descubrimiento.....	32
d. Muestreo conglomerado.....	33
D. Ventajas del muestreo estadístico.....	33
6. Papeles de trabajo.....	35
A. Importancia de los papeles de trabajo.....	36
B. Contenido de los papeles de trabajo.....	36
a. Objetivos que debe cumplir los papeles de trabajo.....	37
b. Clasificación de los papeles de trabajo.....	37
C. Estructura básica en los papeles de trabajo.....	39
a. Índices.....	40
b. Marca.....	41
c. Cruces.....	42

### **CAPÍTULO TERCERO**

#### **LA AUDITORÍA Y LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

##### **I. NOCIONES GENERALES**

1. Breve reseña histórica de la administración pública.....	43
A. Concepto de administración pública.....	45

##### **II. LA AUDITORÍA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.....**

1. Control en la administración pública.....	47
A. Tipos de control.....	49

a.	Por objetivos.....	49
b.	Por tiempos.....	50
c.	Por órgano responsable de ejercer el control.....	51
2.	La auditoría como medida de control.....	51
A.	Tipos de auditoría.....	53
a.	Auditoría gubernamental.....	54
b.	Auditoría de legalidad.....	55
c.	Auditoría financiera.....	55
d.	Auditoría administrativa.....	55
e.	Auditoría interna.....	56
f.	Auditoría integral.....	56
g.	Auditoría a unidades.....	57
h.	Auditoría de programas.....	58
i.	Auditoría de seguimiento.....	58
III.	ORGANOS DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO.....	58
1.	Contaduría Mayor de Hacienda.....	59
A.	Marco jurídico.....	59
B.	Objetivos.....	60
C.	Funciones.....	63
2.	Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.....	65
A.	Objetivos.....	65
B.	Funciones.....	67
C.	Desconcentración.....	70

## CAPÍTULO CUARTO AUDITORÍA DE LEGALIDAD

I.	GENERALIDADES.....	72
1.	Conceptos.....	73
2.	Objetivo.....	75



II. EL CONTROL DE LA LEGALIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.....	76
1. Metodología de la auditoría de legalidad.....	80
A. Programa de trabajo.....	81
B. Examen y evaluación del control interno.....	83
a. Objetivo.....	87
b. Ventajas.....	87
c. Desventajas.....	88
C. Trabajo de campo.....	88
D. Informe y resultado	
a. Registro y ordenación de datos.....	91
b. Análisis.....	92
c. Informe.....	95

## CAPÍTULO QUINTO

I. RESUMEN.....	97
II. CONCLUSIONES.....	99
ANEXO.....	103
REFERENCIAS	

---

# INTRODUCCIÓN

---

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se realiza con el fin de estudiar y de dar a conocer de manera amplia lo que es la Auditoría de Legalidad, sus objetivos y como se lleva a cabo.

Durante el desarrollo de esta tesis me pude dar cuenta de que las investigaciones o escritos sobre este tema son muy escasos, el tema de la auditoría de legalidad, sus bases, objetivos aún no son propagados o profundizados, existe a mi opinión, un vacío aún en investigación sobre este tema, ya que quizá el hecho de no ser una auditoría de tipo numérica le resta la debida importancia en las entidades del sector público y privado. Para ser explotada y enriquecida debería dársele promoción y difusión en cuanto a ventajas e impacto para así mostrar su utilidad y promover que día a día más personas se motiven en la investigación de ésta área de la auditoría con el fin de acrecentarla, mejorarla y depurarla para así tener guías de acción probadas que sirvan de directriz eficiente y sólida para aquel que necesite realizar una auditoría de éste tipo.

Aún cuando es posible hallar en algunos libros temas sobre la auditoría de legalidad, lo que se puede encontrar es muy poco y además general ya que no se explica quienes son los interesados en una auditoría de legalidad, cual es su función, su objetivo final, quienes son los responsables de estas auditorías y que clase de seguimiento se les da, si realmente sirven y a quien le sirven, cuanto dura cada proceso de dicha investigación y como obtener los resultados así como el tiempo que lleva aplicar los resultados (ya sea prevenir o corregir), hasta cuando se ha concluido, la entrega del informe o en que parte del seguimiento de correcciones y sugerencias. Como se mostró anteriormente son muchos los puntos que quedan en blanco, y esto no sólo es para quienes trabajan en las instituciones del sector público, también es para aquellas que se desarrollan en el privado, así como para los auditores que las realizan.

De igual manera sucede con lo relativo a las auditorías externas, pues existe una extensa cantidad de información sobre ésta pero realmente lo que puede aportar, o lo que hay en relación a la auditoría externa como apoyo a la de legalidad es poco lo que se encuentra.

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

Esta misma falta de información y desconocimiento son los factores fundamentales que han dado nacimiento a este trabajo de investigación ya que se intenta contribuir a que ya no haya tanta renuencia a las auditorías incluyéndose la del tema de esta tesis.

A pesar de que hay sectores en los que se lleva a cabo esta auditoría de legalidad es asombroso observar que aún hay descontento al saber que se llevará a cabo una auditoría de legalidad, y más aún si la auditoría es externa.

En ocasiones este tipo de auditoría pudiese ser el antecedente de otras auditorías, y por lo tanto esto parece que al personal no le es grato, aún cuando es para identificar focos rojos y posibles problemas que se encuentren en la entidad y que con dicha revisión se podrían identificar a tiempo e incluso evitar.

Es de llamar la atención que la auditoría de legalidad al buscar apoyo en la auditoría externa venga siendo a la inversa, esto es, que la auditoría interna de legalidad apoye a la externa, y esto se da por que al haber poco conocimiento de la auditoría de legalidad el personal que la desarrolla, dirige y controla dentro de la entidad está más familiarizada con los procesos y técnicas que los auditores que vienen de afuera.

El identificar todo esto que se ha venido señalando se obtuvo en base a la experiencia laboral, el contacto con las personas involucradas, pláticas con personal de la Contaduría Mayor de Hacienda, con auditores externos que han o están investigando y dando seguimiento a este tema, gracias a todo esto se tuvo la información necesaria para desarrollar este trabajo.

Gracias a este apoyo y a la documentación existente se pudo llevar a cabo la presente tesis que se integra de los siguientes capítulos.

En el capítulo primero se expone lo que es la ética ya que para abordar el tema de auditoría de legalidad se trata de situar y recordar tanto al contador público, como al licenciado

---

en derecho de los postulados y normas del código de ética, así como relacionar los que a mi juicio son relevantes y sirvan de directriz tanto para realizar el trabajo como para afirmar que la auditoría de legalidad es multidisciplinaria y se puede ver apoyada por otro profesional como lo es el licenciado en derecho.

Posteriormente, y siguiendo este orden de ideas, el capítulo segundo pretende introducir al licenciado en derecho y al público en general al conocimiento de fundamentos de auditoría, y al contador recordar todas las herramientas que tiene a su alcance y que puede utilizar con el fin de darle a su trabajo mayor consistencia y calidad.

En el capítulo tercero, se pretende dar una idea general de lo que es la administración pública, el papel de la auditoría en ésta, tipos de controles que se dan en este caso, las diversas auditorías y en que lugar entra el tema de auditoría de legalidad. Por otra parte nos señala los órganos fiscalizadores que hay en México y nos explica sus funciones y objetivos para los que fueron creados.

El capítulo cuarto expone todo lo referente a auditoría de legalidad su concepto, objetivo, metodología para llevarla a cabo, su programa de trabajo (como organizarse para hacer una auditoría de legalidad), exámenes y evaluaciones que se pueden aplicar tanto al control interno como a las demás partes de control a revisar, como se desarrolla el trabajo de campo y los papeles de trabajo y cual es el resultado, cuales son los informes que se entregan y el fin que persiguen.

En el capítulo quinto se indican las conclusiones a las que se ha llegado con la elaboración de ésta tesis. En este mismo capítulo se presenta un anexo que sugiere a mi juicio, los puntos que se pueden evaluar o revisar en una auditoría de legalidad.

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

---

# **CAPÍTULO PRIMERO**

## **ÉTICA**

---

## CAPÍTULO PRIMERO

## ÉTICA

## I. ÉTICA PROFESIONAL

1. Fundamentos de Ética

La ética es la parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre.

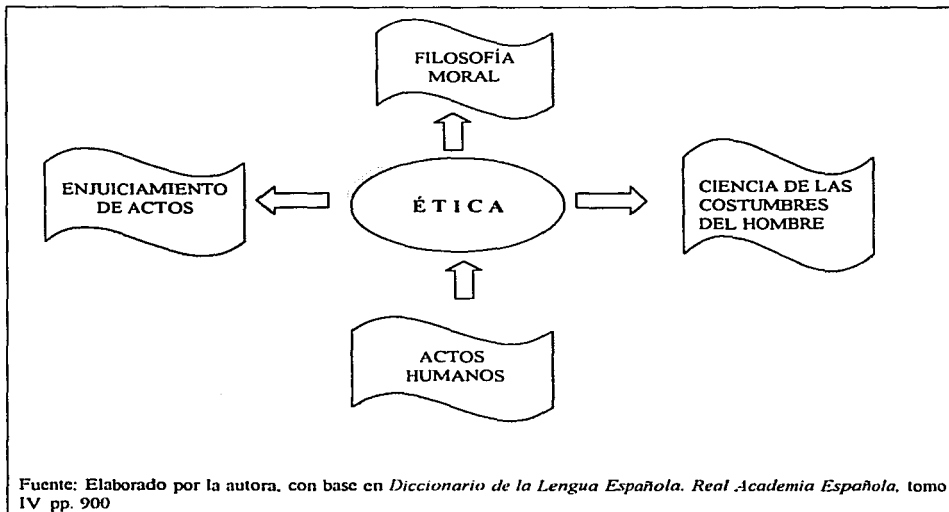
A su vez la moral es la ciencia que trata del bien en general y de las acciones humanas en orden a su bondad o malicia.

Aún cuando -por definición- la ética se refiere a lo que está obligado el hombre y la moral a las acciones humanas, podría considerarse que ambas disciplinas están al mismo nivel y se enfocan a la obtención de lo bueno y la valoración del entendimiento y lo de la conciencia.

Ambas disciplinas rigen uno de los aspectos más importantes del ser humano, su *conducta*.

El concepto de ética se puede resumir en la figura número 1.

Figura # 1

ÉTICA

## 2. Concepto de ética profesional

Norma o regula las acciones de los individuos que ejercen una profesión en cualquier campo de estudio.

Es el conjunto de reglas de conducta a seguir por los profesionistas en el desempeño de su profesión, para garantizar solvencia moral y establecer normas de actuación profesional.

La ética profesional, refiriéndose en específico al contador público define su perfil y sirve de guía a la acción moral y mediante ésta define como el profesional debe; de cumplir con la sociedad; de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí mismo, es decir, rige la actuación de todos los contadores públicos.

Tenemos una importante responsabilidad pues nuestra profesión es creíble ya que es autorregulada, en cuanto al perfil profesional; la actuación ante la sociedad; ante el patrocinador y ante la profesión misma a través del código de ética profesional.

Hasta aquí puede decir que :

- a) Moral se refiere directamente al hombre y su conducta
- b) Ética a la actuación del ser humano como profesional

## 3. Código de ética profesional del contador público

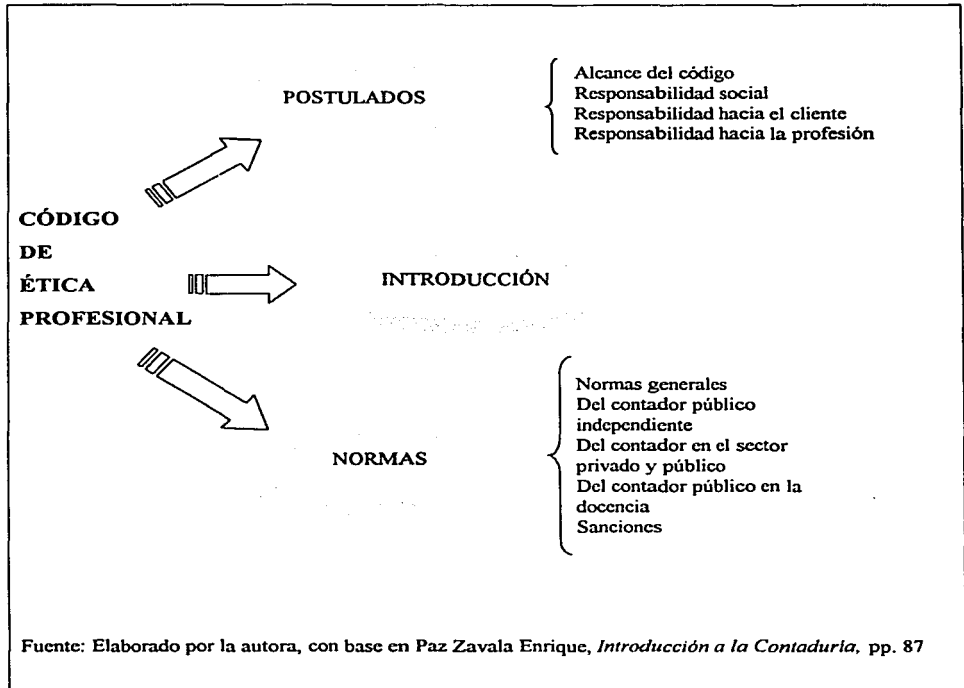
Como se indica en el código de ética profesional del *Instituto Mexicano de Contadores Públicos* (1999, pp. 5).

“El código de ética nace de la necesidad de aplicar normas generales de conducta a la práctica diaria de la profesión”.

El Código de Ética de la Contaduría Nacional presenta como estructura fundamental tres apartados como aparece en la figura número 2.



Figura # 2

**ESTRUCTURA DEL CÓDIGO DE ÉTICA DE LA CONTADURÍA NACIONAL**

A continuación se detallan los postulados que se señalan en la figura número 2.

## A. Responsabilidad hacia la sociedad

*Independencia de criterio.* Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

*Calidad profesional de los trabajos.* En la presentación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

*Preparación y calidad del profesional.* Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, debe tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

*Responsabilidad personal.* El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

## B. Responsabilidades hacia quien patrocina los servicios

*Secreto profesional.* El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por algún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

*Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.* Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

*Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.* El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

*Retribución económica.* Por los servicios que presta, el contador público se hace acreedor a una retribución económica.

### C. Responsabilidad hacia la profesión

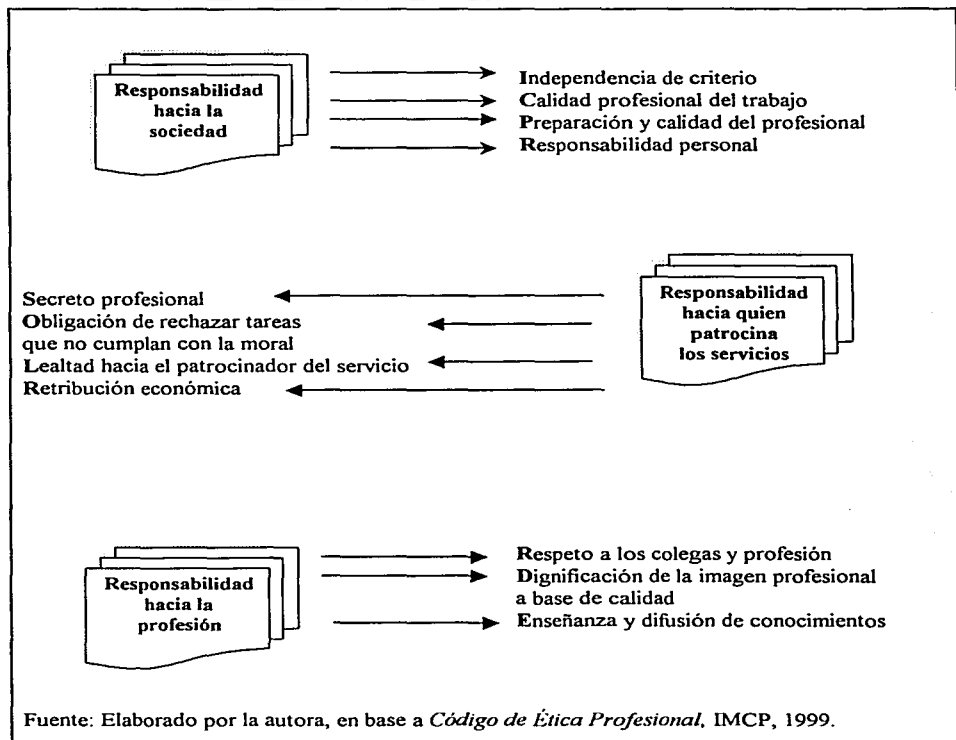
*Respeto a los colegas y a la profesión.* Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

*Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.* Para hacer llegar a la sociedad en general y a los usuarios de sus servicios una imagen positiva y de prestigio profesional, el contador público se valdrá fundamentalmente de su calidad profesional y personal, apoyándose en la promoción institucional y cuando lo considere conducente. Para aquellos servicios diferentes a los de dictaminación, podrá comunicar y difundir sus propias capacidades sin demeritar a sus colegas o a la profesión en general.

*Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.* Todo contador público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta a que esté obligado y, contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

En el cuadro número I se esquematiza los postulados del Código de Ética del contador público.

Cuadro # 1

**POSTULADOS DEL CÓDIGO DE ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO**

Este código de ética profesional es aplicable a todo contador público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialización que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como personal de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que además ejerzan otra profesión.

El estudio y aplicación del Código de Ética Profesional del contador público, es practicado en cada área de desarrollo de éste, sin embargo, dentro de la Auditoría de Legalidad se ve apoyado por la colaboración de otros profesionales como es el Licenciado en Derecho, por lo que considero relevante mencionar lo que a mi juicio les podría servir de las normas del código como guía de acción.

## II. APLICACIÓN DE ALGUNAS NORMAS DEL CÓDIGO DE ÉTICA.

### I. Normas generales

#### A. Responsabilidad hacia la sociedad

Artículo 1.01. Los contadores públicos tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en este código, las cuales deben considerarse mínimas, pues se reconoce la existencia de otras normas de carácter legal y moral cuyo espíritu amplía el de las presentes.

Artículo 1.02. Este código rige la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión y, le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialización que cultive o la naturaleza de la retribución que perciba por sus servicios.

Artículo 1.05. Al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros para tomar decisiones, el contador público deberá aclarar la relación que guarda ante quien patrocina sus servicios.

Artículo 1.06. Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error tomando en cuenta las declaraciones del Instituto.

Artículo 1.07. Los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por el o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del Instituto.

Artículo 1.09. Al firmar informes de cualquier tipo el contador público será responsable de ellos en forma individual.

Artículo 1.22. Los trabajos técnicos, boletines y folletos que elaboran los contadores públicos deberán tener una presentación digna y sólo podrán circular entre su personal, clientes y personas que expresamente lo soliciten.

#### B. Del contador público como profesional independiente

Artículo 2.01. El contador público expresará su opinión en los asuntos que se le hayan encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio Instituto que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Cuando el contador público permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:

- Indicar que debe leerse en relación a otra información que si cumple con los términos de esta regla, o
- Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ello limita su opinión profesional.

Artículo 2.02. Ningún contador público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer

que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

Artículo 2.03. El contador público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien los solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada. Cuando por la naturaleza del trabajo, el contador público debe recurrir a la asistencia de un especialista y la participación de éste en el trabajo sea fundamental para alcanzar los resultados previstos, el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista y deberá informar claramente a su cliente las peculiaridades de esta situación.

Artículo 2.04 El contador público no deberá aceptar tareas en las que se requiera su independencia, si ésta se encuentra limitada.

Artículo 2.08. El contador público deberá puntualizar en qué consistirán sus servicios y cuáles serán sus limitaciones. Cuando en el desempeño de su trabajo el profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, deberá comunicar esa circunstancia a su cliente de inmediato.

### C. Del contador público como auditor externo

Artículo 2.22. El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Artículo 2.23. En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes o informes procedentes de auditoría quienes posean título de contador público debidamente registrado.

#### D. Del contador público en los sectores público y privado

Artículo 3.01. El contador público que desempeña un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos y que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

Artículo 3.02. Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el contador público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso.

Artículo 3.03. En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

#### E. Sanciones

Artículo 5.01. El contador público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Artículo 5.02. Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.



---

Artículo 5.03. Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- Amonestación privada.
- Amonestación pública.
- Suspensión temporal de sus derechos como socio.
- Expulsión.
- Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

Artículo 5.04. El procedimiento para la imposición de sanciones, será el que se establece en los estatutos del Instituto.

---

# **CAPÍTULO SEGUNDO**

## **FUNDAMENTOS DE**

### **AUDITORÍA**

---

## CAPÍTULO SEGUNDO

### FUNDAMENTOS DE AUDITORÍA

#### I. GENERALIDADES

##### 1. Origen de la auditoría

La auditoría, en su forma más primitiva y simple, surge cuando un pueblo o núcleo social sojuzga o domina a otro, bien sea a través de la política, la religión, la economía, las ciencias, o por la fuerza. Así el pueblo o comunidad social avasallado tiene que pagar tributo al que lo domina o gobierna. El pueblo o grupo dominante requiere que los tributos que impuso le sean pagados correctamente y en tiempo; y para cerciorarse del debido cumplimiento de ello comienza a crear cuerpos de revisores, en este caso de los calpixques ( una especie de recaudadores- auditores) que se encargan de esa "fiscalización". Lo antes mencionado son los albores primigenios de lo que hoy conocemos como auditoría.

Ya durante la denominada época de la Colonia, el sojuzgamiento se dio a través de la religión apoyada por la fuerza. Los grandes hacendados y grupos económicos tenían que pagar su diezmo al Virrey-Iglesia, y quien no lo hacía, con base en reportes de auditores, eran pasados ente el Tribunal del Santo Oficio o Santa Inquisición cuyos "procedimientos" para que se pagara el diezmo y no se volviera a incurrir en evasión, no les eran menos severos a los aplicados por los aztecas.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente podemos observar que gracias a la gran participación e influencia que tuvieron personas con investidura de auditores en la historia de México se lograba un adecuado control de los pagos y/o diezmos.

A mediados del siglo XVIII se dio en Inglaterra un fenómeno que vino a transformar a la humanidad. En 1733 se inventa la lanzadera volante, artefacto éste que revoluciona el proceso de manufactura textil. En 1767 aparecen las primeras máquinas hiladoras y de tejido que son

accionadas por energía hidráulica. Es el nacimiento de la Revolución Industrial; es la sustitución de los procesos manuales de fabricación por la máquina.

En 1783- 1784 se descubre un nuevo método para descarburar el hierro logrando que su industrialización se abarate y comience a utilizarse de manera masiva. Es el nacimiento de la industria siderúrgica, lo que permite al maquinismo una extraordinaria expansión. Por esos mismos años se inventa la máquina de vapor, lo que propicia que la naciente industria no sólo se dé en los márgenes de los ríos merced a la energía hidráulica que proporciona.

Hacia finales de ese siglo toma posesión formal la Revolución Industrial. Aparecen en consecuencia nuevas formas de organización fabril y comercial. Nace el concepto de capitalismo. Surgen las teorías económicas de Libre Comercian de Adán Smith y David Ricardo.

Obviamente que dichos desarrollos tuvieron que impactar en la contabilidad. Se perfeccionan y modernizan los procesos de contabilidad comercial y nacen nuevas corrientes en materia de contabilidad de costos.

El advenimiento del capitalismo ocasiona las concentraciones de capital. Tienden a desaparecer los pequeños talleres y fábricas familiares. Surgen por consecuencia las sociedades comerciales e industriales que, a su vez, se agrupan en Pool, Trusts y Holdings cada vez más ávidas de inversionistas particulares para allegarse de recursos que apoyen su crecimiento y expansión. Este fenómeno se da hacia las últimas décadas del siglo XIX tanto en Europa como en los Estados Unidos de Norteamérica.

Comienzan a surgir en esa época tibias disposiciones y regulaciones gubernamentales que solicitaban (no exigían) que los estados financieros de las empresas que tenían acciones colocadas entre el gran público inversionista fueran revisados por contadores públicos independientes. El gran pero es que en ese entonces no había aparecido lo que hoy se conoce como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; dando lugar a que cada quien contabilizara como quisiera, como pudiera, o como le conviniera. Tampoco existía lo hoy conocido como Normas y

Procedimientos de Auditoría, también generalmente aceptados; y los auditores revisaban como querían o como podían y, las más de las veces, sus informes eran presentados a capricho y conveniencia de los dueños y administradores de las empresas emisoras de acciones; quienes a su vez los entregaban o mostraban a las autoridades y a los pequeños inversionistas cuando querían.

Todo lo anterior dio origen a una cadena de fraudes y engaños que, en combinación con pérdidas de mercados y problemas económicos, provocaron la caída de la Bolsa de Valores de Nueva York en octubre de 1929.

La solución para evitar que volviera a repetirse otro fenómeno como el referido, tuvo lugar en el año de 1933 cuando el entonces presidente norteamericano Franklin Delano Roosevelt emitió la Securities Act of 1933 (SA, Ley de Valores de 1933) complementada y ampliada con la Securities Exchange Act of 1934 (SEA, Ley Sobre el Intercambio de Valores de 1934). Las cuales, entre otras disposiciones, obligan a que todas las empresas emisoras que tienen colocadas acciones entre el gran público inversionista registren sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y generalmente aceptados por el núcleo social en el que convergen y por los contadores públicos. Y, de igual manera, que los estados financieros que se generen sean revisados y examinados anualmente por contadores públicos independientes con base en normas y procedimientos de auditoría que sean de aceptación general por la comunidad contable.

Y para vigilar que se dé cumplimiento a tales disposiciones, la misma SEA incluye la creación de la Securities and Exchange Commission (SEC, Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores).

## 2. Conceptos de auditoría

De acuerdo con los siguientes autores la auditoría:

“es el examen sistemático de los libros registros, documentos, procedimientos de operación, así como de la estructura organizacional de una empresa física o moral, llevado a cabo por un profesional con el fin de comprobar su corrección e informar y dictaminar acerca de ellos”.

*Lic. Sergio Dávila Galván.  
La Auditoría Interna ante los Fraudes.*

“es una actividad profesional que consiste en el exámen crítico y constructivo de eventos individuales o colectivos, con objeto de emitir una opinión con respecto a ellos y promover la implantación de acciones correctivas que se consideren necesarias para mejorar su ejecución”.

*Lic. Gabriel Sánchez Curiel.  
Auditoría Operacional.*

“es una revisión analítica hecha por un contador público, del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros”.

*C.P. E L. Kohler.  
Auditoría.*

“examen de los registros contables, evaluación del control interno y expresión de opinión del contador público”.

*C.P. Pedro Farías García.  
Auditoría, Banca múltiple*

“proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar las declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas”.

*C.P.A. Philip L. Deftiese.  
Auditoria Montgomery.*

De lo anterior se puede señalar que todas las definiciones concuerdan en :

- Es realizado por un profesional del área.
- Es un examen de los libros registros y todo tipo de documentación de la empresa.
- Promueve la implantación de acciones correctivas.
- El profesional se encarga de emitir su opinión al respecto de la auditoría realizada.

En conclusión por auditoría se entiende:

Es el examen sistemático, crítico y constructivo del contador público, en base a libros, registros e información financiera elaborada por la empresa (resultado de las operaciones realizadas por la misma) que basado en procedimientos y técnicas específicos tienen como objeto informar u opinar sobre la razonabilidad de la información sometida a revisión para así promover (si es necesario) la implantación de los medios correctivos para mejorarla.

Cabe destacar que es un examen que se lleva a cabo sobre la base de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y con el alcance de Normas y Procedimientos de Auditoría.

#### A. Objetivo de la Auditoría.

Que el profesional de la contaduría pública emita su opinión sobre la razonabilidad de la información de los estados financieros básicos (estado de situación financiera, estado de resultados,

estado de cambios en la situación financiera y estado de variaciones en el capital contable) de la entidad auditada.

### 3. Normas de auditoría

El auditor debe efectuar su trabajo, de acuerdo a requisitos mínimos y previamente establecidos; a éstos requisitos del trabajo de auditoría se les conoce con el nombre de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Y la definición que de ellas se da, es:

“son los requisitos mínimos de calidad, relativas a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional, de la actividad de la auditoría y de sus características específicas”.

La clasificación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas que hace la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la siguiente:

#### A. Normas personales

Las cuales se refieren a la personalidad, así como a las cualidades que debe poseer para llevar a cabo su trabajo de auditoría:

- *Adiestramiento Técnico y Capacidad Profesional*, o sea, a través de sus estudios y con la obtención de su título profesional. Además, dentro de la contaduría el auditor adquiere experiencias que le sirven para tener capacidad de juicio y criterio, con lo cual afrontará problemas en forma adecuada.
- *Cuidado y Diligencia Profesional*. El auditor está obligado a desarrollar su trabajo con cuidado y razonabilidad, además de ser discreto y celoso del secreto profesional.
- *Independencia Mental*. El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental a) examinar y rendir dictámenes o informes sobre los resultados



de su trabajo, para garantizar su imparcialidad de juicio dentro de su fuero interno como ante el público.

#### B. Normas relativas a la ejecución del trabajo

Las cuales se refieren a la manera en cómo el auditor debe llevar a cabo su trabajo de una forma adecuada y satisfactoria:

- *Planeación y Supervisión.* El trabajo de auditoría debe planearse previa y cuidadosamente, el trabajo de auditoría se desarrolla con ayudantes, los cuales deben ser supervisados de manera adecuada.
- *Estudio y Evaluación del Control Interno.* Con lo cual se determinará la extensión, oportunidad y naturaleza de las pruebas a realizar.
- *Obtención de Evidencias Suficientes y Competentes.* De acuerdo con las pruebas que realiza el contador público, debe cerciorarse que son suficientes y evidentes, con lo cual obtendrá confianza para emitir su opinión.

#### C. Normas relativas al dictamen e información.

La forma en cómo debe informar respecto de los resultados obtenidos:

- *Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida sobre ellos.* O sea, que al dictaminar el contador público los estados financieros, queda en completa relación con ellos, por lo cual, debe expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de esa relación y como consecuencia de su examen, también debe manifestar de modo claro y expreso, el carácter de su examen y el grado de responsabilidad.
- *Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.* Debe aclarar el auditor si se aplicaron los principios de contabilidad en la fecha y por el período de

su trabajo, además, con base en este, si en su opinión, los estados financieros presentan razonablemente la situación de la compañía sujeta a examen.

- *Consistencia en la Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.* El auditor declarará si los principios de contabilidad se han aplicado en forma consistente, en relación con los del ejercicio anterior.
- *Suficiencia de las Declaraciones Informativas.* Se considerará que las declaraciones informativas de los estados financieros son razonablemente adecuadas siempre y cuando el auditor no haga una declaración expresa en contrario.
- *Las Salvedades.* Las hará el auditor cuando lo considere conveniente, a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen y debe expresar a cual de las afirmaciones básicas se refiere e indicar los motivos, así como la trascendencia o importancia dentro de los estados financieros.
- *La Negación de Opinión.* Cuando el contador público considere no estar en condiciones de expresar su opinión profesional con respecto a los estados financieros, debe declararlo de manera explícita.

Además de las normas enunciadas anteriormente, el auditor debe aplicar su criterio profesional, en el desarrollo de su trabajo.

#### 4. Procedimientos de auditoría

De acuerdo con el boletín 5010 (*Procedimientos de Auditoría de aplicación general*, (1999, pp.4) los procedimientos de auditoría son:

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

Las normas de auditoría, difieren de los procedimientos, éstos se refieren a actos que han de ejecutarse, en tanto que las normas tienen que ver con medidas relativas a la calidad en la

ejecución de esos actos y los objetivos que han de alcanzarse mediante el uso de los procedimientos adoptados.

#### A. Técnicas de auditoría.

En el boletín antes mencionado nos define técnicas de auditoría como:

“Los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permite emitir su opinión profesional”.

Las técnicas generalmente utilizadas son:

- ◆ *Estudio general*: consiste en la apreciación global que el auditor obtenga de la empresa (funcionamiento).

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. En forma semejante, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que, generalmente debe aplicarse antes de cualquier otra.

El estudio general, debe aplicarse con mucho cuidado y diligencia por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez para asegurar un juicio profesional sólido y amplio.

- ◆ *Análisis*. Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y, puede ser básicamente de dos clases:

Análisis de saldos. Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros: por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etcétera, son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando este es el caso, se puede analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle que estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis del saldo.

Análisis de movimientos. En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo, en las cuentas de resultados; aún más en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores con los movimientos deudores, o bien por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

- ◆ *Inspección.* Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo, o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad. En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo pueden estar

registradas en títulos documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente queda la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

- ◆ *Confirmación.* Obtención de la comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita. Las confirmaciones pueden ser aplicadas de diferente forma:

Positiva. Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes, como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación preferentemente para el activo.

Negativa. Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo.

Indirecta ciega o en blanco. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

- ◆ *Investigación.* Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede

formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de departamento de crédito y cobranza de la empresa.

- ◆ *Declaración.* Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerita.

Conviene hacer notar que, aún cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

- ◆ *Certificación.* Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizando por lo general, con la firma de una autoridad.
- ◆ *Observación.* Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la norma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo, el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

- ◆ *Cálculo.* Verificación matemática de alguna partida.

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

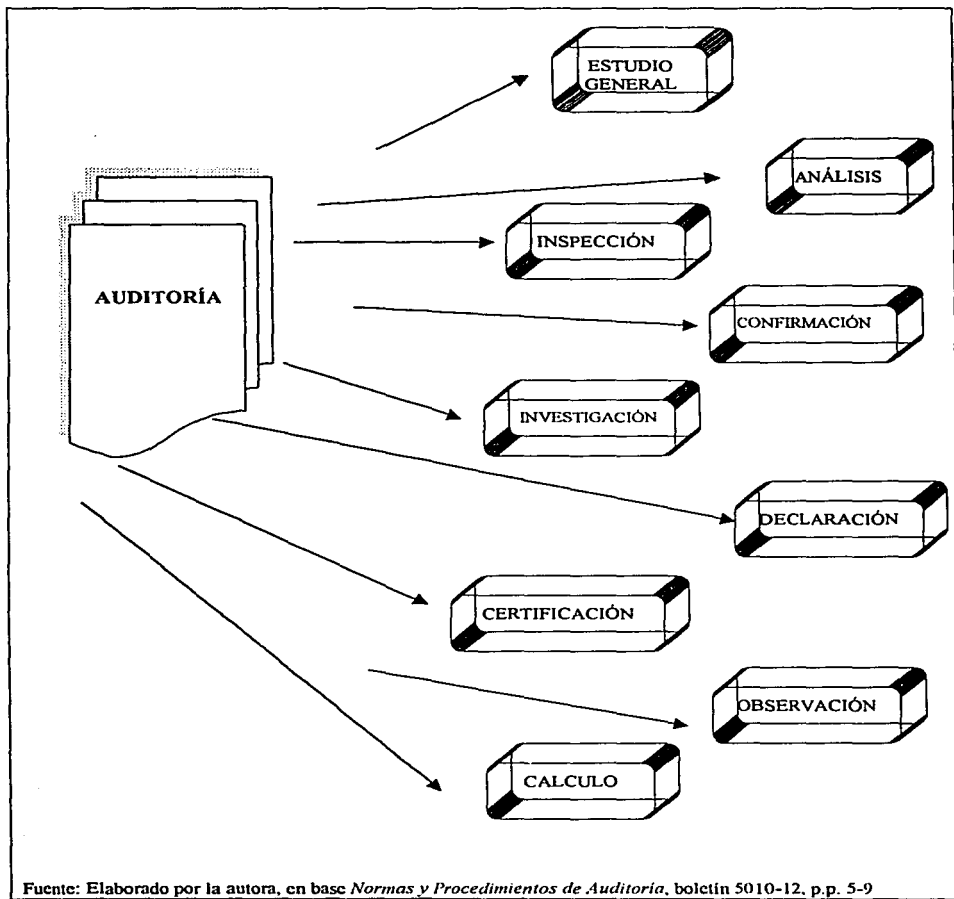
Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cálculos mensuales, sobre operaciones individuales, se puede comprobar con un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo.

En la figura número 3 se en listan las técnicas de auditoría.

Los procedimientos de auditoría son aquellos elementos necesarios para llevar a cabo un buen análisis, método de investigación y la buena obtención de pruebas con relevancia.

Desde sus primeros trabajos el auditor aprende que sin tomar en cuenta la marcada diferencia en propósitos, formas y modos de hacer negocios, las instituciones humanas tienen un número sorprendente de características comunes.

Figura # 3  
Técnicas de auditoría



Fuente: Elaborado por la autora, en base *Normas y Procedimientos de Auditoría*, boletín 5010-12, p.p. 5-9



El trabajo de auditoría tiene, por consiguiente, como finalidad inmediata proporcionar al propio contador público, los elementos de juicio y de convicción necesarias para poder emitir su opinión de manera objetiva y profesional. Es, por tanto, responsabilidad personal e indeclinable del, propio auditor, el determinar que clase de pruebas necesita para obtener dicha convicción y hasta que grado deben ser aplicadas.

### 5. Muestreo en auditoría

Existen diversos métodos para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, entre los cuales encontramos al muestreo.

El auditor no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones de la empresa, por lo que podrá tomar una muestra representativa de estas para poder obtener la evidencia que se requiere.

El muestreo en auditoría consiste en la selección al azar, de donde se asegura que todas las partidas dentro del universo tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas.

Para una efectiva aplicación de las pruebas selectivas, es necesario precisar lo que se entiende por elemento, universo y muestra

- Elemento; es la unidad de estudio, al que se aplicarán los instrumentos de recopilación de información.
- Universo; es el conjunto de todos los elementos, todos los casos que se concuerdan con una serie determinada de especificaciones.
- Muestra; es el agente que media entre el elemento de estudio y el universo, es una parte del universo y si refuta así misma representativa, entonces tendrá que abarcar entre sus diferentes componentes todas las características heterogéneas del universo.

### A. Concepto

El muestreo estadístico es una herramienta que permite al auditor determinar la confiabilidad de la muestra y el riesgo de aceptarla. El método requiere que el auditor defina claramente los estándares utilizados para determinar la amplitud de la muestra dando lugar a una muestra que sea representativa de todo el grupo.

En *Normas y Procedimientos de Auditoría* boletín 6060-4 (1999, pp.4) encontramos que:

“El muestreo estadístico es aquel en el que la determinación del tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de los resultados se hace por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.”

El muestreo estadístico se refiere a todo el proceso para efectuar una prueba sobre bases científicas, o sea, es todo el proceso de seleccionar, examinar y evaluar la muestra; así todo plan de muestreo debe estar formado por:

- Definir los objetivos y naturaleza de la prueba.
- Determinar el método de muestreo que se utilizará.
- Calcular el tamaño de la muestra.
- Seleccionar la muestra.
- Evaluar los resultados de la muestra.

Este proceso completo se describe como muestreo estadístico.

Es una práctica muy común entre los auditores, el que se emplee la terminología “prueba selectiva”, que significa examinar una porción o muestra para determinar su calidad, carácter genuino y carencia de errores y con base en todo esto obtener conclusiones de todo el grupo.

## B. Objetivo del muestreo

Todos los procedimientos de muestreo tienen un objetivo común, de acuerdo a *Normas y Procedimientos de Auditoría* boletín 5020-5 (1999, pp.4) este es:

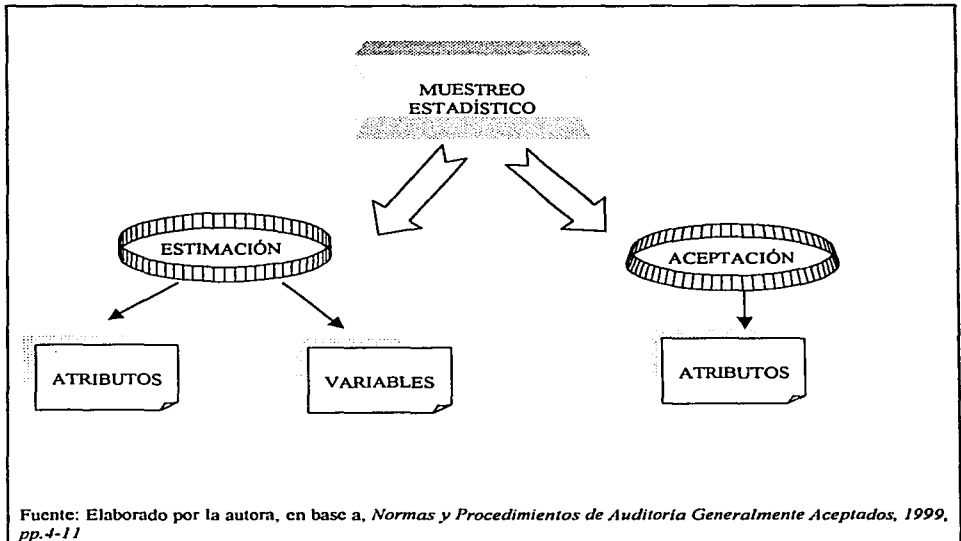
Evaluar al “universo” mediante la proyección de los resultados obtenidos en el examen de una muestra. Es llegar a una conclusión a cerca de la totalidad de los datos mediante la revisión de una parte de ellos. Así como proporcionar medios para la medición matemática del grado de incertidumbre. Esto permite al auditor determinar el tamaño de la muestra necesaria para que la incertidumbre quede confinada dentro de límites que el considere aceptables en una situación particular.

Consiste en la aplicación de un procedimiento de cumplimiento o sustantivo a menos de la totalidad en las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacciones (muestra), que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia de alguna característica del saldo o de las transacciones y que le permita llegar a una conclusión con relación a tal característica.

## C. Tipos de muestreo

En forma general el muestreo estadístico se divide de la siguiente forma, figura número 4.

**Figura # 4**  
**Tipos de Muestreo**



Esta clasificación se subdivide en:

a. Muestreo de atributos

Es probablemente el método más utilizado en auditoría. Generalmente el auditor lo emplea para determinar las tasas de error. Cuando aplicamos el muestreo por atributos, medimos una partida característica, que este expresada por la alternativa bien o mal, correcta e incorrecta, hacer o no hacer; esto es, permite al auditor determinar dentro de límites prescritos de precisión y confianza, la frecuencia con que se presentan ciertas características en una población, esta características pueden ser cierta clase de error y otro, el atributo de la población.

El auditor no necesita forzosamente acudir a complicadas formas matemáticas para utilizar el muestreo de atributos.

#### b. Muestreo dirigido

Se aplica en los casos en que el muestreo estadístico no satisface los propósitos de la auditoría también para dar seguimiento a una transacción, para valorar lo adecuado del sistema de control interno también se puede aplicar para corroborar adicionalmente algo, en relación a conclusiones obtenidas por otros medios dentro de sus limitaciones podemos mencionar que no proporciona bases matemáticas para proyectar a todo el universo, el resultado obtenido con la muestra, por esta razón lo rechazan los estadígrafos cuando se aplica con esta finalidad.

Podemos decir que el muestreo dirigido se aplica en aquellas situaciones en las que el auditor emplea su criterio, en lugar de utilizar una muestra estadística para determinar el tamaño de la misma.

Para aplicar adecuadamente el muestreo dirigido, es necesario que el auditor domine lo fundamental del muestreo estadístico y sus aplicaciones, a fin de que sepa cuando utilizar uno u otro.

#### c. Muestreo de descubrimiento

Es un muestreo exploratorio que tiene un objetivo específico y limitado puede considerarse como auxiliar del muestreo de atributos, sin embargo, contrasta con el mismo, ya que el muestreo de atributos permite al auditor determinar el estado de un universo completo, mediante el examen de sólo una muestra y el muestreo de descubrimiento se utiliza para contar con un grado elevado de probabilidad, para demostrar la existencia de ciertos criterios eventos dentro de un universo, cuando ocurren con determinada tasa mínima.

El muestreo de descubrimiento permite determinar si se ha registrado un tipo especial de discrepancia significativa, si existe una deficiencia grave en el sistema de control interno (o graves violaciones al mismo), trampas deliberadas a un manual, reglamento, etcétera.

#### d. Muestreo de conglomerados

Bajo esta técnica las partidas que forman un universo se dividen en grupo de artículos localizados razonablemente cerca uno de otro, como pudieran ser expedientes en las gavetas de un archivo o paquetes de documentos.

La cantidad de conglomerados que han de seleccionarse, debe estar en función de la naturaleza y tamaño del universo, se recomienda que de ser posible se seleccionen por lo menos 20 conglomerados.

Los conglomerados a examinar deben determinarse aleatoriamente y debe revisarse cada conglomerado al 100%.

#### D. Ventajas del muestreo estadístico

El resultado de la aplicación de una muestra puede justificarse objetivamente por que se logra una muestra sin sesgo, se elimina la frecuente objeción de que el auditor sólo ha examinado las peores partidas y que por ello ha sesgado su muestra.

Proporciona un medio para determinar el tamaño máximo de muestra necesario. Es el elemento básico para determinar factores tales como:

- Tiempo a invertir
- Costo de la auditoría.
- Determinación de la eficiencia del equipo humano que interviene.

Proporciona una estimación de la magnitud del riesgo, en el sentido de que la muestra pueda no ser representativa del universo.

Puede ser más exacto que el realizado examinando cada uno de los elementos de un gran universo, una revisión exhaustiva puede requerir la intervención de una gran cantidad de auditores; en este caso es posible que la tarea se torne aburrida y se realice con descuido.

Al respecto es preferible correr el riesgo conocido de cometer errores de muestreo, que aquel desconocido de incurrir en errores ajenos al muestreo (o sea los que incurren al estar examinando al 100% un gran volumen de datos).

La muestra estadística suele ser más económica.

Al respecto la ley de probabilidades indica que puede esperarse un alto grado de precisión y de confianza para un universo de 100,000 con:

Una tasa de error esperada no superior al 5%

Permite evaluar el resultado obtenido, para determinar la situación general del universo.

El muestreo estadístico brinda al trabajo de auditoría mayor agilidad a su desarrollo. Con esto se tiene el propósito de dejar constancia de la evidencia de su trabajo, el auditor al aplicar pruebas selectivas, deberá señalar en los papeles de trabajo el método de muestreo seguido, el elemento de estudio, la magnitud del universo y la muestra. De este modo será posible reconstruir el proceso seguido en cualquier momento y justificar plenamente los resultados y conclusiones obtenidas.

## 6. Papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son las cédulas y documentos que contienen la información obtenida por el auditor, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas.

Los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, supervisión y revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

El término “papeles de trabajo”, incluye toda la evidencia obtenida por el auditor para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que han seguido y las conclusiones que ha obtenido.

En los papeles de trabajo el auditor manifiesta las bases para su informe al cliente, la evidencia del alcance de su examen y la prueba de la responsabilidad profesional tenida en el curso de su investigación.

Los factores que afectan el juicio del auditor en cuanto a la cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo para cada auditor incluyen:

- La naturaleza de la auditoría.
- La naturaleza del dictamen del auditor.
- La naturaleza de los estados financieros, cédulas u otra información sobre la cual el auditor está dictaminando.
- La naturaleza y condiciones de los libros del cliente.
- El grado de confiabilidad sobre el sistema de control interno.
- Las necesidades requeridas por las circunstancias particulares en que se desarrolla la supervisión y revisión del trabajo.



### A. Importancia de los papeles de trabajo

De acuerdo *al boletín 3010-1* (1999, pp.1) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría,

“el auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas”.

Lo anterior se refiere a que el auditor deberá obtener documentación comprobatoria de su trabajo realizado.

Una de las normas de auditoría generalmente aceptadas y que es aplicable al ejecutar el trabajo de auditoría, es la obtención de la evidencia suficiente y competente. La cual quedará plasmada en papeles de trabajo, que como ya se dijo anteriormente, estos últimos son la base para que el contador público pueda emitir su opinión en el dictamen, así como fundamentar sus informes en la carta de observaciones, con lo que podrá comprobar que realizó un trabajo de calidad profesional. Es decir, que los papeles de trabajo son importantes porque representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

Por otra parte, también podrán servir de fuente de información posterior para quienes la requieran como autoridades fiscales, otro contador público, etcétera.

### B. Contenido de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo normalmente deben incluir documentación que muestre que:

El trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente, y además, indicar que se ha cumplido con la primera norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.

El sistema de control interno ha sido suficientemente estudiado y evaluado para determinar si deben limitarse otros procedimientos de auditoría, indicando el cumplimiento de la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo.

La evidencia obtenida durante la auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y las pruebas realizadas han proporcionado suficiente evidencia comprobatoria competente para soportar el expresar una opinión sobre bases razonables.

a. Objetivos que deben cumplir los papeles de trabajo:

- Facilitar la preparación del dictamen o informe del auditor.
- Contiene la evidencia de la extensión de los procedimientos de auditoría empleados y la prueba del cuidado y diligencias ejercidos.
- Constituyen la fuente básica de información sobre la situación financiera de la compañía o los resultados de sus operaciones.
- Proporcionan información con respecto a posibles comentarios constructivos en beneficio del cliente.
- Se utilizan para coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.

b. Clasificación de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son clasificados en base a su utilización en papeles de uso continuo (archivo permanente) y papeles de uso temporal (relativos a la verificación de las cifras reflejadas en los estados financieros).

Los papeles de uso continuo son los que se conservan en un legajo especial que permite su utilización en varias revisiones. Su proceso de integración se inicia desde la etapa de la planeación de la auditoría al obtener la información general sobre las características de organización, funciones, procesos, sistema legal, fiscal y de información.

Actualizándose este archivo, mediante aquella documentación que explique los cambios en la operación, constitución de la empresa, etcétera, y que se dan a través de las revisiones posteriores al ser requeridos nuestros servicios profesionales.

Al inicio del legajo debe haber un índice, que indique las distintas secciones y al comienzo de cada una de ellas y en orden cronológico la documentación que contienen las mismas.

El uso que puede dársele a estos papeles de trabajo denominados de uso continuo, es muy importante y pueden ser recopilados entre otros:

- Las actas de asamblea de accionistas.
- Contratos y escrituras públicos y/o privados.
- Copia de declaraciones del impuesto sobre la renta, impuesto al activo, 2% sobre nómina, etcétera,.
- Acta constitutiva de la entidad sujeta a revisión, entre otros documentos.

Ahora bien los papeles de trabajo de uso temporal, son los referentes a una sola auditoría, ya que los mismos contienen información que compete únicamente al ejercicio auditado. Tales como las confirmaciones de saldos a una fecha determinada, las conciliaciones bancarias, integración de cuentas, la valuación de inventarios, etcétera, es decir, que constituyen papeles de trabajo relativos a la verificación de cifras plasmadas en los estados financieros, los cuales son conocidos en auditoría con el nombre de “cedulas”.

Las “cedulas”, son documentos en los cuales se analizan las cuentas de los estados financieros, con fin de comprobación, en los que además se indica la manera en que fue llevada a cabo la verificación de dichas cuentas.

Toda cédula contiene dos elementos:

- ⇒ **Análisis.** Consiste en la descomposición numérica y descripción de los puntos relativos al valor a que la cédula se refiere. Es decir, aplicación de la técnica de auditoría consistente en el análisis de saldos y movimientos de una cuenta, ya expuestos anteriormente, en el punto 4 de este capítulo.
- ⇒ **Comprobación.** Aquí, será necesario que el punto anterior sea llevado a cabo en base a documentación original que respalde las operaciones realizadas, con el fin de tener una apreciación real de lo que se esté examinando.

Por otra parte dentro de los papeles de trabajo de uso temporal se encuentran los siguientes:

*Hojas de trabajo.* Son aquellas cédulas que muestran los grupos o rubros que integran los estados financieros.

*Cédulas sumarias.* Son aquellas cédulas que muestran las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera.

*Cédulas analíticas o de detalle.* Son aquellas que contienen una relación y explicación de cada una de las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera.

### C. Estructura básica en los papeles de trabajo

Los puntos básicos que deben contener las cédulas de trabajo son:

*En el encabezado al centro:*

- El nombre de la empresa
- Fecha de los estados financieros sujeta a revisión
- Nombre de la cuenta o área que se revisa

*En el ángulo superior derecho:*

- Índices y marcas
- La firma o iniciales de las personas que llevan a cabo el trabajo correspondiente y la de quienes lleven a cabo el proceso de supervisión en sus diferentes niveles
- Fecha de iniciación del trabajo
- Fecha del periodo examinado

*En el cuerpo de los papeles:*

- Descripción del trabajo realizado
- Un adecuado sistema de índices dentro del conjunto de papeles de trabajo
- Los métodos de verificación empleados, que contendrán en detalle las notas y explicaciones acerca del trabajo de auditoría llevado a cabo, así como las razones que le asistieron al auditor para aplicar ciertos procedimientos de auditoría y para omitir otros.

*Al pie de los papeles de trabajo:*

- La extensión o alcance de los procedimientos de verificación.
- Índices.

a. Índices

Los *indices* son claves, cuya finalidad es la de facilitar la localización de cédulas en los legajos de auditoría y que permiten las relaciones entre si *y/o* los *cruces* (conectes), contra estados financieros.

Los índices son anotados en el extremo superior derecho de la cédula (arriba de la fecha e iniciales de quien realizó y aprobó), con un lápiz de color (usualmente rojo).

Los índices y marcas de auditoría se establecen de acuerdo al criterio del auditor o de la firma de auditores con la que se trabaje.

Ejemplo, las cédulas sumarias del activo, podrían ser marcadas con letras simples, (Caja y bancos A, Cuentas por cobrar B, etcétera.), las del pasivo con letras dobles (Cuentas por pagar AA, Otros pasivos circulantes BB, etcétera.) y las de resultados con números (Ventas y/o ingresos principales 10, Costo de ventas 20, etcétera.).

#### b. Marcas

Las marcas son las señales que se anotan junto a la información obtenida por el auditor para probar las investigaciones realizadas.

Ejemplos de posibles marcas a utilizar en una auditoría:

suma verificada	+	dato verificado con	
Cálculo verificado	x	evidencia comprobatoria	5
División verificada	÷	licitaciones	X
inspección física	w	contratos de obra	W
Inventario	w	libros y/o auxiliares contables	Z
Arqueo	wX		

Las principales ventajas que reportan la utilización de las marcas son:

- Facilitar el trabajo y aprovechar el espacio a anotar en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas.
- Facilitar su supervisión al poder comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

Por otra parte, es recomendable y conveniente que al inicio de cada expediente en cuanto a papeles de trabajo, sean indicados los símbolos a utilizar, así como su significado y el lápiz de color con el que deberán ser anotados; lo que permitirá una mejor comprensión de los mismos.

Finalmente para facilitar el uso de índices y marcas, deberá ser planteada la propuesta de unificación de criterios en cuanto al establecimiento del uso de una misma lista de símbolos, así como los colores a utilizar por todos aquellos auditores de un despacho, entidad, etcétera., para así evitar confusiones y problemas de interpretación de los mismos.

#### c. Cruces

Los Cruces es relacionar la información de una cédula que da origen a la información con otra donde se hace la revisión detallada de los datos, estos cruces se realizan mediante los índices y marcas, los cruces intercédulas deben sistematizarse en alguna forma, como pudiera ser la siguiente:

Cuando el dato va de una cédula fuente a cualquier otra = la clave de referencia debe ir a la derecha  
En la cédula receptora del dato fuente = la clave de la cédula fuente debe ir a la izquierda

---

## **CAPÍTULO TERCERO**

# **LA AUDITORÍA Y LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

---



---

## CAPÍTULO TERCERO

### LA AUDITORÍA Y LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

#### I. NOCIONES GENERALES

##### 1. Breve reseña histórica de la administración pública

Desde los más remotos tiempos ha existido la administración en los diferentes tipos de sociedades, primero en forma empírica para regular la distribución de los escasos satisfactores que poseían los grupos humanos y después en forma científica para fines tributarios.

Al principio la palabra "administración" se utilizó para designar una actividad o actividades relativas a la prestación de servicios públicos; posteriormente fue utilizada también para designar a los órganos encargados de la prestación de los servicios públicos; tomando en cuenta lo anterior, podemos decir que la administración pública tuvo un doble objeto: como órgano y como actuación de ese órgano, dándosele el calificativo de pública cuando se le relaciona con el Estado.

De acuerdo con el autor Delgadillo Gutiérrez la administración pública es:

"Vista como organización y como actuación, la administración pública existe desde el surgimiento de la sociedad; sin embargo, como disciplina científica es relativamente nueva, ya que sus principios se han derivado de los estudios que se realizaron a partir del siglo XIX".

La mayoría de los autores sostienen la idea de que la administración se desarrolla plenamente después del advenimiento del Estado moderno y que su objeto lo constituyen las instituciones jurídicas y fenómenos sociales vinculados a la administración pública o Poder Ejecutivo, se dice que fue el francés Carlos Jean Bonnin, quien fundó la ciencia de la administración, ya que antes nadie se había propuesto establecer los principios universales de la administración; sin embargo, fue importante la labor desarrollada por los Cameralistas en los siglos XVI, XVII y XVIII, ya que este grupo de profesores y administradores constituyeron la primera escuela en el desarrollo moderno de la ciencia de la administración pública.

La administración pública de Prusia, en el siglo XVIII, se caracterizó por el mejoramiento en la capacitación y honestidad de los servidores públicos; en esta época se comenzó a reglamentar el procedimiento para la selección de funcionarios. Estos acontecimientos influyeron notablemente en el pensamiento de los Cameralistas; algunos otros autores sostienen la idea de que fue Inglaterra y no Prusia quien comenzó a desarrollar la ciencia de la administración pública; según ellos, fueron los ingleses quienes en los siglos XII, XIII y XIV desarrollaron instituciones de superación y control comenzando entonces a reglamentar los requisitos para obtener un cargo público.

El desarrollo de la sociedad y la administración pública van juntas, ya que al irse desarrollando la primera se hizo necesario que la segunda ampliara su campo de acción, por lo que las transformaciones culturales, demográficas y científicas de los siglos XIX y XX son las principales causas del auge alcanzado por la administración pública. Se dice que dichas transformaciones han sido originadas a raíz del apogeo de la ciencia, la revolución industrial y la revolución democrática.

Respecto a la administración pública mexicana es preciso señalar, como bien manifiesta Jacinto Faya Viesca:

“La administración pública federal mexicana no ha permanecido estática a través del tiempo; ha experimentado cambios no sólo de tipo accidental sino modificaciones en su estructura”.

La simplificada estructura de la administración pública en las últimas décadas del siglo pasado, dista mucho de parecerse a la complejidad burocrática que el estado federal fue asumiendo a partir de 1920; sustentado en las bases del estado intervencionista, el 25 de diciembre de 1917, Don Venusiano Carranza expidió la primera Ley de Secretarías, a la que le sucedieron las leyes de 1935, 1939, 1946 y la del 23 de diciembre de 1958, misma que fue derogada por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal del 29 de diciembre de 1976.

La revolución democrática ha orientado la trayectoria actual de la administración pública, ya que a través de una verdadera democracia, como la que han experimentado algunos países en los siglos XIX y XX, se logra establecer el control del pueblo sobre el gobierno y sobre la administración pública. Lo que ha tenido como resultado la presentación de los programas y actividades realizadas, los logros obtenidos y los beneficios que estos han dado a la población.

#### A. Concepto de administración pública

Administrar equivale a ejecutar o servir y podemos considerarla como una actividad encaminada al cumplimiento de determinados fines; si a la palabra administración le agregamos el término pública o privada, se establece una importante diferencia respecto de los sujetos que realizan la acción y los sujetos u objetos a los que se dirige.

Respecto a las diferencias existentes entre administración pública y privada, César Tinoco Richter comenta:

“ Con frecuencia se ha sostenido que la administración pública y la privada son idénticas, lo cual trae como consecuencia la postura crítica de considerar a la primera deficiente cuando no sigue los valores y obtiene los resultados de la administración privada. Otros, también radicales en su concepción, han venido afirmando que existe una total separación”.

En efecto existen diferencias de funciones, de campo de actividad, en cierta manera de objetivos y de valores. Pero ambos campos están hoy íntimamente influidos y sus proyecciones mutuas son evidentes.

Existen una infinidad de conceptos de administración pública entre las cuales tenemos:

Diccionario Jurídico Mexicano define a la administración pública como:

“aquella parte del Poder Ejecutivo a cuyo cargo está la responsabilidad de desarrollar la función administrativa”.

La mayoría de los tratadistas, entre ellos el maestro Gabino Fraga, sostienen la idea de que la administración pública debe entenderse desde el punto de vista formal y material

Orgánica o formalmente la administración pública se identifica con el Poder Ejecutivo y con los órganos o unidades administrativas que dependen directa o indirectamente de él y que han recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales.

Georges Vedel opina; (*diccionario Jurídico Mexicano*, 1998).

“La administración en sentido funcional, como designando a una cierta actividad, y como el conjunto de personas cumpliendo tareas de administración, en su acepción orgánica”.

Sobre el concepto que nos ocupa Santi Romano comenta:

“ la administración pública puede ser definida como la actividad a través de la cual el Estado y los sujetos auxiliares de éste tienden a la satisfacción de intereses colectivos”.

Por su parte, Delgadillo Gutiérrez manifiesta:

Cuando nos referimos al conjunto de órganos que conforman la estructura del Estado la denominamos administración pública; con el mismo nombre designamos a la acción que estos órganos realizan en el cumplimiento de sus tareas, y también lo utilizamos cuando nos referimos a la ciencia que estudia los principios que rigen ese funcionamiento. Esto nos lleva a considerar tres diferentes sentidos del concepto administración pública: como conjunto de órganos del Estado, como acción de esos órganos y como ciencia que los estudia y su actuación.

Ambos conceptos coinciden en la idea de que la administración pública se integra por diversos órganos del Estado y que los mismos realizan actividades tendientes a satisfacer los intereses de la colectividad, el concepto dado por el profesor Delgadillo Gutiérrez cambia, ya que

el considera a la administración pública también como una ciencia que estudia a esos órganos y su actuación.

Una vez que han sido expuestos diversos conceptos de administración pública y tomando en cuenta el aspecto orgánico y funcional de la misma, consideramos que la administración pública es una estructura administrativa a través de la cual el Poder Ejecutivo y los órganos auxiliares de éste, (directos o indirectos) tienden a satisfacer los intereses colectivos partiendo de disposiciones legales.

## II. LA AUDITORÍA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

Con el crecimiento y desarrollo del sector administrativo público, se han visto incrementadas sus actividades, y áreas de desarrollo y con ello el incremento de sus responsabilidades por lo que se han visto en la necesidad de tener o llevar a cabo una evaluación, verificación y examen de su administración por medio de las auditorías.

La auditoría en el sector público ha permitido contribuir a mejorar el desempeño, a incrementar la productividad y a mejorar el proceso de la rendición de cuentas, todo esto, con el único objetivo de aumentar la calidad de la gestión pública.

### 1. Control en la administración pública

Con el objeto de ubicar a la auditoría en el contexto del que hacer administrativo, iniciamos con la exposición de algunos aspectos fundamentales del control, que es la etapa del proceso administrativo a la que ésta corresponde.

Como vemos, diversos autores coinciden en señalar que el proceso administrativo está compuesto fundamentalmente por cinco etapas, que son:

*Planeación:* que consiste en “fijar el curso de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y las

determinaciones de tiempos y de números, necesarias para su realización”, es decir, el establecimiento de los objetivos y la definición de las políticas a seguir.

*Organización*, “ es la estructuración técnica de las relaciones que deben existir entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de un organismo social, con el fin de lograr su máxima eficiencia dentro de los planes y objetivos señalados”. La organización permite establecer una estructura acorde a las necesidades, para la división y asignación del trabajo que se va a realizar en la institución para lograr el cumplimiento de los objetivos que tiene establecidos.

*Integración*, esta es la parte del proceso en la que se obtienen los recursos humanos, materiales, financieros y técnicos necesarios para el funcionamiento de la institución; “es obtener y articular los elementos materiales y humanos que la organización y planeación señalan como necesarios para el adecuado funcionamiento de un organismo social”.

*Dirección*, es la etapa en la que se logra “la realización afectiva de todo lo planeado por medio de la autoridad del administrador, ejercida a base de decisiones ya sea tomadas directamente, con más frecuencia, delegando dicha autoridad, vigilando simultáneamente que se cumplan en la forma adecuada todas las ordenes emitidas”.

Para Fayol, la dirección es hacer funcionar a la institución una vez que ésta se ha constituido. En esta etapa, a través de la conducción, se ejecutan las acciones tendientes al logro de los objetivos.

*Control*, se ha definido como la “medición de los resultados actuales y pasados, en relación con los ya esperados, ya sea total o parcialmente, con el fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes”. Aún cuando se le considera como la última fase del proceso administrativo, el control se encuentra presente en todas las etapas del mismo ya que es la forma de asegurar que cada una de ellas se cumplirá adecuadamente, por lo que el control se considera una actividad permanente y continua.

El control, por lo tanto, implica la verificación de lo realizado contra objetivos, planes o políticas previamente establecidos, es decir, no podríamos controlar acciones y resultados, si no sabemos anticipadamente que deseamos obtener.

Evidentemente, uno de los rasgos mas importantes del control es su efecto, pues carecería de sentido si no alcanzara su concreción en la corrección o reorientación de las acciones oportunas; y efectivamente, pues de no ser así no estaría cumpliendo con su razón de ser.

#### A. Tipos de control

En el ámbito de la Administración Pública se ejercen diversos tipos de control, que pueden ser clasificados de acuerdo a la materia objeto del control, o sea conforme a los objetivos específicos que persigue; de acuerdo al tiempo en que se aplica, o bien al responsable de su ejercicio.

##### a. Por objetivos

En este sentido, Ignacio Pichardo hace una clasificación del control de acuerdo a sus objetivos específicos:

- *Control de legalidad* significa la comparación entre lo previsto y lo dispuesto por las leyes, reglamentos y todos aquellos ordenamientos jurídicos y la forma en que se actúa.
- *Control de gasto presupuestario*, tiene como aspecto básico de comparación el ejercicio de presupuesto de egresos, con el fin de conocer si los gastos hechos por una institución se ajustan al mismo; es decir, si lo gastado concuerda con las partidas respectivas.
- *Control de procedencia*, muestra que quien recibe un pago del organismo sea acreedor del mismo.

- *Control de disponibilidad o de saldos*, asegura la existencia de fondos financieros para cubrir una obligación de pago antes de elaborar los documentos respectivos.
- *Control de rendimientos*, permite la comparación de estándares existentes del organismo. Muestra la forma de utilización de los elementos, sean materiales o humanos.
- *Control de políticas, planes y programas*, indica el alcance de objetivos originales; se comparan las normas establecidas en los objetivos frente a la realidad física resultante”.

b. Por tiempo

De acuerdo al criterio de clasificación por el tiempo en que se aplica, el control puede dividirse en:

- *Control previo*, que es aquel que se establece antes de que se lleven a cabo las operaciones, y están constituido por el establecimiento de planes políticas, normas, programas, etcétera, toda vez que por si mismos señalan pautas a seguir, disminuyendo la posibilidad de errores.
- *Control concomitante*, es el que se ejerce durante el desarrollo o ejecución de las operaciones, generalmente se lleva a cabo a través de la supervisión o mediante sistemas de control automático.
- *Control posterior*, como su nombre lo indica, tiene lugar después de que se han efectuado las operaciones, es decir, se aplica sobre resultados y como ejemplo más representativo de este tipo tenemos la práctica de la auditoría.



c. Por órgano responsable de ejercer el control

Atendiendo al órgano que es responsable del ejercicio del control, éste puede clasificarse en:

- *Control interno*, es el que se ejerce al interior de cada una de las dependencias o entidades y está constituida por el “plan de organización y conjunto de métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta la administración de una dependencia o entidad para salvaguardar sus recursos, obtener la suficiente información oportuna y confiable, promover la eficiencia operacional y asegurar la observancia de las leyes, normas y políticas en vigor.
- *Control externo*, es el que se ejerce por un órgano ajeno a la dependencia o entidad legalmente facultada para tal efecto, en el caso de México, básicamente se da a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo y la Contaduría Mayor de Hacienda.

## 2. La Auditoría como medio de Control

El ejercicio del control en las organizaciones está basado en muy diversos medios, que abarcan desde la implantación de mecanismos de control interno, por parte de cada una de ellas, orientados a la promoción de la eficiencia operacional y a la “prevención de errores y fraudes (y que) requieren de la existencia de una buena organización administrativa y contable”; hasta aquellos de los que se valen las áreas que tienen expresamente encomendado el desarrollo de funciones de control, en el caso de la administración pública.

Entre los últimos, se encuentra la emisión de normatividad, la contabilidad gubernamental, el control presupuestario, la auditoría, etcétera.

En cuanto a la emisión de normatividad, se puede apuntar que es un tipo de control preventivo, pues establece anticipadamente obligaciones a cumplir.

La contabilidad gubernamental como medio de control, sirve para “registrar todas las operaciones presupuestarias y patrimoniales de las organizaciones, analizando también la documentación de todas las operaciones a realizar. Es un elemento básico para llevar el registro de las operaciones efectuadas y obtener conclusiones”.

El control presupuestario, por otra parte, es el “análisis que se practica de acuerdo con la información periódica del presupuesto de egresos a través de comparaciones que se efectúan con objeto de detectar si se cumplieron o no las metas propuestas”.

Para Ignacio Pichardo, la auditoría:

“consiste en la revisión detallada y amplia de todas las operaciones financieras y administrativas; se lleva a cabo posteriormente a su ejecución y proporciona elementos para la evaluación de éstas”.

Efectivamente, como un medio de control la auditoría permite llevar a cabo la revisión sistemática de una institución, con el objeto de asegurarse de que su operación es la esperada, permitiendo abarcar todos y cada uno de los aspectos de la misma, ya sea el financiero, técnico, legal, etcétera.

Por otra parte, “el ciclo de control administrativo, como todo ciclo de control, se basa en el principio de la retroalimentación (a través de la cual), observamos los resultados obtenidos, que se comparan con los objetivos y se toman ( en su caso), las medidas correctivas que logren los resultados apetecidos”. En este sentido, la auditoría proporciona información que permite conocer la situación que impera en las áreas u operaciones objeto del examen, propiciando de este modo la toma de decisiones y en su caso, la adopción de las medidas correctivas necesarias.

### A. Tipos de Auditoría

En la administración pública existe la necesidad de responder integralmente al uso adecuado de los fondos públicos, y de determinar si los planes han sido ejecutados en forma efectiva y económica de acuerdo con la autorización administrativa y dentro de las políticas y programas de gobierno. En base a estos requerimientos; y a los diversos enfoques que se le dan a la auditoría esta se clasifica como se muestra en el siguiente cuadro número 2.

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

**Cuadro # 2**  
**Clasificación de la auditoría**

<b>Clasificación De La Auditoría</b>	}	Auditoría gubernamental Auditoría de legalidad Auditoría financiera Auditoría administrativa Auditoría interna Auditoría integral Auditoría a unidades Auditoría de programas Auditoría de seguimiento
--	---	--

Fuente: Elaborado por la autora en base a Santillana González J. Ramón, *Auditoría VI Contabilidad y auditoría gubernamental* pp. 207, 208.

#### a. Auditoría Gubernamental

El Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, ha definido a la auditoría como el “examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución con la finalidad de verificarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente dictamen profesional”.

Por su parte, la extinta Secretaría de la Contraloría General de la Federación (actualmente Secodam), adopta una definición más amplia y completa que coincidiendo con la del Instituto de Contadores Públicos, no circunscribe la revisión a operaciones financieras o administrativas, sino que la hace extensiva a todo tipo de operaciones, al decir que la auditoría gubernamental:

“ es una función independiente y de apoyo a la función directiva, que se orienta básicamente a la verificación, examen y evaluación de las operaciones realizadas y de los sistemas de control establecidos, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se están alcanzando las metas y objetivos; vigila además que el manejo y aplicación de los recursos responda a las políticas dictadas en la materia por el ejecutivo federal”.

Atendiendo a esta definición, se puede decir que la auditoría no es privativa de una profesión específica, como se consideraba anteriormente debido a sus orígenes vinculados directamente con la actividad contable, ya que dependiendo de las actividades u operaciones que sean objeto de la revisión, se requerirá de profesionistas con especialidades diversas, de tal forma que esta especialización permita efectuar el análisis y la evaluación con base en los criterios de cada una de ellas y obtener resultados más objetivos.

Inclusive, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación señala que la auditoría gubernamental es:

“todo lo que atañe a la revisión de las operaciones del Gobierno, del Estado, de la Administración Pública Federal en cualquiera de sus niveles”.

Reafirmando con ello el carácter multidisciplinario que actualmente tiene la auditoría.

**b. Auditoría de legalidad**

Tiene como propósito comprobar si, en general, las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal operan de conformidad con el objeto que se les fijó en el instrumento jurídico por el cual fueron creadas; si sus órganos jurídicos cuidan de que todos los aspectos de su gestión se observen las disposiciones legales aplicables; y si como resultado de su propia actuación, dichos órganos han protegido y defendido debidamente desde el punto de vista legal los intereses de la dependencia o entidad a la cual están adscritos.

**c. Auditoría financiera**

En general, se trata de comprobar, en forma selectiva y mediante revisiones que las operaciones financieras de las dependencias y entidades de la administración pública federal que se reflejan en la cuenta pública se hayan efectuado y registrado en la contabilidad de conformidad con la normatividad y la legislación aplicables. Entre otros aspectos, se verifica si los ingresos, incluyendo los captados por financiamientos, correspondieron a los estimados y fueron obtenidos, registrados y controlados correctamente; si los egresos se ajustaron a los presupuestados o, en su defecto, los presupuestos se modificaron de acuerdo con lo establecido al respecto; si las erogaciones están debidamente justificadas y comprobadas y los recursos se aplicaron con arreglo a los programas y subprogramas aprobados; si los pagos por concepto de deuda pública se realizaron conforme a lo previsto y en cumplimiento de las disposiciones legales que rigen en la materia; y si las transferencias que recibieron las entidades paraestatales se destinaron a los fines para los cuales fueron otorgadas.

**d. Auditoría administrativa**

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

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

#### e. Auditoría interna

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

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

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

#### f. Auditoría integral

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

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

- La misión y los objetivos de la Dependencia o Entidad.
- La naturaleza, magnitud y complejidad de las funciones de las áreas por revisar.

- La existencia de contabilidad y calidad de sistemas de control interno tanto operativo como contable y mecanismos de autocontrol, autocorrección y autoevaluación.
- La importancia relativa y el riesgo de las operaciones.

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

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



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

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

#### g. Auditoría a unidades

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

Las unidades podrán ser entre otras:

- ☒ Dirección general
- ☒ Dirección de área
- ☒ Subdirección
- ☒ Departamentos.

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

#### h. Auditoría de programas

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

#### i. Auditoría de seguimiento

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

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

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

### III. ÓRGANOS DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO

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



### 1. Contaduría Mayor de Hacienda

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

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

#### A. Marco Jurídico

Como en cualquier país civilizado del mundo en México existe para todos los ciudadanos que contribuyen de una u otra forma con el gasto público en cumplimiento del artículo 31 constitucional, el incuestionable derecho de saber el destino de los recursos que son encomendados al gobierno y que constituyen la Hacienda Pública.

Por ello es de suma importancia que quienes son depositarios de la confianza del pueblo, y que por su mandato tienen la obligación de hacer buen uso de los recursos que les son entregados, rindan a la ciudadanía cuentas claras.

Por lo anterior es necesario que existan los instrumentos adecuados que controlen y fiscalicen la acción del gobierno, y que esos instrumentos sean lo suficientemente eficaces para cumplir su función revisora y que a su vez sean capaces de brindarle a la ciudadanía la información necesaria para que exista la seguridad de que los recursos que aporta son bien resguardados.

La forma en que el gobierno encabezado por el Poder Ejecutivo rinde cuenta de la utilización de los recursos públicos es, como hemos visto a lo largo de ésta investigación mediante la presentación de la Cuenta Pública de Hacienda, la cual entrega anualmente al Poder Legislativo en cumplimiento con lo dispuesto en el artículo 74 de nuestra Carta Magna.

Es el mismo artículo 74 quien indica que ha de ser la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados la que ha de hacer la glosa y la revisión de dicha Cuenta Pública para corroborar que lo ahí asentado es correcto y no se cometió ningún agravio en perjuicio del erario.

También el artículo 73 constitucional señala que es atribución del Congreso de la Unión la expedición de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, en el artículo 74 también se da como atribución específicamente a la Cámara de Diputados la de vigilar mediante una comisión en su seno, el exacto desempeño de las funciones de la Contaduría Mayor.

Es de hacerse notar que aún que no hay algún ordenamiento legal en la Constitución que expresamente indique la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda y las funciones que esta deba de realizar, ambas circunstancias se dan por sentadas pues la historia de la Contaduría Mayor en la vida de México data de los primeros años de nuestro país como nación independiente y soberana, mucho antes de que nuestra actual constitución fuera creada.

Es así como podemos decir que la tradición hizo ley, y que basta con que la constitución mencione a la Contaduría Mayor, para que ésta se encuentre suficientemente fundamentada constitucionalmente.

Pero si bien la Constitución no nos marca con exactitud las atribuciones y funciones de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados, existen dos ordenamientos legales que sí nos dan ese marco jurídico que buscamos y son:

- Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados, que fue publicada en el diario oficial de la federación de fecha 29 de diciembre de 1978, y
- El Reglamento Interior de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados, y que fue publicado en el diario oficial de la federación con fecha 5 de agosto de 1988.

#### B. Objetivos

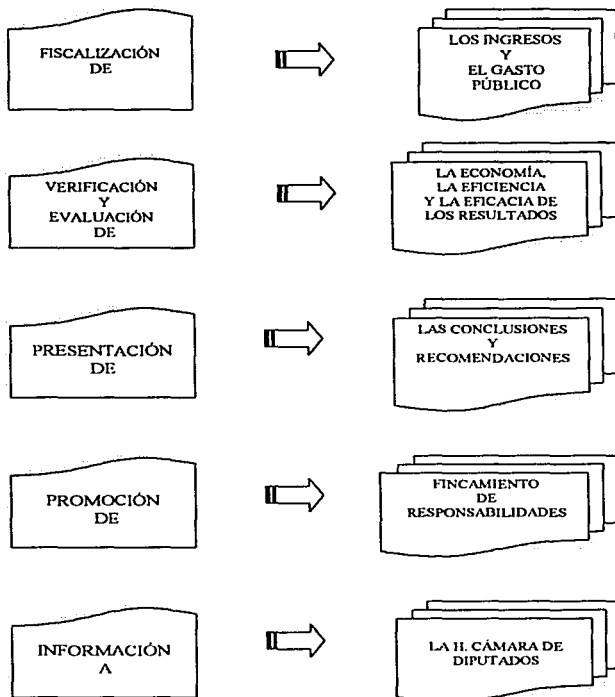
En términos generales, la Contaduría Mayor de Hacienda, como órgano de control y fiscalización, tiene como objetivos primordiales los siguientes:

- Vigilar escrupulosamente el manejo de los fondos públicos (lo cual constituye una de las demandas más solicitadas por la sociedad).
- Aplicar el derecho que la ciudadanía tiene de conocer el uso de los recursos públicos.

- Realizar auditorías, visitas e inspecciones a las dependencias o entidades, para observar la debida aplicación del ingreso y del gasto público.
- Evaluar y examinar las dependencias y entidades, en relación con los resultados obtenidos en la aplicación de sus controles, programas y sistemas, así como en sus funciones.
- Presentar los resultados de las auditorías, visitas e inspecciones de las dependencias y entidades a la H. Cámara de Diputados, además del informe de la Cuenta Pública.

En la figura número 5 se resume estos objetivos.

Figura # 5

**OBJETIVOS  
DE LA  
CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA**

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

### C. Funciones

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

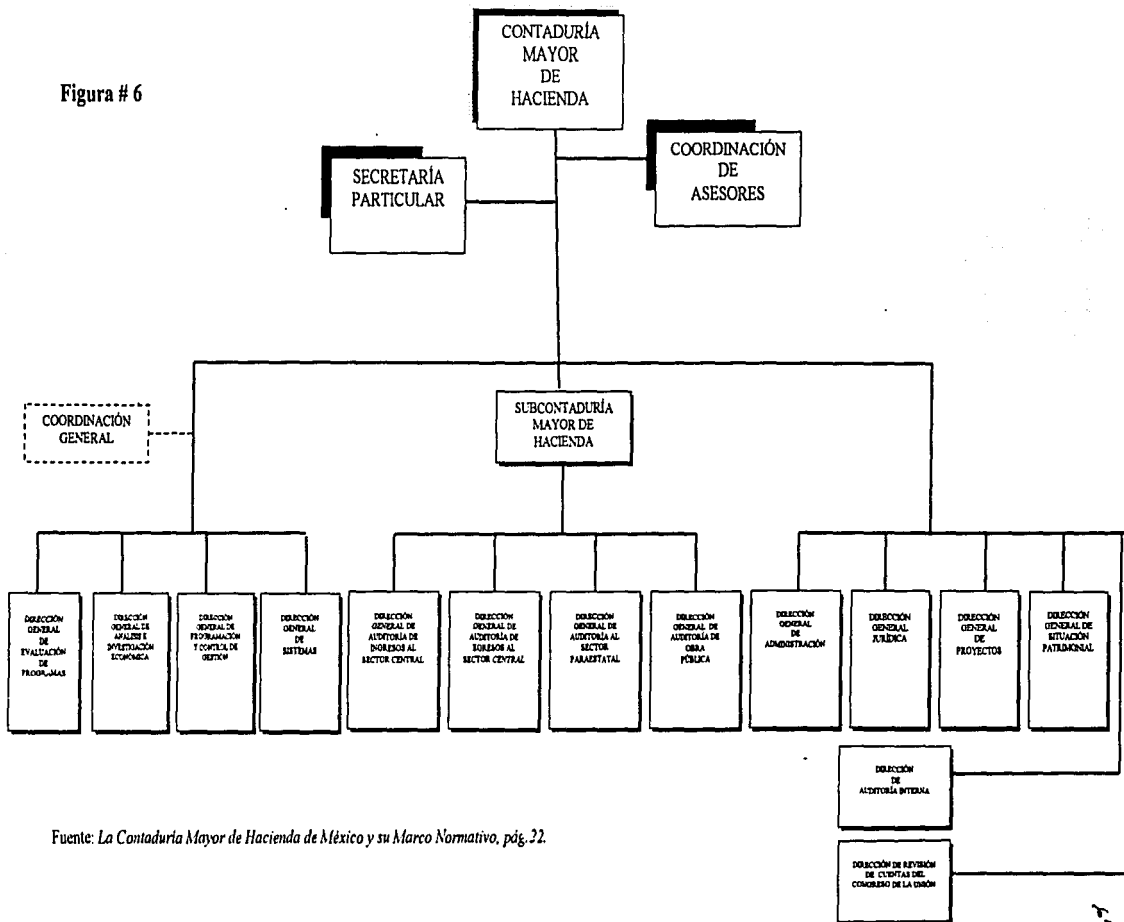
- Verificar si las operaciones se efectuaron correctamente y si los estados financieros se presentaron en tiempo oportuno, en forma veraz y en términos accesibles, de conformidad con los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental.
- Determinar si se ejercieron correcta y estrictamente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

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

A fin de cumplir con sus funciones, la Contaduría Mayor de Hacienda posee la estructura orgánica que se muestra en la figura número 6.

## ORGANIGRAMA FUNCIONAL DE LA CONTADURÍA MAYOR DE HACIENDA

Figura # 6



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

## 2. Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo

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

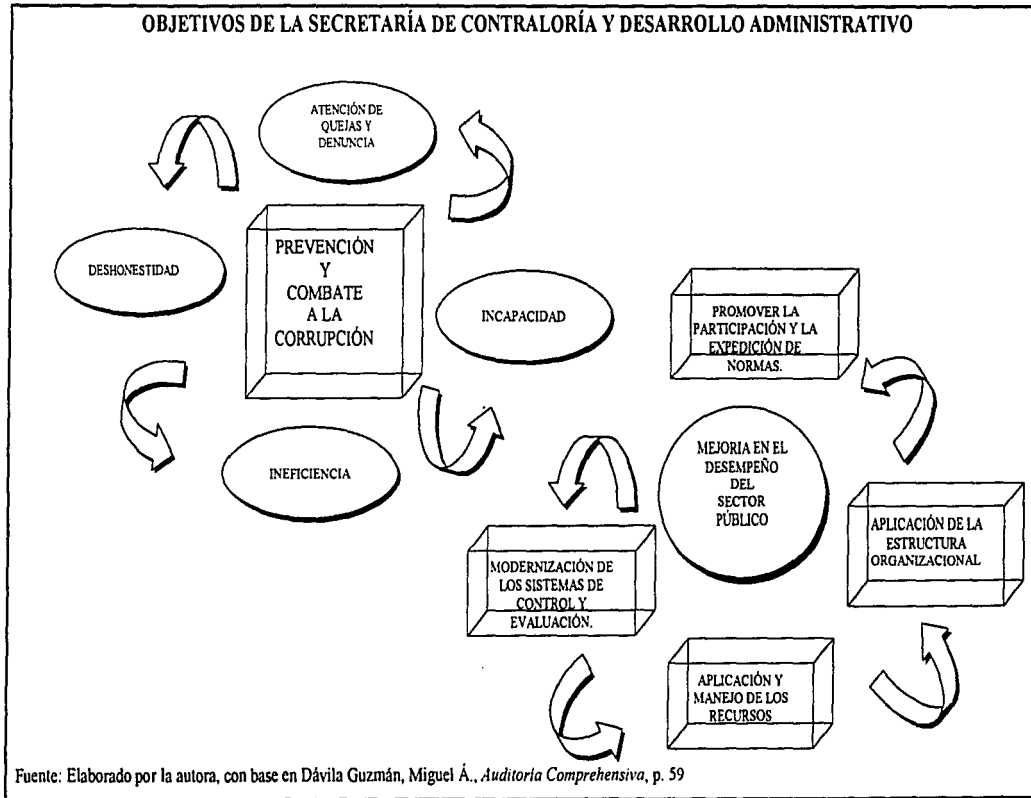
El reto de la Secodam de acuerdo a su Manual de Organización General (1998, p.1), consiste en garantizar el mejoramiento de los servicios gubernamentales, transparentar el uso de los recursos y observar el cumplimiento de los programas, así como verificar las cifras de la información financiera presupuestal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

### A. Objetivos

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

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

Estos objetivos se presentan en la siguiente figura número 7.



Figuran # 7



## B. Funciones

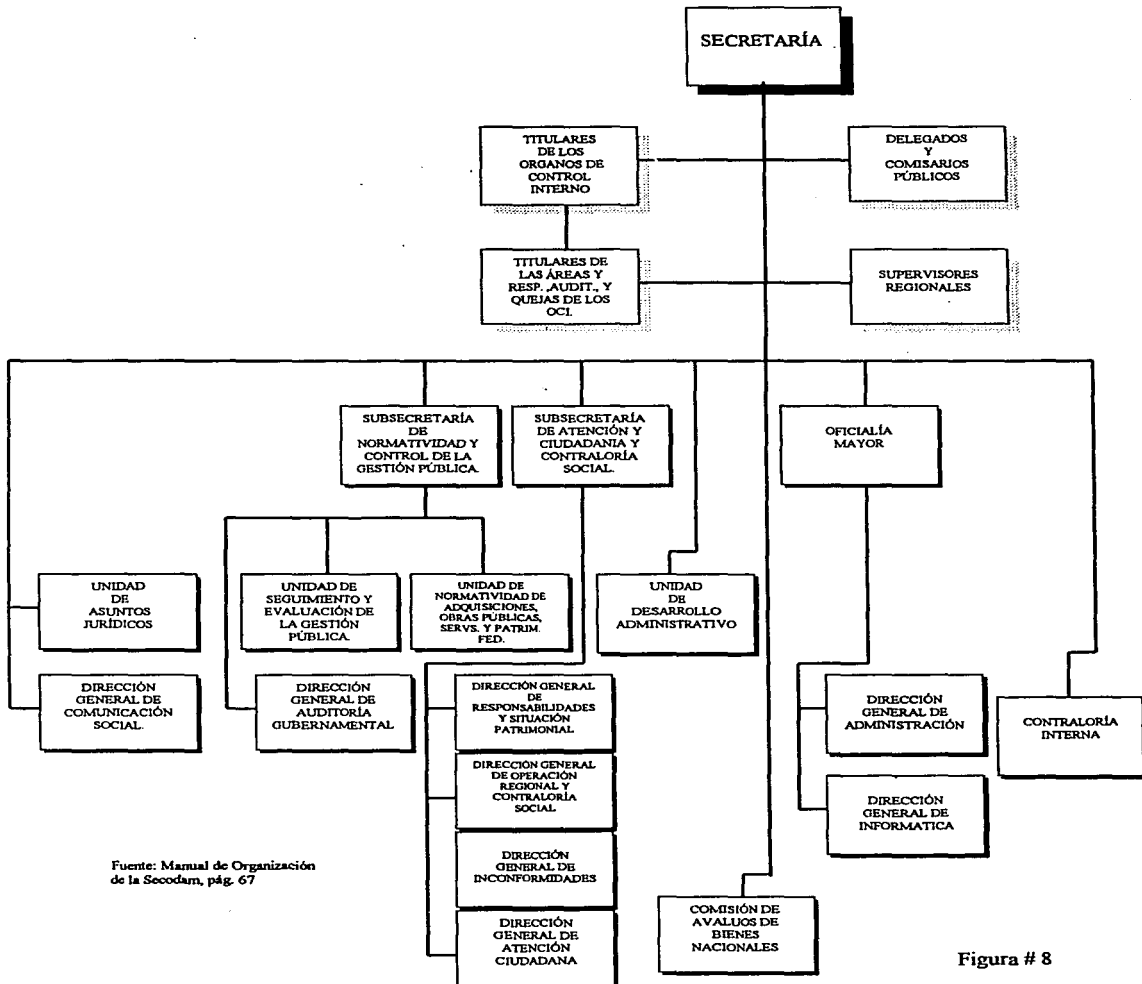
La Secodam, de acuerdo con su manual de organización (1998, p.68), tiene las siguientes funciones:

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

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

En el organigrama que se acota en la figura número 8 se asignan estas funciones.

ORGANIGRAMA DE LA ESTRUCTURA ORGÁNICA DE LA SECODAM



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

Figura # 8

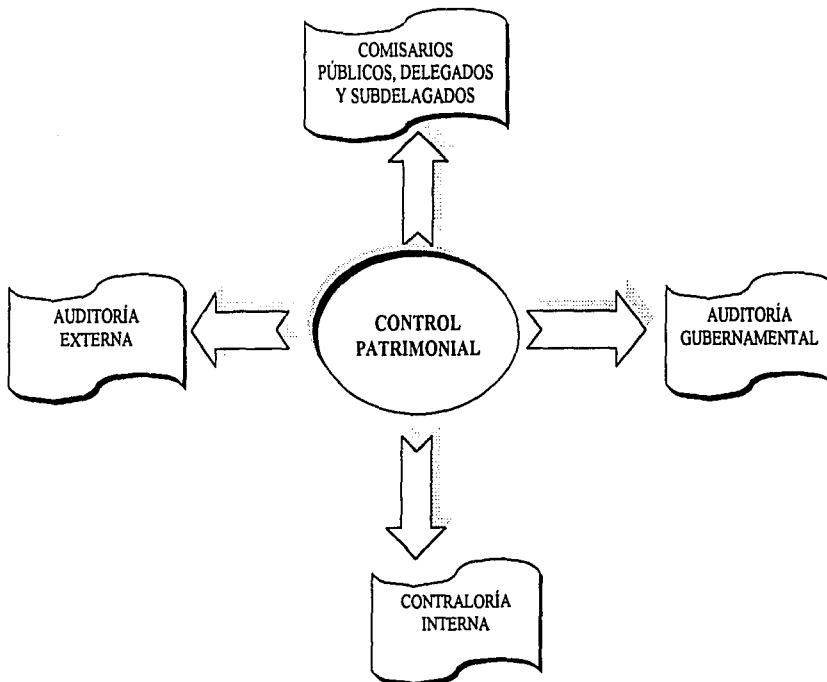
### C. Desconcentración

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

Con el mismo propósito, dicha Secretaría designará a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias, órganos desconcentrados, entidades de la administración pública federal y en la Procuraduría General de la República, así como a los de auditorías, quejas y responsabilidades de tales órganos, en los términos que refiere la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (art. 37-XII). Como se puede observar en la figura 9.

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

Figura # 9  
SECRETARÍA DE CONTRALORÍA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO  
INSTRUMENTOS Y MECANISMOS



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

---

# **CAPÍTULO CUARTO**

## **AUDITORÍA DE LEGALIDAD**

---

---

## CAPITULO CUARTO

### AUDITORÍA DE LEGALIDAD

#### I. GENERALIDADES

La auditoría de legalidad constituye uno de los medios más eficaces para evitar contingencias, así como mejorar la función de las dependencias y entidades, además permite identificar las deficiencias que se presentan en el cumplimiento de normas, leyes y disposiciones administrativas, en que se pudiera incurrir, con el fin de perfeccionar su operación y evitar así problemas como litigios, juicios y – en su caso – contingencias y quebrantos. Por tal motivo es necesario garantizar que las operaciones de cada entidad se realicen con transparencia y efectividad, sustentadas en la existencia de adecuados sistemas de operación, registros, información y control, así como el acatamiento de las leyes respectivas; por esto se requiere de procedimientos claros y precisos que aseguren una revisión adecuada a las circunstancias específicas de cada caso, justa y profesional, apegada a los lineamientos aplicables a la auditoría de legalidad, tema principal de este capítulo.

De acuerdo a las consideraciones efectuadas a cerca del papel que juega la auditoría como un medio de control, se estima conveniente que ésta sea empleada también para controlar la legalidad de los actos de gobierno que ejecuta la administración pública.

La auditoría de este tipo, es un campo particularmente interesante que hasta ahora ha sido eludido, pero no por ello resulta menos necesario para el idóneo desempeño de la función pública.

Por otra parte, “la auditoría de legalidad representa el instrumento más idóneo y particularmente productivo para eliminar y depurar las deficiencias existentes en las disposiciones reglamentarias y administrativas, así como en su aplicación”.

## 1. Conceptos

Atendiendo a diferentes puntos de vista tenemos que la Auditoría de Legalidad se puede definir:

### ***Auditoría de Legalidad:***

- Ésta tiene como objetivo revisar, examinar y evaluar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus responsabilidades, funciones o actividades, ha llevado acabo el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a la operación e información financiera de una dependencia o entidad, cuya falta de aplicación pudiese afectar significativamente las cifras presentadas en la información financiera o en la adquisición, salvaguarda y uso de recursos.
- Tiene como propósito comprobar si, en general, las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal operan de conformidad con el objeto que se les fijó en el instrumento jurídico por el cual fueron creadas; si sus órganos jurídicos cuidan de que en todos los aspectos de su gestión se observen las disposiciones legales aplicables; y si, como resultado de su propia actuación, dichos órganos han protegido y defendido debidamente desde el punto de vista legal los intereses de la dependencia o entidad a la cual están adscritos.
- Tiene por objeto determinar si la entidad ha cumplido con las políticas, procedimientos, leyes, reglamentos o contratos específicos que afectan a las operaciones o a los informes.  
Ejemplo:

Auditoría de declaraciones para pagos de impuestos practicada por un representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se puede dar el cumplimiento del cálculo pero no con el pago.



La Secretaría de la Contraloría General de la Federación señala que la auditoría con enfoque de legalidad consiste en el examen de la aplicación de lo previsto en las leyes, reglamentos y todos aquellos ordenamientos jurídicos que afectan a la dependencia o entidad, y la forma en que se aplican en el desarrollo de las actividades.

Sin embargo, se considera que la *auditoría de legalidad* debe ir más allá del simple examen de la forma en que se aplican los ordenamientos jurídicos, por lo que, puede conceptuarse como:

“Una función independiente de apoyo a la función directiva que se orienta básicamente a la verificación, examen y evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a los actos que realizan las dependencias, así como de los sistemas de control establecidos para el efecto, a fin de determinar el grado de apego a la legalidad, la vigencia y aplicabilidad de su marco normativo.”

Como aspectos relevantes de los conceptos de auditoría de legalidad anteriores podemos decir que:

El propósito de la auditoría de legalidad es revisar, examinar, comprobar si la dependencia o entidad en el desarrollo de sus responsabilidades opera de acuerdo a las disposiciones legales que le son aplicables, es decir;

- Que operen de acuerdo al fin por el cual las entidades fueron creadas.
- Que de no ser aplicadas las disposiciones legales que le competen puede afectar significativamente las cifras presentadas en la información financiera.
- Que los órganos jurídicos fiscalizadores cuidan de que en todos los aspectos se observen debidamente las disposiciones legales.
- Es una función independiente de apoyo a la función directiva
- Evalúa el cumplimiento de disposiciones legales y sistemas de control establecidos.

Podemos decir que es una auditoría no numérica y en base a la evaluación del cumplimiento de la normatividad que le aplica.

En mi opinión y concretando todos los puntos anteriores, auditoría de legalidad es:

El conjunto de técnicas y procedimientos que se aplican a una entidad en un proceso lógico y sistemático de estudio revisión y evaluación para verificar el cumplimiento de las leyes y disposiciones administrativas, fiscales o legales aplicable, es decir: es el examen de verificación de cumplimiento de la normatividad aplicable a una entidad, con objeto de estar en posibilidad de expresar una opinión al respecto.

Por su naturaleza esta auditoría debe ser recurrente y tendiente a estudiar y evaluar todas aquellas aplicaciones legales que le dieron origen y que ocupará durante su origen y en el transcurso de su operación y/o funcionamiento, todo esto sujeto a preceptos éticos y técnicos obligatorios y debe culminar con un informe o carta de sugerencias.

En resumen podemos concluir que auditoría de legalidad es la estricta revisión del cumplimiento y apego de una entidad a las normas legales y disposiciones administrativas a que esté sujeta, mediante procedimientos y técnicas sistemáticas, con el fin de expresar una opinión veraz, sustentada en evidencia comprobatoria competente y suficiente.

## 2. Objetivo

Como un medio para coadyuvar a garantizar la legalidad de los hechos y/o actos que ejecuta la administración, puede decirse que su objetivo básico es revisar, verificar y evaluar el cumplimiento de los ordenamientos jurídicos que regulan dichos actos, así como la vigencia y aplicabilidad de tales ordenamientos para proponer en su caso, recomendaciones que propicien su debida observancia o bien su modificación.

La información resultante de la auditoría y las recomendaciones propuestas, permitirán que los responsables de las áreas auditadas, adopten las medidas correctivas convenientes y de este modo evitar las desviaciones o irregularidades.

## **II. EL CONTROL DE LA LEGALIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

En la vida de cualquier estado o sociedad existen tres fundamentales tipos de relaciones, a saber: las de coordinación, las de supraordinación y las de supra a subordinación.

Las relaciones de supra a subordinación surgen entre dos entidades colocadas en diferentes posiciones, por un lado, el estado como persona jurídica política y sus órganos de autoridad y por otro, el gobernado. En dichas relaciones, la persona moral estatal y sus autoridades representan frente al gobernado la actividad soberana o de gobierno, o sea, actos autoritarios propiamente dichos que tienen como atributos esenciales la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad”.

La regularidad en estas relaciones se asegura a nivel constitucional, mediante el establecimiento de las garantías individuales que pueden considerarse como una relación de derecho que “existe entre el gobernado como persona física o moral y el estado como entidad jurídica con personalidad propia y sus autoridades, cuya actividad en todo caso se desempeña en ejercicio del poder y en representación de la entidad estatal.

La función administrativa pública se desarrolla sometida al principio de legalidad, que consiste en que ningún órgano del estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada la legalidad significa conformidad con el derecho y es sinónimo de regularidad jurídica.

Este principio, según en cual ningún órgano del estado puede llevar a cabo actos individuales que no estén previstos o autorizados por alguna disposición general anterior, “tiene en todos los estados modernos un carácter casi absoluto; pues salvo el caso de facultad discrecional, en ningún otro y por ningún motivo es posible hacer excepción a esta principio fundamental”.

De ahí que todo estado de derecho disponga de las instituciones y procedimientos necesarios para salvaguardar los derechos de los particulares, tratando con ello de corregir aquellos actos que implican abuso o desvío de poder, arbitrariedad o una interpretación inadecuada de las normas jurídicas.

En México, el principio de legalidad ha sido elevado al rango de garantía constitucional, consignado en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

El artículo 14:

“es característico de un régimen respetuoso como el nuestro, de la libertad. Es regla general, propia de la forma de gobierno que tiene México, el que la autoridad – poder público– sólo puede hacer lo que la ley le autorice, en tanto que los particulares o gobernados, están en libertad de efectuar no sólo aquello que la ley les permite, sino también lo que no les prohíbe. En ambos casos, autorización para gobernantes y prohibición para gobernados, deben constar expresamente en las leyes”.

Según la garantía consignada en la primera parte del artículo 16 constitucional, “es absoluta la prohibición de ocasionar molestias a las personas, a sus familias, papeles o posesiones, si no es con una orden escrita, fundada y motivada por una autoridad que de acuerdo con una ley en vigor tenga facultades expresas para realizar esos actos”. Esta es la garantía que dentro de nuestro orden jurídico imparte mayor preservación o seguridad al gobernado, toda vez que, de acuerdo con Ignacio Burgoa, “por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo de México”.

La fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento, son los aspectos esenciales de esta garantía. La fundamentación, consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice... no es sino consecuencia directa del principio de

legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. Así mismo, los actos se deberán ejecutar en los términos y de acuerdo a lo que establece la ley en la que se encuentran previstos.

Por lo que respecta a la motivación, ésta “indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general que se encuentra establecido por la ley”.

De acuerdo a lo anterior cualquier violación a las leyes o a las normas jurídicas de la categoría que fueren, implica la violación a la garantía de legalidad que la propia Constitución establece.

El control de la legalidad sobre los actos de la Administración Pública Mexicana, tradicionalmente se ha venido ejerciendo a través del sistema jurídico, por medio de tres formas diferentes que son los recursos administrativos, el juicio contencioso-administrativo y finalmente, el juicio de amparo.

“El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del mismo acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule, o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo” para Andrés Serra Rojas, el recurso administrativo, “es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo reforme”.

Son elementos característicos de los recursos administrativos, el que la ley determine ante que autoridad administrativa, debe ser presentado; la fijación del plazo en que se puede interponer; así como la fijación del procedimiento para su tramitación.

El juicio contencioso-administrativo, también persigue la formalidad de la rectificación para los actos de autoridad, con la diferencia de que en este caso las demandas son interpuestas ante

un órgano jurisdiccional autónomo, ya sea el Tribunal Fiscal de la Federación o el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, según corresponda; teniendo éste facultades decisorias independientes de la autoridad infractora, aún cuando administrativamente esté vinculada con ella. "Corresponde a este órgano jurisdiccional llevar todas las etapas procesales de la reclamación hasta dictar la sentencia correspondiente, en la misma forma en que se llevan los procesos judiciales".

Según el artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde a los Tribunales Federales resolver las controversias que se susciten por actos de autoridad que violen las garantías individuales. El artículo 107 señala que "en materia administrativa el amparo procede además, contra resoluciones que causen agravio no reparable mediante algún recurso, juicio o medio de defensa legal". Es decir, "el amparo es un juicio o proceso que se inicia por la acción que ejercita cualquier gobernado ante los órganos jurisdiccionales federales contra todo acto de autoridad que le causa un agravio en su esfera jurídica y que considere contrario a la Constitución, teniendo por objeto invalidar dicho acto o despojarlo de su eficacia por su inconstitucionalidad o ilegalidad en el caso concreto que lo origine".

Este juicio representa la última instancia para que el particular pueda hacer rectificar los actos de la Administración cuando ello no se ha logrado por medio del recurso administrativo o del juicio contencioso administrativo.

Entre sus principales características se pueden anotar el que sólo puede promoverse por el gobernado afectado o en su esfera jurídica por un acto de autoridad que estime inconstitucional; del cual conocen los Tribunales de la Federación por ser órganos judiciales federales del estado; siempre se traduce en un juicio en el que la controversia a dirimir es si el acto de autoridad que se impugna es o no violatorio de la constitución; y la sentencia dictada en dicho juicio, únicamente tiene eficacia en el caso concreto que se promueve.

**ESTA TESIS NO SALE  
DE LA BIBLIOTECA**

Como se anotó anteriormente, en el sistema normativo, todas las reglas del juego se originan en la Constitución y una de las más importantes mediciones de la acción administrativa del gobierno medición a cargo del sistema político y social en la constitucionalidad de dichos actos administrativos; por lo que todo administrador público debe procurar que sus actos se encuentren apegados a derecho, a fin de no dar lugar a que se solicite la corrección o modificación judicial de dichos actos”.

En este sentido, la administración pública mexicana ha instrumentado – como se señaló anteriormente- diversos controles que hasta cierto punto constituyen elementos de protección de los derechos de los particulares, sin embargo, dichos controles están orientados más bien a garantizar su eficiencia y eficacia “y sólo por efecto reflejo, representan una garantía para el particular”.

Por lo anterior, se considera necesario que exista un mecanismo mediante el cual la propia administración pueda ejercer control sobre la legalidad de sus actos, antes de que el particular agraviado interponga algún recurso o demanda.

### 1. Metodología de la Auditoría de Legalidad.

*Método*, es el camino por el cual se llega a un cierto resultado, aún cuando este camino no hubiera sido reflejado de antemano de una manera explícita o refleja; también podríamos visualizarlo como la manera de hacer una cosa, siguiendo ciertos principios y cierto orden, para llegar a un resultado dado.

Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, el auditor debe basarse en un método que le permita reunir los elementos de juicio suficientes para obtener con certeza razonable, la convicción de que:

- Los hechos que refleja la documentación analizada son auténticos.

- Las disposiciones consideradas como marco jurídico administrativo sean vigentes y aplicables.

El método para llevar a cabo una auditoría comprende en términos generales tres etapas, que son:

- ◆ La formulación del programa específico de trabajo;
- ◆ La ejecución del trabajo de campo; y
- ◆ La elaboración del informe de resultados.

#### A. Programa de trabajo

La función de auditoría al igual que las demás a cargo del sector público, está sujeta a una programación anual en la que se definen las revisiones que llevará a cabo el órgano interno de control de cada dependencia, su calendarización y los recursos humanos a emplear, con el fin de guiar su ejecución y controlar los resultados.

Cada una de las revisiones incluidas en dicha programación se orienta a aspectos particulares, requiriendo por ello de programas específicos que traduzcan las orientaciones generales en metas precisas y viables, vinculando los objetivos establecidos en el programa anual con las decisiones operativas de ejecución en auditoría.

La finalidad de programar específicamente cada auditoría es contar con un instrumento que guíe la acción de los auditores en el campo de trabajo y sea punto de comparación para ejercer un adecuado control sobre el desarrollo, mejorando el aprovechamiento de los recursos.

Dicho programa constituye el diseño de la investigación que se realizará en el área a revisar, por lo que no es rígido e inflexible, sino enunciativo, ya que si durante su ejecución se encuentran situaciones no previstas podrá ser modificado.



Con el propósito de obtener la información necesaria para formular el programa específico de trabajo, se investigarán los aspectos principales del o los actos a revisar, tales como:

- Área responsable de su ejecución.
- Disposiciones jurídicas que los regulan.
- Procedimientos seguidos en su ejecución.
- Políticas aplicables.
- Estadísticas.
- Antecedentes de otras auditorías, etcétera.

Contando con esta información, el auditor estará en posibilidades de efectuar el examen y evaluación del control interno, seleccionando para ello cualquiera de los tres métodos señalados en el siguiente punto.

La presentación de los auditores ante los servidores públicos responsables de las áreas en las que se efectuará la auditoría obedece a políticas específicas de cada órgano interno de control, pero es idóneo que se formalice mediante un oficio dirigido al titular.

Con el estudio previo del área y concretamente con la evaluación del control interno, se detectan los puntos débiles de control y aquellas áreas que presentan mayor problemática, con lo que se precisan los objetivos específicos y el alcance de la auditoría.

Los programas deben contener, desde el punto de vista de su forma, los siguientes datos:

- ◆ Actividades que se van a revisar
- ◆ Número del procedimiento de auditoría
- ◆ Descripción del procedimiento

Tiempo estimado para el desahogo del procedimiento tomando en cuenta el alcance del trabajo de la revisión planeada, la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría

- o Fecha de inicio y terminación del procedimiento
- o Nombre e iniciales de los auditores que llevan a cabo los diferentes puntos de la revisión
- o Referencia a los papeles de trabajo en donde se haya plasmado el procedimiento.
- o Observaciones; se anotará la oportunidad de aplicación de los procedimientos, o la causa de ampliación o reducción o no aplicación del mismo”.

Como puede apreciarse, en los últimos cuatro puntos señalados, el programa funge como instrumento de control durante la ejecución del trabajo, pues los datos que se consideran se registran sobre la marcha de la auditoría.

En cuanto al contenido de fondo, cada programa comprenderá los aspectos específicos que se deberán revisar durante la auditoría.

#### B. Examen y evaluación del control interno.

El control interno 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; obtener 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”.

En las dependencias de la administración pública, adquiere mayor significación el hecho de que tienda a asegurar la observancia de la normatividad aplicable y por lo tanto, la legalidad de los actos de gobierno que estas ejecutan.

El control interno es mucho más que un instrumento dedicado a la prevención de fraudes o a evitar desviaciones en las áreas financiera o contable, pues se constituye en un apoyo indispensable para la eficiente administración y el adecuado cumplimiento de las atribuciones que tienen conferidas las dependencias del sector público.

De ahí la importancia de que se examine y evalúe con sumo cuidado la adecuación y suficiencia de los procedimientos, políticas, y registros que lo integran, con el propósito de conocer si éstos dan un grado razonable de seguridad de que se están cumpliendo las disposiciones jurídico-administrativas que regulan los actos a auditar.

En materia de legalidad, los principales elementos de control interno que deberán ser revisados son:

- Respecto a la organización:
- Existencia de los manuales respectivos.
- División de funciones.
- Asignación de responsabilidades establecidas mediante nombramientos.

En cuanto a procedimientos:

- ◆ Existencia de manuales e instructivos.
- ◆ Registro de operaciones.
- ◆ Formas impresas.
- ◆ Informes de actividades.

---

Del marco Jurídico-Administrativo:

- Método de actualización.
- Forma de difusión entre el personal adscrito al área.
- Obligaciones consignadas en disposiciones.
- Vigencia y aplicabilidad.
- Emisión de disposiciones administrativas y políticas por escrito.
- En relación al personal.
- Capacitación.
- Perfiles de puestos.
- Supervisión.

Así mismo, se deberán considerar los aspectos específicos de los actos a revisar, que requieran de control, lo que se podrá determinar con base en análisis de la información previamente recopilada ya que éstos pueden ser tan variables como atribuciones tienen las dependencias del sector público.

Existen tres métodos para el estudio del control interno:

- Método descriptivo
- Método de cuestionario
- Método gráfico.

**Descriptivo.** Consiste en la explicación por escrito de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno. Es decir, la formulación de una cédula en la que se transcriben en forma fluida los distintos pasos de un aspecto operativo.

Este método es muy útil cuando se desea señalar claramente la forma en la que son aplicadas las disposiciones jurídico-administrativas, y los controles que existen al respecto.

Sin embargo, tiene el inconveniente de que en la descripción puede perderse la secuencia de las operaciones, por lo que es mejor apoyarlo con la descripción gráfica.

*Cuestionario.* Este método consiste en la formulación y aplicación de un cuestionario sobre los aspectos básicos de los actos a examinar.

Se aplica directamente por el auditor a los responsables de cada una de las áreas involucradas en la ejecución de los actos a revisar, por lo que su diseño debe ser preciso, con preguntas claras y concisas que no den lugar a interpretaciones erróneas.

Supone el conocimiento previo de las disposiciones jurídico-administrativas para centrarlo en los aspectos más relevantes de las mismas, que puedan dar indicadores del funcionamiento del sistema de control interno con que cuenta la dependencia.

Tiene la ventaja de poder incluir cuestiones más amplias que la descripción de la operación.

*Gráfico.* Está basado en el empleo de diagramas de flujo para esquematizar las operaciones. Como se indicó antes puede complementarse con el método descriptivo. Su utilización requiere que el auditor tenga experiencia en la elaboración de diagramas a fin de evitar pérdidas de tiempo o errores que conduzcan a apreciaciones inadecuadas de las operaciones.

La evaluación de la información obtenida a través de cualquiera de estos tres métodos o de su combinación, permitirá valorar las debilidades o deficiencias del sistema de control interno para determinar el alcance de las pruebas a efectuar.

De acuerdo a los resultados, se deberá efectuar una revisión más profunda en aquellos aspectos en los que los controles son débiles o deficientes mientras que donde existan controles confiables puede ser menor el tamaño de las muestras a revisar.

a. Objetivo del Control Interno en la auditoría de legalidad

Control interno es el proceso que lleva a cabo la Asamblea de Accionistas, el Consejo de Administración y la dirección de una entidad que ha sido diseñado para proporcionar una seguridad razonable acerca del cumplimiento de los objetivos de la organización en los siguientes aspectos:

- Efectividad y eficiencia de sus operaciones
- Confiabilidad de información financiera
- Cumplimiento de las leyes, normas y políticas que regulan su funcionamiento.

Los componentes interrelacionados del control interno son ambiente de control evaluación de riesgo, actividades de control información y comunicación supervisión y seguimiento

b. Ventajas del control interno

El control interno puede ayudar a la entidad a conseguir sus metas de desempeño y reutilidad; prevenir respecto del desperdicio de recursos fortalecer la credibilidad de la información financiera; ayudar a cumplir claramente las leyes y las reglas a las que este sujeta, evitando cualquier daño a su reputación u otras consecuencias.

Así mismo puede ayudar a una organización a avanzar hacia donde quiera ir eliminando errores y sorpresas en su trayectoria

### c. Desventajas o limitantes del Control Interno

Lo que no puede hacer el control interno es;

- Asegurar el éxito de la empresa
- Asegurar la credibilidad de la información financiera, y
- El cumplimiento de las leyes y normas

El compromiso de los auditores es colaborar con los administrados de todos los niveles a asegurándoles que sus medidas de control son adecuadas para llegar a la meta establecida y en su caso, advertirles que deberán regresar a cumplirlas u obtenerlas cuando se hayan desviado.

Por lo tanto ahora, no solo trabajar en verificar la razonabilidad de las cifras e informes financieros y del control interno, también deben evaluar los controles operativos y administrativos de la empresas y promover la eficiencia de los sistemas de información con. base en decisiones orientadas al cumplimiento de objetivos de calidad y de información amplia de cuentas, o sea consejeros de alta dirección en la prospectiva del control total es decir, de la productividad y la eficiencia.

### C. Trabajo de campo

La ejecución del trabajo de campo constituye el punto medular de la auditoría ya que es esta fase en la que se realiza el examen y evaluación que proporcionarán la información indispensable para que el auditor emita su opinión debidamente soportada.

Para el efecto, los organismos especializados en la materia han definido una serie de técnicas, que de acuerdo a la Secretaría de la Contraloría son:

- Observación
- Inspección
- Confirmación

- Calculo
- Estudio general
- Análisis
- Certificación
- Declaratoria
- Investigación

Las técnicas de auditoría se refieren básicamente a instrumentos de recopilación de información y de análisis de aspectos contables. Por tanto y en virtud de que el objetivo de examen en la auditoría de legalidad presenta características particulares, se considera más conveniente adecuar dichos instrumentos y ubicarlos en una secuencia lógica que permita abordar el trabajo de campo de manera ordenada y que estaría conformada por las siguientes etapas:

- Recopilación de datos
- Registro y ordenación de datos
- Análisis

#### Recopilación de datos

En función del acto o actos que se examinen, el auditor deberá determinar que los instrumentos de recopilación de información emplearán: son los medios que empleamos para obtener la información necesaria para que sea medida y analizada en una segunda etapa y pueden ser clasificados en primarios y secundarios.

Los instrumentos primarios son aquellos que el investigador mismo elabora y aplica en una investigación específica. Dentro de estos se encuentran la observación, la entrevista y es cuestionario.

La observación consiste en ver y vigilar la realidad para obtener datos significativos. La observación que se emplean en auditoría puede considerarse como estructurada ya que el auditor conoce previamente los aspectos relevantes y significativos del objeto observado por lo que se



puede obtener información sistemática, es no participante porque el auditor asume un papel de simple espectador ante el aspecto observado con el fin de no influir en el y conocerlo como realmente se efectúa.

Para la auditoría de legalidad es un instrumento muy importante en los casos en los que se deben conocer situaciones en la práctica, como podría ser el desarrollo de procedimientos que se encuentran establecidos en ordenamientos legales.

La entrevista es de suma utilidad para obtener datos especialmente cuando, el tema reviste la complejidad y la importancia para no (llevarse a cabo) la reconciliación de información de forma impersonal, (su contenido) es una lista de cuestiones que servirán al investigador como guía par orientar al entrevistado, en el momento de aplicarla será mas o menos flexible en su aplicación dependiendo del tipo de entrevistas de que se trate y la situación concreta.

Es empleada cuando la información requerida solo puede ser proporcionada verbalmente por los servidores públicos del área auditada y puede asumir la forma de una declaración de acuerdo a las técnicas de auditoría, para darle valides necesaria..

El cuestionario es un instrumento de recopilación de información aplicado mediante un formulario escrito que el constestante responde también en forma escrita.

Encuentra su aplicación mas frecuente en la evaluación del control interno, pero también puede ser empleado en el caso de la legalidad para recabar información de un grupo numeroso de ciudadanos que estén vinculados con los actos examinados.

Los instrumentos secundarios consisten en aquellos que no han sido elaborados directamen por el investigador, o sea las fuentes documentales para obtener los datos que estas les proporcionan.

Estos instrumentos son los mas usuales en la auditoria ya que la mayor parte de la información a obtener proviene de expedientes, libros de gobierno, información, reportes, registros.

El auditor deberá confirmar la autenticidad de la documentación y de ser necesario, obtener una certificación al respecto.

En auditoría la prueba selectiva es un método, mediante el cual se obtiene conclusiones sobre las características de un conjunto numerosos de partida universo, mediante el examen de un grupo parcial de ellas (muestra).

Partiendo de esta idea, el muestreo es de suma utilidad al auditor ya que su trabajo se ve reducido a pruebas selectivas como ya se comento en el capítulo segundo.

#### D. Informe y Resultados

a: Registro y ordenación de datos.

Sin importar si se trata de datos provenientes de fuentes documentales, de observación o de entrevistas, estos deberán quedar asentados por escrito en "papeles de trabajo", que son como ya se hizo mención en el capítulo segundo "cedulas en donde consta la información obtenida por el auditor y las pruebas de auditoría realizadas que proporcionan la base para la preparación del informe de resultados".

En la auditoria de legalidad, las cedulas se diseñan sobre la base de los datos extraídos de las normas que regulan los actos examinados en el área, son ordenados para facilitar su interpretación y la detección de las desviaciones o incumplimientos.

Incluir en estas cedulas una columna de observaciones, proporcionara mayores elementos para poder determinar en su caso, las causas que originaron las irregularidades y por lo tanto,

facilitará el desarrollo de posibles soluciones que serán propuestas en su oportunidad —con la presentación del informe- al titular del área auditada.

#### b. Análisis

Una vez concluida la ordenación y registro de los datos, se procederá a su análisis en el que básicamente se efectuará una comparación entre lo que establecen las normas y las condiciones reales encontradas en el área auditada.

Este proceso de análisis consta de las siguientes etapas:

- ◆ Conocer el hecho que se analiza
- ◆ Describir ese hecho
- ◆ Descomponerlo, a fin de conocer sus detalles y aspectos
- ◆ Examinarlo críticamente (de acuerdo al criterio o criterios establecidos en las normas)
- ◆ Hacer comparaciones buscar analogías y discrepancias con otros hechos
- ◆ Definir las relaciones con otros elementos
- ◆ Identificar y explicar las diferencias y sus causas, con el fin de resolverlas

Como producto de este análisis se determinan las desviaciones o incumplimientos, es decir, la diferencia entre el “deber ser”, consignado en las disposiciones jurídico-administrativas y el “ser”, o forma en que se desarrollan los hechos en relación con aquellas.

Es una condición indispensable para obtener los resultados deseados el que dichas desviaciones o incumplimientos sean sometidos a una crítica objetiva, para conocer las causas que los originan y en función de ello determinar la forma en que afectan los actos auditados ya que en ocasiones en lugar de ser perjudiciales contribuyen a su mejor desarrollo.

Con las conclusiones obtenidas en el análisis, el auditor estará en posibilidades de formular las observaciones y las recomendaciones adecuadas para su solución.

Para el desarrollo de las observaciones, el auditor deberá establecer sus atributos que son:

- Condición, descripción de lo que es, del hecho encontrado por el auditor.
- Criterio, lo que debe ser, la norma con la cual el auditor mide la condición:
- Leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, etcétera.
- Causa, razón razones por las cuales ocurrió la condición o bien el motivo por el que no se cumplió el criterio.
- Efecto, diferencia entre lo que es y lo que debe ser. Es el acto o hechos resultantes de la condición y puede ser positivo o negativo.

Las observaciones deberán contar con evidencia de calidad que las fundamente objetiva y razonablemente, en tendiéndose por evidencias de calidad las pruebas que reúnen las características de suficiencia, pertinencia y competencia .

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.

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

Para que este tipo de auditoría cumpla como medio para coadyuvar a garantizar la calidad de los actos que ejecuta la administración, el auditor deberá formular las recomendaciones necesarias para eliminación de las irregularidades y evitar su recurrencia, ya sea por medio de alternativas que faciliten el área, el estricto cumplimiento de la normatividad, o en su caso, sugiriendo la adecuación del marco jurídico-administrativo.

A fin de que el área auditada pueda implantar dichas recomendaciones, deberán ser precisas y prácticas.

Por lo expuesto anteriormente el análisis de las causas que originan las irregularidades en el cumplimiento de la normatividad es una fase determinante para alcanzar los objetivos de la auditoría de legalidad, toda vez que las recomendaciones que se formulen para su solución deberán responder a adecuadamente a la problemática detectada y a los requerimiento y posibilidades de la administración.

No obstante la variedad de causas que ocasionan incumplimientos, estas pueden clasificarse en tres tipos:

- Desconocimiento o interpretaciones erróneas de las disposiciones jurídico-administrativas
- Disposiciones vigentes que resultan inaplicables
- Circunstancias específicas que afectan a la administración

En el primero de estos casos, las recomendaciones se limitaran a las alternativas que facilitaen al área, en el estricto apego a la normatividad.

Por el contrario, en los dos últimos la tarea es mas complicada, ya que en ocasiones apegar su actuación a la legalidad resulta contra producente para la administración ya sea por operatividad o por costos, haciendo que incurra en desviaciones o en irregularidad jurídica.

En este caso no será posible recomendar el escrito cumplimiento de las normas, requiriéndose entones un análisis mas profundo y objetivo de las causas para derivar de el las alternativas de solución, que pueden llegar a la propuesta de modificación del marco jurídico-administrativo, que será gestionada por el área auditada por el área competente.

Por ello, el profesional que realice auditoría de legalidad deberá mantener un criterio suficientemente amplio para aceptar que la dinámica de la administración en muchos casos rebasa el orden jurídico-administrativo, y que en aras del bien común se deben buscar las opciones mas convenientes para la actuación administrativa se someta al "Principio de legalidad", sin que ello signifique lesionar el interés colectivo.

### c. Informe

El informe es el producto final de la auditoria en el que se exponen los resultados del examen y evaluación efectuados, la expresión de juicios fundamentados en la evidencia obtenida, las conclusiones y las recomendaciones.

Para alcanzar los objetivos de la comunicación de resultados, deben reunir las características que se enuncian a continuación:

- Relevancia; los asuntos incluidos deben ser de la suficiente importancia como para justificar que se les informe, y para merecer la atención de aquellos a quienes va dirigido, ya que los asuntos de poco importancia tienden a distraer la atención del lector de los que realmente la requieren.
- Utilidad; su preparación debe estar precedida de un cuidadoso análisis de los objetivos de la revisión, de los resultados obtenidos así como la información necesaria para que los receptores encuentren en el alternativas de solución a los posibles problemas detectados.
- Oportunidad; es un requisito esencial para informar con efectividad, ya que un informes cuidadosamente preparado puede ser de escaso valor si llega demasiado tarde al nivel decisorio para considerar la información en relación a cualquier aspecto que necesite atender.

- Integridad; todos los datos, conclusiones proporcionados en el informe deben estar sustentados por evidencia suficiente, competente, y pertinente plasmada en los papeles de trabajo, para probar o demostrar cuando sea necesario los fundamentos de los asuntos informados y su exactitud y razonabilidad.
- Convicción; las observaciones deben ser presentadas de manera convincente y las conclusiones y recomendaciones deben inferirse lógicamente de los hechos presentados. Los datos incluidos deben ser suficientes para convencer de la importancia de las observaciones y la conveniencia de aceptar las recomendaciones.
- Objetividad; las observaciones deberán ser objetivas y claras, incluir suficiente información sobre el asunto principal, de manera que proporcione una perspectiva adecuada al lector acerca de su importancia.
- Claridad; deberá ser tan claro y simple como sea posible. Los esfuerzos de “estilo” deben estar dirigidos a que este sea comprensible, evitando lenguaje rebuscado así mismo es necesaria una organización adecuada del material informativo, precisión en el detalle de los hechos y en las conclusiones.
- Concisión; no debe ser mas largo de lo necesario para comunicar los resultados, ya que demasiado detalle quita merito al informe y puede desvirtuar el mensaje real o confundir al lector.
- Constructivo; su tono debe orientarse a provocar una reacción favorable por parte de los responsables de las áreas auditadas para aceptar las observaciones y las recomendaciones propuestas para corregir las anomalías detectadas.

---

# **CAPÍTULO QUINTO**

## **CONCLUSIONES**

---



---

# RESUMEN

---

## I. RESUMEN

Los objetivos que pretende alcanzar la presente investigación entre otros son: 1) resaltar la existencia, utilidad y finalidad de la Auditoría de Legalidad, 2) mostrar la importancia de la ética en el ejercicio diario de cualquier profesión, 3) enfatizar que la auditoría puede ser multidisciplinaria y desarrollada con auxilio de otras profesiones, es decir, asistida por otro profesional experto, como en el caso de la Auditoría de Legalidad (tema principal de este trabajo) que es asistida por un licenciado en derecho, 4) también se busca orientar al profesional que pretenda realizar una auditoría de legalidad a cerca de los puntos a evaluar, pasos a seguir y aspectos a considerar para a) precisar si es necesario llevarla a cabo y b) con base a qué procedimientos desarrollarla para tener la posibilidad de dar una opinión en base a pruebas suficientes y competentes, 5) así mismo pretende ampliar un poco el conocimiento de este tipo de auditoría ya que no hay mucho escrito a cerca de ella, la cual provoca que quienes la practiquen la desarrollen de manera empírica y por consiguiente con un grado de error elevado.

Para lograr lo anterior se desarrollaron en este trabajo cinco capítulos. En el primero se tratan aspectos del Código de Ética Profesional que en mi opinión dan lugar y sustento para realizar un trabajo de auditoría, y además les son útiles a otra profesión que ayude al desarrollo de dicha auditoría, y que por el hecho de ser profesional de otra área no se le excluye de su aplicación.

Tanto para el primer capítulo como para el desarrollo de esta tesis se parte de la idea que va dirigido a contadores, pero principalmente a licenciados en derecho por lo cual se dan nociones de ética profesional y de fundamentos de auditoría ya que para nosotros los términos cédulas, cruces, técnicas de auditoría son familiares, pero para ellos o para el público en general (a quien también se espera les sea de interés esta investigación), no lo son.

El capítulo segundo se encarga de tocar aspectos generales de la auditoría como son su origen, concepto, objetivos que pretende alcanzar, las normas que lo rigen en cuanto al profesional, el trabajo que desarrolla y el informe que presenta, los procedimientos que se aplican

en derecho de los postulados y normas del código de ética, así como relacionar los que a mi juicio son relevantes y sirvan de directriz tanto para realizar el trabajo como para afirmar que la auditoría de legalidad es multidisciplinaria y se puede ver apoyada por otro profesional como lo es el licenciado en derecho.

Posteriormente, y siguiendo este orden de ideas, el capítulo segundo pretende introducir al licenciado en derecho y al público en general al conocimiento de fundamentos de auditoría, y al contador recordar todas las herramientas que tiene a su alcance y que puede utilizar con el fin de darle a su trabajo mayor consistencia y calidad.

En el capítulo tercero, se pretende dar una idea general de lo que es la administración pública, el papel de la auditoría en ésta, tipos de controles que se dan en este caso, las diversas auditorías y en que lugar entra el tema de auditoría de legalidad. Por otra parte nos señala los órganos fiscalizadores que hay en México y nos explica sus funciones y objetivos para los que fueron creados.

El capítulo cuarto expone todo lo referente a auditoría de legalidad su concepto, objetivo, metodología para llevarla a cabo, su programa de trabajo (como organizarse para hacer una auditoría de legalidad), exámenes y evaluaciones que se pueden aplicar tanto al control interno como a las demás partes de control a revisar, como se desarrolla el trabajo de campo y los papeles de trabajo y cual es el resultado, cuales son los informes que se entregan y el fin que persiguen.

En el capítulo quinto se indican las conclusiones a las que se ha llegado con la elaboración de ésta tesis. En este mismo capítulo se presenta un anexo que sugiere a mi juicio, los puntos que se pueden evaluar o revisar en una auditoría de legalidad.

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

---

## CONCLUSIÓN

---

## II. CONCLUSIONES

Debido a la necesidad de cerciorarse del cumplimiento y registro de las operaciones, transacciones, leyes, etcétera, que constituyen una empresa o entidad surge la auditoría en México desde la época precolombina, y como en todo al darse el proceso de evolución económica política y social del país se fueron creando organismos fiscalizadores con el propósito de tener una evaluación de la eficiencia en los gastos y prestación de servicios, para procurar una plena confianza en la legalidad y en el manejo de recursos. De todo esto nacen los distintos campos de estudio de la auditoría.

Por su parte la administración pública también esta en continua evolución y desarrollo, por lo que cada día se vuelve más compleja y con ello sus objetivos, metas, programas y actividades se transforman, de acuerdo a las necesidades de la población y su crecimiento.

Por esta evolución tanto del sector público como del privado se han visto en la necesidad de realizar auditorías para ampliar y mejorar su fiscalización.

En el sector público podemos ver esto reflejado a través de la creación de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo así como por la Contaduría Mayor de Hacienda. Dichos organismos de fiscalización se encargan de la evaluación, examen, verificación y supervisión de la actuación del sector público por medio de auditoría, de esta las más comunes que encontramos son las de estados financieros, la administrativa y de operacionales.

Sin embargo, aún que con estos tipos de auditoría se cubren los puntos esenciales de las dependencias o entidad de cualquier sector (como son la revisión de los estados financieros, el control interno, etcétera), no alcanzan a cubrir puntos clave como es el *legal*.

Debido a esto se ha tenido que implantar y llevar a cabo otro tipo de auditoría en donde no sólo tiene participación el contador público sino también necesita el apoyo de otro profesional, como lo es en el caso de la auditoría de legalidad, pues requiere al licenciado en derecho.

De acuerdo a las características de estas profesiones se complementan para poder llevar a cabo este tipo de auditorías. Cabe mencionar que debido a estas características y diferencias existen inconvenientes al realizar dicha auditoría.

El contador público en la rama de auditoría, tiene la preparación para poder realizar una revisión a cualquier entidad y cualquier aspecto a evaluar, sin embargo, un abogado debido al tipo de trabajo que desarrolla está más involucrado en cuestiones teóricas y prácticas de las leyes.

Por lo que en mi opinión este último debería tener una capacitación previa para ejecutar trabajos de revisión.

Como hemos observado la auditoría de legalidad, tiene sus orígenes en el sector público ya que su marco jurídico es muy amplio, por lo que está compuesta por una serie de leyes, reglamentos, decretos y otras disposiciones, a cumplir y a aplicar, cosa que en el sector privado se llevan de diferente manera. El primero no tiene la responsabilidad de entregar cuentas a la dirección o a los accionistas, sino a todo un país, el cual reclama veracidad, eficacia y honradez, por lo que su marco de actuación es más estricto.

Dentro del desarrollo de esta auditoría tanto el contador público como el abogado tienen que observar aspectos de ética, de la planeación del trabajo y control, esto es, cómo se organizarán para aplicar el conocimiento de ambos y así llegar a la obtención de los mejores resultados, cabe señalar que además de resolver estos puntos existe uno muy importante y es que en el sector público se observa a la auditoría como una manera de identificar posibles fraudes, en ocasiones lo consideran como una agresión o como terrorismo, todo esto deriva de la falta de cultura y de conocimiento sobre el funcionamiento y objetivo de la auditoría, por lo que es muy recomendable que tanto el personal directivo, como los mandos medios se les de una capacitación sobre lo que es la auditoría y sus objetivos, con esto se facilitaría la aplicación de la misma dando con ello mejores resultados.

Por lo antes señalado se propone también la creación de cursos, en donde se de a conocer de manera más amplia y específica el marco jurídico del ente o dependencia a auditar con el fin

de tener mayor conocimiento de este, de sus actividades y a que reglamentación esta sujeta, también es importante crear la conciencia de facilitar la información a los auditores.

Existe la necesidad de revisar leyes, reglamentos, lineamientos y todas aquellas disposiciones legales aplicables, con la idea de verificar su utilidad, si están de acuerdo a las necesidades actuales, si son aplicables aún, ya que como se mencionó el crecimiento del país ha sido tan rápido que muchas leyes se han quedado en la obsolescencia, dando como resultado que lejos de ser aplicables y útiles son confusas e inaplicables.

Un ejemplo de ello es la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, que aún sigue haciendo referencia a la ya extinta Secretaría de Programación y Presupuesto, a pesar que sus funciones las desempeña actualmente la Secretaría de Hacienda y crédito Público.

Por lo antes señalado es urgente que se dé una actualización y cambio a dichas leyes con el propósito de que sean útiles y aplicables, cumpliendo con el propósito para el cual fueron creadas.

Es importante resaltar que el empleo de la auditoría de legalidad permitirá alcanzar una notable mejoría en los controles internos, informes, manuales, actividades, funciones, etcétera, haciendo posible ofrecer cuentas más claras a los interesados.

En un principio el costo podría parecer alto, pero al prevenir posibles irregularidades en una entidad y los perjuicios que ello pudiera traer el costo estaría perfectamente identificado.

Este trabajo de auditoría de legalidad pretende unificar criterios dentro de la independencia de cada profesionista (contador y licenciado en derecho), es decir, se busca que exista una línea común, con la idea de alcanzar la misma calidad, profesionalismo y confiabilidad en el trabajo que realicen.

Aún que este trabajo fue enfocado en esencia al sector público cabe mencionar que este tipo de auditoría también puede ser aplicable al sector privado ya que no es privativa del público y si nos puede servir muchísimo en el privado.

El presente trabajo muestra que a través de los años la auditoría ha tenido un importante desarrollo y ha dado paso al crecimiento de auditorías como la de legalidad, la cual ha cubierto necesidades que no alcanzaban a ser satisfechas por otras, como es el hecho de tener mayor credibilidad en sus informes y en los resultados, a pesar de ello, también es claro que hace falta una cultura de calidad, de supervisión y evaluación, que cree conciencia de honradez y trabajo entre los servidores.

Cabe señalar que aún cuando el desempeño de la auditoría de legalidad ha sido reconocida, su actuación puede irse ampliando conforme se introduzca más en el ambiente legal, cubriendo nuevas necesidades y creando nuevos programas de auditoría, como la de desempeño.



---

# ANEXO

---

### III. PUNTOS DE CARÁCTER LEGAL A CONSIDERAR EN LA REALIZACIÓN DE UNA AUDITORÍA DE LEGALIDAD

#### INTRODUCCIÓN

A lo largo de éste trabajo se han tocado aspectos de la auditoría de legalidad pero con el enfoque del sector público, de ahí que mencionamos los órganos de fiscalización en México, el control de la legalidad en la administración pública y otros aspectos de igual importancia pero con el mismo enfoque, ( al sector público).

De todo esto lo más lógico sería presentar una guía de aspectos a considerar en la auditoría de legalidad para dicho sector pero durante el desarrollo de la presente investigación pude observar que Auditoría de Legalidad referente al sector público si hay algunos libros y fuentes a considerar para desarrollar dicho trabajo, pero en el sector privado se puede decir que no lo hay, por éste motivo nace la idea de proponer una guía que sugiera los aspectos que a mi juicio pudiesen ser los más relevantes a estudiar y evaluar en una auditoría de legalidad enfocada al sector privado.

Cabe destacar que este tipo de auditoría no es privativa del sector público, (aunque su aplicación sea generalmente en este sector), ya que esta puede aplicarse también al sector privado, lo cual es poco común pero igualmente interesante y fructífero por lo que esta guía tiene como objetivo el ser una herramienta para ayudar a promover la aplicación eficiente y eficaz de una auditoría de legalidad al sector privado.

---

**PUNTOS A CONSIDERAR EN UNA AUDITORIA DE LEGALIDAD.****INFORMACIÓN GENERAL.**

1. Denominación social o razón social actual de la sociedad. Denominación social o razón social anteriores.
2. Domicilio social.
3. Dirección de oficinas corporativas, administrativas, plantas, fábricas, almacenes y cualquier otra oficina o instalación.
4. Dirección, teléfono, fax, e-mail de la oficina principal.
5. Organigrama de la compañía tenedora o controladora, subsidiarias y afiliadas.
6. Estudios recientes realizados a la compañía y subsidiarias preparados por bancos de inversión, ingenieros, asesores, contadores, etc.
7. Escritura constitutiva con datos de inscripción en el Registro Público de Comercio.
8. Asamblea de accionistas, (convocatoria, quorums de asistencia y votación, etcétera.).
9. Capital (autorizado, suscrito y pagado).
10. Títulos de acciones (serie, tipo, número, nacionalidad, gravámenes, etcétera.).
11. Inversión extranjera

**ASPECTOS FISCALES A ESTUDIAR, VERIFICAR Y EVALUAR.**

Lo cual debe ser complementado con la revisión hecha por una firma de contadores públicos.

**IMPUESTOS FEDERALES.**

1. Cédula del Registro Federal de Contribuyentes, (cambio de domicilio, cambio de denominación, aumento o disminución de obligaciones, suspensión de actividades, fusión escisión, según sea el caso)
2. Contabilidad

Verificar que se hayan aprobado el estado de situación financiera, de resultados, notas explicativas, reporte de la gerencia, reporte de los comisarios, de los últimos tres ejercicios fiscales ( si es posible en una presentación uniforme que permita compararlos).

Verificar información en relación a:

- Las políticas específicas en la elaboración de los estados financieros ( depreciación acelerada, reinversión, utilidad neta, avalúo de inventarios, etcétera).
  - Descripción de los principios de contabilidad y métodos de avalúo empleados en los estados financieros para los últimos tres ejercicios fiscales.
  - Variaciones a los principios de contabilidad y métodos de avalúo empleados.
  - Verificar que conserven la contabilidad por lo menos de los últimos cinco años.
3. Declaraciones fiscales.
    - Verificar que se hayan presentado declaraciones anuales y provisionales del Impuesto Sobre la Renta.
  4. Dictamen de Estados Financieros.
    - Si ha presentado estados financieros dictaminados por los últimos cinco años de acuerdo al artículo 32-a del Código Fiscal de la Federación).

5. Actas de visitas.
  - Verificar si la empresa está siendo auditada por las autoridades fiscales, y en su caso, las actas que se hayan levantado con motivo de dicha auditoría durante los últimos cinco años.
  
6. Padrón de importadores y exportadores, si se trata de una entidad exportadora:
  - Verificar que se encuentre inscrita en el padrón de importadores y exportadores, así como el programa con el que en su caso cuente (PITEX, MAQUILADORA, etcétera).
  
7. Comprobantes fiscales.
  - Verificar si la empresa expide comprobantes fiscales por sus operaciones y si dichos comprobantes cumplen con los requisitos correspondientes. Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.
  
8. Indemnizaciones laborales exigibles u obligaciones relacionadas con el personal durante los últimos tres ejercicios fiscales.
  
9. Exención de impuestos, subsidios y beneficios.

### ***IMPUESTOS LOCALES.***

1. Verificar el régimen fiscal local en el que se encuentre la empresa y si está al corriente en dichas obligaciones.
  - Impuestos estatales o municipales, tales como impuestos sobre nómina, por publicidad, predial, derechos por agua, electricidad, pavimentado, radicación, etc.

---

*ASPECTOS LABORALES*

1. Contratos colectivos de trabajo federales o locales.
2. Contratos ley, si los hay.
3. Relaciones con sindicatos de trabajadores.
4. Lista de directores, gerentes y funcionarios que sean importantes en la entidad.
5. Contratos de trabajo de los ejecutivos con nivel:
6. Lista de personal sindicalizado y confianza indicando:
7. Contrato estándar de trabajo para el personal sindicalizado y de confianza.
8. Otros contratos celebrados:
9. Sistema de remuneraciones al personal.
10. Horas extras trabajadas durante el último año y su respectiva remuneración.
11. Horas no trabajadas durante el último año.
12. Fluctuación de la cantidad de personal durante el último año.
13. Planes para el retiro o pensiones privadas, si las hay.
14. Instituto Mexicano del Seguro Social.

- 
- Tarjeta de identificación patronal.
  - Aviso de inscripción ante el IMSS.
  - Altas, modificaciones y bajas del personal, modificaciones al salario diario integrado (SDI), base de cotización.
15. Constancia de aportación al SAR.
  16. Declaración o aportación al INFONAVIT.
  17. Documentación de FONACOT.
  18. Nóminas quincenales (y en su caso semanales e incluso la anual de la participación del personal en la utilidad).
  19. Nóminas o lista de raya y/o tarjetas de asistencia (último año).
  20. Reglamento Interior de Trabajo y comprobante de su acta constitutiva.
  21. Depósito ante la junta de conciliación y arbitraje.
  22. Comprobantes de pagos de salarios, horas extras, prima dominical, etc.
  23. Recibos de vacaciones y pago de prima vacacional.
  24. Recibos de pago de aguinaldo.
  25. Participación del personal en la utilidad.
  26. Constancias de fondo de ahorro y/o caja de ahorro, si los hay.
  27. Comisión Mixta de Seguridad e Higiene en el trabajo.

28. Avisos de accidentes de trabajo y defunciones por riesgo de trabajo.
29. Capacitación y adiestramiento.
30. Lo que exigen las diversas normas oficiales mexicanas, como son entre otros:
  - Iluminación.
  - Señales.
  - Estudio de ruido.
  - Estudio de evaluación de los niveles de polvo.
  - Tabla de materiales peligrosos.
  - Código de colores.
  - Equipo de seguridad.
  - Estudio para determinar los equipos de protección necesarios.
  - Manual de estiba y desestiba, etc.
31. Resoluciones ante las juntas de conciliación y arbitraje:

### *CONTRATOS/ LITIGIOS.*

1. Lista de todos los contratos de la sociedad, independientemente de que sean revisados conforme a los puntos siguientes:
  - Contratos que contenga cláusulas que limiten la transferencia o cambio de control de la compañía o subsidiaria o que requieran el consentimiento de un tercero en relación con el mismo.
  - Contratos que tengan un valor que exceda de ( \_\_\_\_\_ ) (monto variable a determinarse en cada caso), y/o de duración superior a un año(o menos de un año pero con cláusula de prórroga automática) incluyendo pero no los limitados a:



- Contratos de arrendamiento o compraventa y de arrendamiento financiero o de compraventa a plazos.
  - Contratos para la compra o suministro de bienes o servicios (incluyendo subcontratistas y consultores).
  - Contratos de crédito o financiamiento, préstamos, financiamientos, fideicomisos o similares (cuenta corriente, factoraje, cartas de crédito, avales, apertura de crédito pagarés o cualquier otro título de crédito o valor suscrito y/o colocado o puesto en circulación por la compañía).
  - Contratos de otra estación de servicios.
  - Cualquier otro contrato celebrado por un tercero en el que la sociedad haya asumido obligaciones solidarias o de garantía.
  - Litigios tramitados ante autoridades judiciales locales.
2. Litigios tramitados ante autoridades, Judiciales Federales (Poder Judicial Federal y Tribunal Fiscal de la Federación).
  3. Litigios tramitados ante autoridades administrativas.

#### ***SEGUROS Y FIANZAS.***

1. Pólizas de seguros y/o fianzas tomados por la sociedad o por terceros a favor de la sociedad, de su personal o de terceros como beneficiarios.
2. Seguros:

- Suma asegurada.
- Bienes asegurados.
- Coberturas / riesgos.
- Primas.
- Deducciones.
- Vigencias.
- Renovaciones.

3. Fianzas:

- Monto.
- Obligaciones garantizadas.
- Beneficiarios.
- Vigencia.
- Renovaciones.

***PRODUCTOS, MAQUINARIA Y EQUIPO.***

1. Autorizaciones de las autoridades competentes sobre publicidad.

2. Revisar el cumplimiento de las Normas Oficiales Mexicanas aplicables a la sociedad, por ejemplo:

- NOM-050-S CFI-1994. Información comercial. Disposiciones generales para producto.
- NOM-051-S CFI-1994. Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados.

3. Inventario de muebles.

- 
4. Gravámenes sobre los bienes muebles.
  5. Comprobantes de pago de maquinaria y equipo comprados a crédito.
  6. Permisos de importación, declaraciones aduanales y recibos de pago de derechos de importación correspondiente a la maquinaria y equipo, materia prima, partes y componentes.
  7. Equipos de computación con licencia de usos de programas / software.
  8. Revisión de contratos de adhesión y documentación para venta de productos o servicios de la sociedad.
  9. Inscripción ante PROFESO, en su caso.
  10. Pólizas de garantía respecto de productos y servicios de la sociedad.
  11. Tarifas por servicios en establecimientos.
  12. Visitas de inspección, requerimientos y sanciones en relación con la Ley Federal de Protección al consumidor.
  13. Reclamaciones ante la Procuraduría Federal del Consumidor.

### ***INMUEBLES***

Información correspondiente a cada establecimiento, instalación o sucursal.

1. Título de propiedad.

2. Escritura que acredite la propiedad o posesión sobre el inmueble (compra venta, permuta, fideicomiso, etc), debidamente inscrita en el Registro Público de la Propiedad correspondiente a la ubicación del inmueble.
3. Contrato de arrendamiento, comodato, usufructo, asociación en participación, fideicomiso, etc.
4. Escritura que contenga la constitución del régimen de propiedad en condominio en su caso.
5. Certificado de libertad de gravámenes expedido por el director del Registro Público de la Propiedad.
6. Gravámenes existentes (monto garantizado, obligación principal y nombre del acreedor).
7. Servicios y pagos:
  - Boletas de pago del impuesto predial (construcciones regularizadas) y derechos por consumo de agua correspondientes a los últimos cinco años. Solicitar una constancia de no adeudo ante la Tesorería local que corresponda.
  - Cuotas de mantenimiento que le corresponden al inmueble. Solicitar constancia de no adeudo al administrador del condominio.
  - Luz, gas, teléfono cualquier otro servicio.
8. Permisos, licencias y autorizaciones:
9. Servicios públicos y características de inmueble.
  - Capacidad de drenaje.
  - Dictámenes (ingeniería, ambientales, geotécnicos).
  - Capacidad de gas, electricidad y otros servicios.

- 
- Capacidad de toma de agua
10. Dictámenes de servicios públicos, permisos y estudios que demuestren la viabilidad y capacidad de electricidad, agua y drenaje.
  11. Auditoría ambiental.

### *VARIOS*

1. Permisos, concesiones, licencias, autorizaciones, registros, avisos, etc, de carácter gubernamental (federal o local) a que está sujeta la entidad y su giro.
2. Verificar requerimientos hechos por las autoridades administrativas en los últimos años y revisar cómo se solventaron.
3. Convenios de exclusividad (territorial, temporal o por producto).
  - Cláusulas o convenios de no competir.
  - Cláusulas o convenios de determinación o fijación de precios.
  - Cláusulas o convenios con competidores para la venta de productos o prestación de servicios.
  - Cláusulas o convenios de confidencialidad.

---

## REFERENCIAS

---

REFERENCIAS

- Agramonte, Rivera Norberto, 1998. *Evaluación por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo de la Calidad de los Servicios de Auditores Externos*, México: IMCP.
- Brink Z., 1999. *Auditoría Interna Moderna*, México: ECAFSA
- Castro Vázquez, Raúl, 1996. *Contraloría gubernamental*, México: IMCP.
- Código Fiscal de la Federación*, 1999. México: Ediciones Fiscales, ISEF
- Comité de auditoría, 1998. *Nuevo Enfoque de la auditoría gubernamental*, México: IMCP.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 1998. México: Porrúa.
- Contaduría Mayor de Hacienda, 1997. *La Contaduría Mayor de Hacienda de México y su marco normativo*, México: Contaduría Mayor de Hacienda.
- Contraloría General, 1998. *Lineamientos generales para la preparación y entrega de los informes de auditorías externas financieras*, México: Dirección General de Auditorías.
- Dávila Guzmán, Miguel Ángel, 1991. *Auditoría Comprehensive. Un moderno concepto de la auditoría gubernamental*, México: IMCP.
- Del Valle Noriega, Jaime, 1998. *El contador Público y la auditoría gubernamental*, México: IMCP
- Garcés Corsa, Carlos Armando, 1998. *Auditoría Superior de la Federación*, México: IMCP.
- Haro Belchez, Guillermo, et al., 1994. *Control Gubernamental, Auditoría externa*, México: Secretaría de la Contraloría del Gobierno del Estado de México.

## REFERENCIAS

---

- Isoard, Carlos, 1981. *Auditoría de las operaciones del gobierno*, México: Fondo de Cultura Económica.
- Isoard, Carlos, 1981. *Coloquio internacional de auditoría*, México: Organizadores del Coloquio.
- Lanz Cárdenas, José Trinidad, 1993. *La contraloría y el control interno en México*, México: Secretaría de la Contraloría General de la Federación y Fondo de Cultura Económica.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, 1999. México: Porrúa.
- Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda*, 1999. México. Porrúa.
- Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal*, 1997. México: Porrúa
- Olay Pérez, Luis Pedro, 1998. *El contador público y la auditoría a la administración pública*, México: IMCP
- Santillana González, Juan Ramón, 1998. *Auditoría I*, México: ECAFSA.
- Santillana González, Juan Ramón, 1998. *Auditoría VI*, México: ECAFSA.
- Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, *La auditoría gubernamental en el control y evaluación de la administración pública federal*, México: Secodam.
- Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, 1998. *Manual de organización general de la, Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo*, México: Diario Oficial de la Federación.
- Secretaría de la Contraloría General de la Federación, 1992. *Manual de Auditoría Pública*, México: Secogef.
- Valera, Benito Armando, 1997. *El contador público ante la rendición de cuentas públicas, La contaduría pública*, México: IMCP