

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTILÁN**

**“AUDITORÍAS INTERNAS COMO FUNCIÓN DE APOYO
PARA LA TOMA DE DECISIONES EN DEPENDENCIAS
DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN CONTADURÍA

P R E S E N T A :

NORMA XÓCHITL GALVÁN GONZÁLEZ

ASESOR: MAESTRA ROSA MARÍA OLVERA MEDINA



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.

AGRADECIMIENTOS

A LA UNAM-FESC:

Por haberme dado la oportunidad de cursar la licenciatura en la máxima casa de estudios, Institución que me impartió los conocimientos básicos que serán de utilidad para mi desarrollo profesional.

A MIS PROFESORES:

No sólo a los de la licenciatura, sino a todos aquellos que a través de mi vida como estudiante, compartieron conmigo de manera desinteresada su tiempo, conocimientos y experiencias; muy especialmente a la Profesora Begonia Minor Juárez y a la Maestra Rosa María Olvera Medina.

A MI ABUELITA CARMEN:

Que aunque ya no esta con nosotros, estoy segura que sería motivo de orgullo y satisfacción para ella este gran paso, porque este logro no es sólo mío, sino también de ella, GRACIAS POR TODO MAMI y siempre de recordaré.

A MI HIJO ISRAEL:

Que ha sido la fuerza principal para culminar con mis estudios y que le sirva de ejemplo para su futuro, logrando lo que se proponga, TE AMO HIJO.

A TODOS:

Los que de alguna manera me ayudaron a lograr este gran paso, especialmente a mi tía Magdalena Rosalía, que en paz descansa y a Gerardo, GRACIAS POR TODO.

ÍNDICE:

Introducción

1	Administración	
1.1	Antecedentes de la Administración	1
1.2	Concepto	3
1.3	Características	4
1.4	Importancia	6
1.5	Tipos de Administración	8
1.6	Empresa	10
1.6.1	Clasificación	11
1.7	Etapas del Procedimiento Administrativo	13
1.7.1	Planeación	14
1.7.2	Organización	20
1.7.3	Dirección	24
1.7.4	Control	30
1.8	Toma de Decisiones	35
1.8.1	Importancia	36
1.8.2	Clasificación de las Decisiones	36
1.8.3	Bases para la toma de Decisiones	38
1.8.4	Etapas para tomar decisiones	39
2	Administración Pública Federal	
2.1	Concepto	48
2.2	Origen	49
2.3	Características de Dependencias Sector Central y del Sector Paraestatal	51

2.4	Marco Jurídico de Actuación.....	52
2.5	Estructura	53
2.6	Organigrama de la Administración Pública Federal.....	58
3	Auditoría	
3.1	Antecedentes	60
3.2	Concepto de Auditoría	73
3.3	Auditoría Gubernamental	76
3.4	Clasificación de las Auditorías	80
3.5	Auditoría Interna	84
3.6	Instancias que realizan la Auditoría Pública	. 89
3.7	Normas de Auditoría	96
3.8	Guía General de la Auditoría Pública	103
3.9	Etapas de la Auditoría Interna Gubernamental	.107
3.9.1	Planeación General	107
3.9.2	Planeación Detallada	111
3.9.3	Ejecución de la Auditoría	122
3.9.4	Informe de Auditoría	143
3.10	Seguimiento de las Recomendaciones	149
4.	Responsabilidades de los Servidores Públicos	
4.1	Generalidades	153
4.2	Tipos de Responsabilidades	155
4.3	Obligaciones de los Servidores Públicos	158
4.4	Tipos de Sanciones	164
4.5	Plazos de prescripción	166

Conclusiones168

Bibliografía170

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende remarcar la importancia de los Órganos Internos de Control como unidades de apoyo a la función directiva en la Administración Pública Federal. Estos Órganos Internos de Control desarrollan su función a través de **Auditorías**; mismas que pueden ser Específicas o Integrales en las que se pueden revisar y evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos y de efectividad con que se alcanzan las metas y objetivos, con la necesaria independencia sobre el desarrollo de acciones que por su naturaleza sean sujetas de revisión, lo anterior conforme a las Normas Generales de Auditoría Pública que son los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado a dicho trabajo.

Pero como sabemos, cualquier actividad trae consigo una serie de procedimientos para poder cumplir con sus objetivos, por tal motivo en el capítulo uno iniciaremos con el concepto de Administración; desde sus antecedentes, importancia y características, hasta su clasificación y etapas del procedimiento administrativo; en las que ubicaremos la Toma de Decisiones como elemento clave del éxito de cualquier organización.

En el capítulo dos abordaremos lo que es la Administración Pública Federal, su origen y clasificación, para poder ubicarnos en el Sector Central que es donde se encuentran inmersas las Dependencias de la Administración Pública Federal. Asimismo se abordan sus características, marco jurídico de actuación y su estructura para poder puntualizar la importancia que revisten las Auditorías Internas, mismas que traen como consecuencia toma de decisiones que necesariamente corregirá desviaciones detectadas en beneficio de la población que depende de ellas.

Se introduce en el tema de Auditoría dando a conocer desde la necesidad de contar con registros contables, hasta la de conocer a través de auditorías internas la veracidad de las cifras o información que arrojan dichos registros; para

continuar con la corrección de desviaciones en las Dependencias de la Administración Pública Federal, que redundarán en beneficio de la población, temas que se verán en el capítulo número tres, en el que además trata de puntualizar los requisitos mínimos de calidad que debe tener un auditor, para lo cual se plasmarán las principales etapas de una Auditoría en Dependencias de la Administración Pública Federal.

En el último capítulo se retomará el resultado de dichas Auditorías, identificando aquellas acciones que pudieran ser susceptibles de una responsabilidad, para de ser necesario aplicar las sanciones correspondientes, mismas que se darán a conocer en el capítulo número cuatro.

Lo anterior motivado por el momento en el que transcurre nuestro país, por la transformación de nuestra sociedad actual en compleja y participativa, en una constante actividad colectiva que exige de su Gobierno enormes esfuerzos tendientes a lograr una administración pública eficiente, productiva, transparente y confiable, que se fortalezca día a día y se modernice de acuerdo al desarrollo de la entidad.

Dentro de este contexto la actual política impulsa, promueve y mejora los procedimientos administrativos gubernamentales, pretendiendo con ello, entre otros aspectos, mejorar la función pública, haciéndola más ágil, transparente y honesta en beneficio de la población, en este sentido y en atención a la modernización y descentralización de la administración pública se crean los Órganos Internos de Control o Contralorías Internas como se les conoce más comúnmente. Con ello se pretende impulsar y mejorar los sistemas y mecanismos de control y evaluación de la gestión gubernamental de las dependencias de la administración pública federal y de los servidores públicos que las dirigen.

En razón de lo anterior se ha elaborado el presente trabajo denominado **"AUDITORÍAS INTERNAS COMO FUNCIÓN DE APOYO PARA LA TOMA DE DECISIONES EN DEPENDENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL"**.

CAPÍTULO 1

ADMINISTRACIÓN

Para iniciar el presente trabajo es preciso conocer por sí sola ¿qué es la Administración?, ¿cuáles son sus características?, ¿cuáles son sus etapas y en cuál de ellas ubicamos la toma de decisiones?; para lo cual iniciaremos con:

1.1 Antecedentes de la Administración

Desde que el hombre apareció en la tierra ha trabajado para subsistir, tratando de lograr en sus actividades la mayor efectividad posible; para ello, ha utilizado en cierto grado a la Administración.¹ Con esto se dice, que la Administración ha estado presente desde siempre en la vida humana, aunque en muchas ocasiones ésta pareciera estar ausente, pues casi siempre pasa desapercibida por la sencillez y simplicidad del organismo en donde se aplica, sin embargo es un hecho que a medida que han crecido las necesidades humanas, así también ha crecido la necesidad de desarrollar una buena administración.

De tal forma que, hoy por hoy, la capacidad administrativa se ha convertido en un elemento clave del éxito de cualquier sociedad. La teoría administrativa es además fundamental para poder estudiar el comportamiento de las diferentes organizaciones ya que existe una correlación estrecha entre las demandas sociales y el desarrollo de la capacidad administrativa.

En México el pensamiento administrativo, trata de construir la evolución desde las civilizaciones antiguas hasta la Administración de nuestros días, para así poder entender el desarrollo del proceso histórico social.

Por otro lado, el proceso de administración es una serie de funciones administrativas que forman un conjunto y la efectividad de la administración de una empresa no depende del éxito de un área, sino del ejercicio de una acción equilibrada. Por

¹ Münch Galindo Lourdes y García Martínez José G. "Fundamentos de Administración" p. 17, 2004

desgracia en nuestro México se ha aplicado en menor escala la teoría administrativa, como se ha podido observar a través de la historia, pero también cada día hay más estudiosos del área que están preocupados por la Administración de nuestro país y luchan porque aquí en México se aplique en forma más eficiente para así poder coadyuvar en el mejoramiento de las condiciones de vida de todos los que formamos esta sociedad.

México no ha madurado social, económica y políticamente, es un país en vías de desarrollo. Sin embargo; en cuanto al tiempo, México es una de las comunidades más antiguas de América. Por lo tanto, el tiempo no cuenta por sí sólo en el proceso; relativamente pequeño, hacia la madurez. Son necesarios muchos otros factores, los geográficos y demográficos son quizás los más importantes. Esto ha sido reconocido por muchos escritores que en sus estudios sobre éxito, comenzaron por describir la tierra y el pueblo que habita. El desarrollo de la Administración en un país determinado puede usarse; en cierta medida, como índice de la madurez nacional. Los sistemas administrativos científicamente más organizados, mejor integrados y coordinados; por consiguiente más eficaces, se encuentran en los países que tienen más compleja e independiente vida social, económica y política.²

1.2 Concepto

Aunque existen múltiples definiciones, más o menos concordantes sobre la administración, para el propósito de este tema diremos que es: **la disciplina que mediante el esfuerzo humano coordinado persigue la satisfacción de las necesidades de la población con la mayor eficiencia y eficacia posible contando para ello con una estructura.**

Este concepto posee algunos elementos como son:

1. *Objetivo.* Es decir, que la administración siempre está enfocada a lograr fines o

² Solalinde Trejo Juan Luis "La Administración Pública en México" p. 2 de 16, julio de 2004, www.universidadabierta.edu.mx

resultados, entendiendo por un fin la aspiración de algo que estamos seguros de poder realizar y en el presente tema resaltaremos el objetivo de "satisfacción de necesidades".

2. *Eficacia*. Consiste en lograr los objetivos satisfaciendo los requerimientos del servicio en
3. *Eficiencia*. Se refiere a "hacer las cosas bien". Es lograr los objetivos garantizando los recursos disponibles al mínimo costo y con la máxima calidad, es decir una mayor y mejor utilización racional de los recursos, aquí se presenta el fenómeno costo-beneficio.
4. *Grupo social*. Para que la administración exista, es necesario que se dé siempre dentro de un grupo social.
5. *Coordinación de recursos*. Para administrar, se requiere combinar, sistematizar, relacionar y analizar los diferentes recursos que intervienen en el logro de un fin común y este propósito puede ser de origen público y de interés general.
6. *Integración*. Se refiere a la incorporación del esfuerzo humano en el proceso productivo de bienes y servicios, destinados a la satisfacción de las necesidades materiales del hombre y la sociedad.
7. *Cooperación*. Asegurar la participación de todos los recursos humanos que colaboran en la empresa y eliminar las causas de los conflictos lo que contribuirá en la consecución de nuestros objetivos.
8. *Productividad*. Es la relación entre la cantidad de insumos necesarios para producir un determinado bien o servicio. Es la obtención de los máximos resultados con el mínimo de recursos, en términos de eficiencia y eficacia; o bien, es el efecto de la transformación del esfuerzo humano coordinado.

1.3 Características

La Administración posee ciertas características inherentes que la diferencian de otras disciplinas, como son:

- a) **Universalidad**. Existe en cualquier grupo social y es susceptible de aplicarse lo mismo en una empresa industrial que en el ejército,

en un hospital, en un evento deportivo, en una Secretaría de Estado, etc.

- b) **Valor instrumental.** Dado que su finalidad es eminentemente práctica, la administración resulta ser un medio para lograr un fin y no un fin en sí misma; mediante ésta se busca obtener determinados resultados.
- c) **Unidad temporal.** Se refiere a que en todas las actividades de una empresa se dan todos o casi todos los elementos administrativos. Aunque para fines didácticos se distingan diversas fases y etapas en el proceso administrativo, esto no significa que existan aisladamente. La administración es un proceso dinámico en el que todas sus partes existen simultáneamente.
- d) **Amplitud de ejercicio.** Se aplica en todos los niveles o subsistemas de una organización formal, podemos decir que todos los individuos que participan en una organización forman un solo cuerpo administrativo, desde el gerente hasta el último subordinado.
- e) **Especificidad.** Aunque la administración se auxilie de otras ciencias y técnicas, tiene características propias que le proporcionan su carácter específico. Es decir, no puede confundirse con otras disciplinas afines como en ocasiones ha sucedido con la contabilidad o la ingeniería industrial.
- f) **Interdisciplinariedad.** La administración es afín a todas aquellas ciencias y técnicas relacionadas con la eficiencia en el trabajo.
- g) **Flexibilidad.** Los principios administrativos se adaptan a las necesidades propias de cada grupo social en donde se aplican. La rigidez en la administración es inoperante.³

Se puede resumir por lo tanto que la Administración siempre:

- A. Sigue un propósito.
- B. Es un medio para ejercer impacto en la vida humana.
- C. Está asociada generalmente con la coordinación de los esfuerzos de grupo.
- D. Se logra por, con y mediante los esfuerzos.
- E. Es una actividad, no una persona o grupo de ellas.

³ IDEM pp. 26-27, 2004

- F. Su efectividad requiere del uso de ciertos conocimientos, aptitudes y prácticas.
- G. Es intangible; es decir, que no puede tocarse.
- H. Los que la practican, no son necesariamente los propietarios, sino todos aquellos que participan o forman parte de una organización ó grupo social.

1.4 Importancia

Nadie puede negar que una de las formas más sencillas de Administración en nuestra sociedad es la administración en el hogar, y una de las administraciones más complejas también sea la **Administración Pública** (tema que se verá en el segundo capítulo). Pero el fenómeno administrativo no solamente nació con la humanidad, sino que se extiende a todos los ámbitos geográficos, por su carácter universal que nos permite además encontrarla en todas partes y es que en el ámbito del esfuerzo humano existe siempre un esfuerzo planeado.

A veces la Administración pasa inadvertida; cuando se trata de situaciones sencillas, pero en donde se trata de coordinar una gran cantidad de recursos, la Administración tiene una importancia vital para la consecución de los objetivos y podemos deducir entonces que donde exista un organismo social ahí habrá una Administración. Por tanto, la importancia de la Administración se ve en que ésta imparte efectividad a los esfuerzos humanos y ayuda a obtener mejor personal, equipo, materiales, dinero y relaciones humanas. Además la Administración se mantiene al frente de las condiciones cambiantes y proporciona previsión, creatividad y el mejoramiento es su consigna constante, ya que pone orden a los esfuerzos mediante la Administración de los eventos aparentemente aislados, la información objetiva o las creencias que se unan para obtener relaciones significativas que tienen injerencia en el problema inmediato e indica los obstáculos que deben vencerse en el futuro y auxilian a determinar la solución del problema.

Después de haber estudiado sus características, resulta innegable la gran trascendencia que tiene la Administración en la vida del hombre, tal y como se plasmó en el párrafo anterior. Por este

motivo es necesario enunciar algunos de los argumentos más relevantes que fundamentan la importancia de esta disciplina en el ámbito gubernamental:

- 1) Con la universalidad de la administración se demuestra que ésta es imprescindible para el adecuado funcionamiento de cualquier organismo social aunque, lógicamente, sea más necesaria en los grupos más grandes, como por ejemplo la Administración Pública.
- 2) Simplifica el trabajo al establecer principios, métodos y procedimientos, para lograr mayor rapidez y efectividad, sin el riesgo de duplicar funciones y en consecuencia elevar la productividad.
- 3) La productividad y eficiencia de cualquier empresa están en relación directa con la aplicación de una buena administración, que traería como consecuencia el éxito de un organismo, entidad o dependencia.
- 4) A través de sus principios la administración contribuye al bienestar de la comunidad, ya que proporciona lineamientos para optimizar el aprovechamiento de los recursos, para mejorar las relaciones humanas y generar empleos, todo lo cual tiene múltiples connotaciones en diversas actividades del hombre, toda vez que promueve y orienta el desarrollo.

La Administración, al ser interdisciplinaria, se fundamenta y relaciona con diversas ciencias y técnicas, como son:

▣ **Ciencias sociales**

Son aquellas cuyo objetivo y método no se aplican a la naturaleza sino a los fenómenos sociales. La Administración, cuyo carácter es eminentemente social, relaciona y utiliza conocimientos de ciencias sociales, tales como:

- a. Sociología
- b. Psicología
- c. Derecho
- d. Economía
- e. Antropología

▣ **Ciencias Exactas**

Ciencias exactas son aquellas que sólo admiten hechos rigurosamente demostrables:

a. Matemáticas

▣ **Disciplinas técnicas**

Comprenden un cuerpo o conjunto de conocimientos que aún no se han conformado como ciencia, pero que utilizan y aplican fundamentos científicos. Su carácter es más bien práctico, que teórico.

a. Ingeniería Industrial

b. Contabilidad

c. Ergonomía

d. Cibernética

1.5 Tipos de Administración.

El surgimiento y desarrollo de todo tipo de organismos, así como la multiplicidad de relaciones entre ellos, han dado lugar a la existencia de diferentes tipos de Administración, que a veces hacen confusa su clasificación, la más común es aquella que atiende el sector económico al que sirve, es decir atendiendo a que el organismo sea de carácter público, privado, o que reúna características de ambos sectores. Desde este punto de vista pueden distinguirse tres tipos fundamentales de administración:

1. **Administración Pública.**

2. Administración Privada.

3. Administración Mixta.⁴

Para efecto de nuestro estudio haremos hincapié en la **administración pública**, la cual es de carácter eminentemente social, se rige por una serie de valores que le proporcionan no sólo una validez moral ante el mundo, sino también información ética que debe orientar la conducta del administrador en la sociedad. La observancia de estos valores influye directamente en el incremento de la eficiencia en cualquier grupo social.

Los valores institucionales de la administración pueden ser:

⁴ IDEM p. 13 de 16.

Sociales

Estos son los de mayor importancia, para efectos de este estudio, ya que contribuyen al bienestar de la sociedad a través del:

- Mejoramiento de la calidad del producto y/o servicio para satisfacer adecuadamente las necesidades reales del ser humano.
- Mejoramiento de la situación socioeconómica de la población.
- Cumplimiento de obligaciones fiscales que permiten sostener a los gobiernos locales y federales.
- Evitar la competencia desleal.
- Promoción del desarrollo a través de la creación de fuentes de trabajo.
- Incrementar y preservar las riquezas naturales y culturales de la sociedad.

Organizacionales

Aquellos que tienden a mejorar la organización de los recursos con que cuenta el grupo social:

- Impulsar la innovación, investigación y desarrollo tecnológicos.
- Optimizar la coordinación de recursos.
- Maximizar la eficiencia en métodos, sistemas, y procedimientos.
- Conciliar intereses entre los diferentes miembros del grupo social.

Económicos

Son los que se orientan a la obtención de beneficios económicos:

- Generar riqueza.
- Máxima obtención de utilidades.
- Manejo adecuado de recursos financieros.
- Desarrollo económico del grupo social.
- Promover la inversión.⁵

Ahora bien, al hablar de Administración necesariamente tendremos que hablar de empresa,

⁵ IBIDEM pp. 38-39.

que es el término que utilizaremos constantemente en este tema.

1.6 Empresa

La empresa nació para atender las necesidades de la sociedad creando satisfactores a cambio de una retribución que compensara el riesgo, los esfuerzos y las inversiones de los empresarios. Empresa es un término nada fácil de definir, ya que a este concepto se le dan diversos enfoques (económico, jurídico, filosófico, social, etc.). En su más simple acepción significa la acción de emprender una cosa con un riesgo implícito, sin embargo los autores Lourdes Münch Galindo y José G. García Martínez, señalan que Empresa es un: **"Grupo social en el que, a través de la administración del capital y el trabajo, se producen bienes y/o servicios tendientes a la satisfacción de las necesidades de la comunidad"**.⁶

El avance tecnológico y económico ha originado la existencia de una gran diversidad de empresas. Aplicar la Administración más adecuada a la realidad y a las necesidades específicas de cada empresa es la función básica de todo administrador. Resulta pues imprescindible analizar las diferentes clases de empresas existentes en nuestro medio.

1.6.1 Clasificación

A continuación se presentan algunos de los criterios de clasificación de la empresa más difundidos:

Por su actividad o giro

Las empresas pueden clasificarse, de acuerdo con la actividad que desarrollen, en:

1. Industriales

A. Extractivas

B. Manufactureras

- Empresas que producen bienes de consumo final.

⁶ IBIDEM p. 44.

- Empresas que producen bienes de producción.
2. Comerciales
 - A. Mayoristas
 - B. Minoristas o detallistas
 - C. Comisionistas
 3. Servicio (que son las que para efecto de este tema serán fundamentales)
 - A. Transporte
 - B. Turismo
 - C. Instituciones Financieras
 - D. Servicios públicos varios:
 - ✓ Comunicaciones
 - ✓ Energía
 - ✓ Agua
 - E. Servicios privados varios:
 - ✓ Asesoría
 - ✓ Diversos servicios contables, jurídicos, administrativos
 - ✓ Promoción y ventas
 - ✓ Agencias de publicidad
 - F. Educación
 - G. Salubridad (hospitales)
 - H. Fianzas, seguros

Por su origen del capital

Dependiendo del origen de las aportaciones de su capital y del carácter a quienes dirijan sus actividades, las empresas pueden clasificarse en:

1. Públicas
2. Privadas

En el presente trabajo nos enfocaremos a las empresas que por su actividad o giro caen en las de **Servicio**, mismas que como su denominación lo indica, son aquellas que brindan un servicio a la comunidad y pueden tener o no fines lucrativos. Asimismo, por el origen de su capital hablaremos de las **Públicas**, en este tipo de empresas el capital pertenece al Estado y generalmente su finalidad es satisfacer necesidades de carácter social.

1.7 Etapas del Procedimiento Administrativo

En la práctica, la Administración se efectúa a través del Proceso Administrativo, teniendo que un proceso es el conjunto de pasos o etapas necesarias para llevar a cabo una actividad.

Como anteriormente se mencionó, en las características de la administración, esta comprende varias fases, etapas o funciones, cuyo conocimiento exhaustivo es indispensable a fin de aplicar el método, los principios y las técnicas de esta disciplina correctamente.

En su concepción más sencilla se puede definir el proceso administrativo como la administración en acción, o también como:

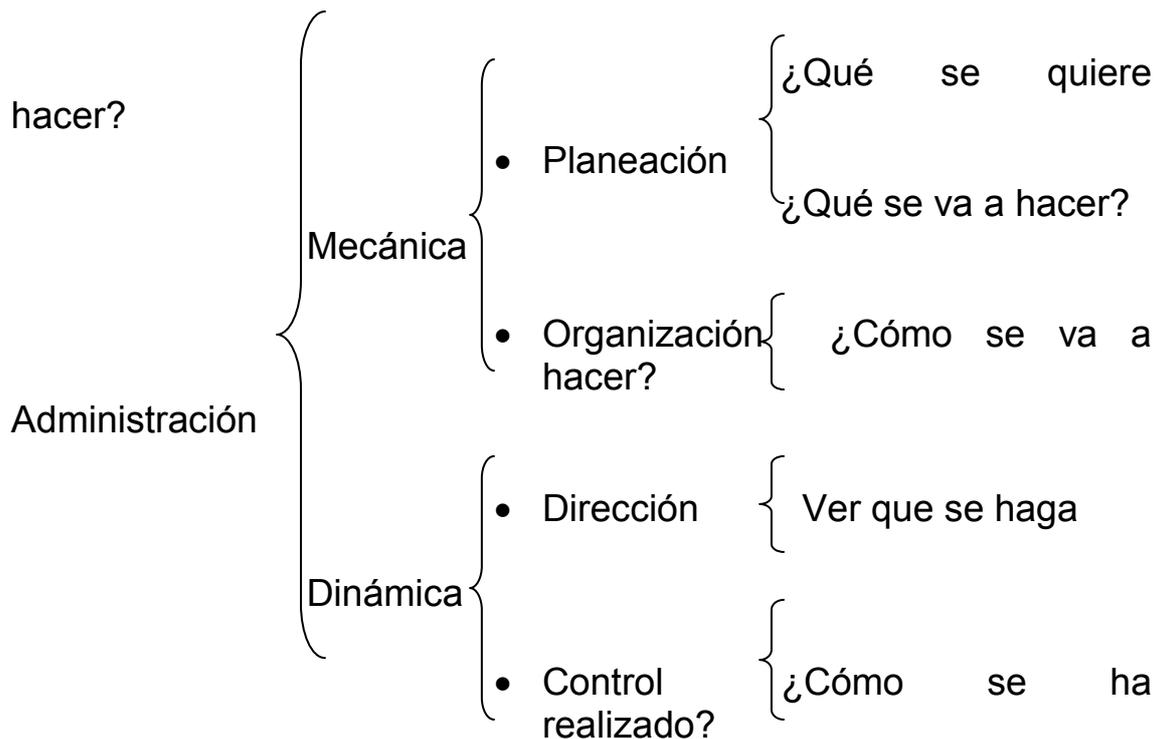
El conjunto de fases o etapas sucesivas a través de las cuales se efectúa la administración, mismas que se interrelacionan y forman un proceso integral.⁷

Cuando se administra cualquier empresa, existen dos fases: una estructural, en la que a partir de uno o más fines se determina la mejor forma de obtenerlos, y otra operativa, en la que se ejecutan todas las actividades necesarias para lograr lo establecido durante el período de estructuración.

A estas dos fases, Lindall F. Urwick les llama: *mecánica y dinámica de la administración*. Para este autor la mecánica administrativa es la parte teórica de la administración en la que se establece lo que debe hacerse, es decir, se dirige siempre hacia el futuro. Mientras que la dinámica se refiere a cómo manejar de hecho el organismo social.

Para Lourdes Münch Galindo y José G. García Martínez la clasificación más aceptada de las etapas del proceso administrativo son cuatro: Planeación, Organización, Dirección y Control; mismas que se presentan en el siguiente cuadro:

⁷ IBIDEM p.31, 2004.



1.7.1 Planeación

Antes de iniciar cualquier acción administrativa, es imprescindible determinar los resultados que pretende alcanzar el grupo social, así como las condiciones futuras y los elementos necesarios para que éste funcione eficazmente. Esto sólo se puede lograr a través de la planeación.

Carecer de estos fundamentos implica graves riesgos, desperdicio de esfuerzos y recursos, así como una administración por demás fortuita e improvisada.

Por estas razones es que la planeación precede a las demás etapas del proceso administrativo, ya que planear implica hacer la elección de las decisiones más adecuadas acerca de lo que se habrá de realizar en el futuro. La planeación establece las bases para determinar el elemento riesgo y minimizarlo. La eficiencia en la ejecución depende en gran parte de una adecuada planeación, y los buenos resultados no se logran por sí mismos, es necesario planearlos con anterioridad.⁸

⁸ IBIDEM p. 63.

Por ello podemos definir a la planeación como:

La determinación de los objetivos y elección de los cursos de acción para lograrlos, con base en la investigación y elaboración de un esquema detallado que habrá de realizarse en un futuro.⁹

IMPORTANCIA DE LA PLANEACIÓN

La planeación es esencial para el adecuado funcionamiento de cualquier grupo social, ya que a través de ella se prevén las contingencias y cambios que puede deparar el futuro, y se establecen las medidas necesarias para afrontarlas. Por otra parte, el reconocer hacia dónde se dirige la acción, permite encaminar y aprovechar mejor los esfuerzos.

Los fundamentos básicos que muestran la importancia de la planeación son:

1. Propicia el desarrollo de la empresa al establecer métodos de utilización racional de los recursos.
2. Reduce los niveles de incertidumbre que se pueden presentar en el futuro, más no los elimina.
3. Prepara a la empresa para hacer frente a las contingencias que se presenten, con las mayores garantías de éxito.
4. Mantiene una mentalidad futurista teniendo más visión del porvenir, y un afán de lograr y mejorar las cosas.
5. Condiciona a la empresa al ambiente que le rodea.
6. Establece un sistema racional para la **toma de decisiones**, evitando las "corazonadas" o empirismos.
7. Reduce al mínimo los riesgos, y aprovecha al máximo las oportunidades.
8. Las decisiones se basan en hechos y no en emociones.
9. Al establecer un esquema o modelo de trabajo (plan), suministra las bases a través de las cuales operará la empresa.
10. Promueve la eficiencia al eliminar la improvisación.

⁹ IBIDEM p. 64.

11. Proporciona los elementos para llevar a cabo el **control**.
12. Disminuye al mínimo los problemas potenciales, y proporciona al administrador magníficos rendimientos de su tiempo y esfuerzo.
13. Permite al ejecutivo evaluar alternativas antes de tomar una decisión.
14. La mora se eleva sustancialmente, al conocer todos los miembros de la empresa hacia dónde se dirigen sus esfuerzos.
15. Maximiza el aprovechamiento del tiempo y los recursos, en todos los niveles de la empresa.¹⁰

PRINCIPIOS DE LA PLANEACIÓN

Cada etapa del proceso administrativo se rige por una serie de principios cuya aplicación es indispensable para lograr una administración racional.

Los principios de la administración son verdades fundamentales de aplicación general que sirven como guías de conducta a observarse en la acción administrativa.

Por tanto, para planear eficientemente, es necesario tomar en cuenta los siguientes principios:

- 1. Factibilidad.** Lo que se planea debe ser realizable; es inoperante elaborar planes demasiado ambiciosos u optimistas que sean imposibles de lograrse. La planeación debe adaptarse a la realidad y a las condiciones objetivas que actúan en el medio ambiente.
- 2. Objetividad y cuantificación.** Cuando se planea es necesario basarse en datos reales, razonamientos precisos y exactos, y nunca en opiniones subjetivas, especulaciones, o cálculos arbitrarios. Este principio, conocido también como el principio de *Precisión*, establece la necesidad de utilizar datos objetivos tales como estadísticas, estudios de mercado, estudios de factibilidad, cálculos probabilísticos, modelos matemáticos y datos numéricos, al elaborar planes para reducir al

¹⁰ IBIDEM p. 65, 2004

mínimo los riesgos. La planeación será más confiable en tanto que pueda ser cuantificada, o sea, expresada en tiempo, dinero, cantidades, y especificaciones (porcentajes, unidades, volumen, etc.). La cuantificación facilita la ejecución y evaluación del progreso de los planes.

3. Flexibilidad. Al elaborar un plan, es conveniente establecer márgenes de holgura que permitan afrontar situaciones imprevistas, y que proporcionen nuevos cursos de acción que se ajusten fácilmente a las condiciones. El no establecer "colchones de seguridad" puede ocasionar resultados desastrosos.

4. Unidad. Todos los planes específicos de la empresa deben integrarse a un plan general, y dirigirse al logro de los propósitos y objetivos generales, de tal manera que sean consistentes en cuanto a su enfoque, y armónicos en cuanto al equilibrio e interrelación que debe existir entre éstos.

5. Del cambio de estrategias. Cuando un plan se extiende con relación al tiempo (largo plazo), será necesario rehacerlo completamente. Esto no quiere decir que se abandonen los propósitos, sino que la empresa tendrá que modificar los cursos de acción (estrategias), y consecuentemente las políticas, programas, procedimientos y presupuestos, para lograrlos. No hay que confundir este principio con el de flexibilidad ya que este último implica el establecimiento de márgenes para ciertos ajustes, mientras que el del cambio de estrategias comprende la modificación completa del plan por causa de factores de fuerza mayor que originan la necesidad de cambios definitivos.¹¹

ETAPAS DE LA PLANEACIÓN

La planeación es básica ya que es punto de partida y directriz primordial de toda actividad administrativa. Está integrada por las siguientes etapas:

Propósitos

¹¹ IDEM pp. 65-69, 2004

La planeación se inicia a partir de la definición de los propósitos, los cuales pueden ser conceptualizados así:

Las aspiraciones fundamentales o finalidades de tipo cualitativo que persigue en forma permanente o semipermanente, un grupo social.

Investigación

La investigación es un proceso que, mediante la aplicación del método científico, procura obtener información relevante y fidedigna con el fin de explicar, describir y predecir la conducta de los fenómenos.

Premisas

Las premisas son suposiciones que se deben considerar ante aquellas circunstancias o condiciones futuras que afectarán el curso en que va a desarrollarse el plan.

Objetivos

Los objetivos representan los resultados que la empresa espera obtener, son fines por alcanzar, establecidos cuantitativamente y determinados para realizarse transcurrido un tiempo específico.

Estrategias

Las estrategias son cursos de acción general o alternativas, que muestran la dirección y el empleo general de los recursos y esfuerzos, para lograr los objetivos en las condiciones más ventajosas.

Políticas

Las políticas son guías para orientar la acción; son criterios, lineamientos generales a observar en la toma de decisiones, sobre problemas que se repiten una y otra vez dentro de una organización.

Programas

Una vez que se han determinado las anteriores etapas de la planeación, es necesario elaborar un programa, el cual puede definirse como:

Un esquema en donde se establecen: la secuencia de actividades específicas que habrán de realizarse para alcanzar los objetivos, y el tiempo requerido para efectuar cada una de sus partes y todos aquellos eventos involucrados en su consecución.

Presupuestos

El presupuesto es un plan de todas o algunas de las fases de actividad de la empresa expresando en términos económicos (monetarios), junto con la comprobación subsecuente de las realizaciones de dicho plan.

Procedimientos

Los procedimientos establecen el orden cronológico y la secuencia de actividades que deben seguirse en la realización de un trabajo repetitivo.¹²

1.7.2 Organización

Desde siempre, el ser humano ha estado conciente de que la obtención de eficiencia sólo es posible a través del ordenamiento y coordinación racional de todos los recursos que forman parte del grupo social; esta actividad corresponde a la etapa del proceso administrativo denominada organización.

Una vez que se ha establecido "lo que se quiere hacer", dicho de otra manera: los objetivos a alcanzar durante la etapa de planeación, será necesario determinar "cómo hacerlo", qué medidas utilizar para lograr lo que desea; esto sólo es posible a través de la organización. Para lo cual definiremos el concepto formal así:

El establecimiento de la estructura necesaria para la sistematización racional de los recursos, mediante la determinación de jerarquías, disposición, correlación y agrupación de actividades, con el fin de poder realizar y simplificar las funciones del grupo social.¹³

IMPORTANCIA DE LA ORGANIZACIÓN

Los fundamentos básicos que demuestran la importancia de la organización son:

1. Es de carácter continuo; jamás se puede decir que ha terminado, dado que la empresa y sus recursos están sujetos a cambios constantes.

¹² IBIDEM pp. 70-99.

¹³ IBIDEM pp. 108-109.

2. Es un medio a través del cual se establece la mejor manera de lograr los objetivos del grupo social.
3. Suministra los métodos para que se puedan desempeñar las actividades eficientemente, con un mínimo de esfuerzos.
4. Evita la lentitud e ineficiencia en las actividades, reduciendo los costos e incrementando la productividad.
5. Reduce o elimina la duplicidad de esfuerzos, al delimitar funciones y responsabilidades.¹⁴

PRINCIPIOS DE LA ORGANIZACIÓN

Existen nueve principios que proporcionan la pauta para establecer una organización racional, se encuentran íntimamente relacionados, y son:

1. **Del objetivo.** Todas y cada una de las actividades establecidas en la organización deben relacionarse con los objetivos y propósitos de la empresa.
2. **Especialización.** El trabajo se realizará más fácilmente si se subdivide en actividades claramente relacionadas y delimitadas. Mientras más específico y menor sea el campo de acción de un individuo, mayor será su eficiencia y destreza.
3. **Jerarquía.** Es necesario establecer centros de autoridad de los que emane la comunicación necesaria para lograr los planes, en los cuales la autoridad y la responsabilidad fluyan en una línea clara e interrumpida, desde el más alto ejecutivo hasta el nivel más bajo. Este principio establece que la organización es una jerarquía.
4. **Paridad de autoridad y responsabilidad.** A cada grado de responsabilidad conferido, debe corresponder el grado de autoridad necesario para cumplir dicha responsabilidad.
5. **Unidad de mando.** Este principio establece que al determinar un centro de autoridad y decisión para cada función, debe asignarse un solo jefe, y que los subordinados no deberán reportar a más de un superior, pues el hecho de que un empleado reciba órdenes de dos o

¹⁴ IBIDEM pp. 107-109.

más jefes sólo ocasionará fugas de responsabilidad, confusión e ineficiencia.

6. **Difusión.** Para maximizar las ventajas de la organización, las obligaciones de cada puesto que cubren responsabilidad y autoridad, deben publicarse y ponerse por escrito, a disposición de todos aquellos miembros de la empresa que tengan relación con las mismas.
7. **Amplitud o tramo de control.** Hay un límite en cuanto al número de subordinados que deben reportar a un ejecutivo, de tal manera que éste pueda realizar todas sus funciones eficientemente.
8. **De la coordinación.** Las unidades de una organización siempre deberán mantenerse en equilibrio. La estructura organizacional debe propiciar la armonía y la adecuada sincronización de los recursos que integran la empresa, para cumplir con los objetivos generales. Todas las funciones deben apoyarse completamente y combinarse, a fin de lograr un objetivo común.
9. **Continuidad.** Una vez que se ha establecido, la estructura organizacional requiere mantenerse, mejorarse y ajustarse a las condiciones del medio ambiente. La organización que es apropiada para la empresa en un momento dado, puede no serlo posteriormente; por lo mismo, alguien debe tener asignada la responsabilidad de observar la estructura organizacional y sugerir los ajustes y modificaciones necesarios.

ETAPAS DE LA ORGANIZACIÓN

Las etapas de organización son:

- División del trabajo
- Coordinación

División del trabajo

Es la separación y delimitación de las actividades, con el fin de realizar una función con la mayor precisión, eficiencia y el mínimo esfuerzo, dando lugar a la especialización y perfeccionamiento en el trabajo.

Coordinación

La coordinación es la sincronización de los recursos y los esfuerzos de un grupo social, con

el fin de lograr oportunidad, unidad, armonía y rapidez, en el desarrollo y la consecución de los objetivos.¹⁵

TÉCNICAS DE ORGANIZACIÓN

Son las herramientas necesarias para llevar a cabo un orden racional de los recursos; son indispensables durante el proceso de organización y aplicables de acuerdo con las necesidades de cada grupo social. Las principales son las siguientes:

Organigramas

Son representaciones gráficas de la estructura formal de una organización, que muestran las interrelaciones, las funciones, los niveles jerárquicos, las obligaciones y la autoridad, existentes dentro de ella.

Manuales

Son documentos detallados que contienen en forma ordenada y sistemática, información acerca de la organización de la empresa.

Diagramas de procedimiento o de flujo

También se les conoce como flujogramas. George Terry los define como: la representación gráfica que muestra la sucesión de los pasos de que consta un procedimiento.

Carta de distribución del trabajo o de actividades

A través de esta técnica se analizan los puestos que integran un departamento o sección, para lograr una división de funciones y mejorar la estructura de los grupos de trabajo.

Análisis de puesto

Es una técnica en la que se clasifican pormenorizadamente las labores que se desempeñan en una unidad de trabajo específica e impersonal (puesto), así como las características, conocimientos y aptitudes, que debe poseer el personal que lo desempeña.

1.7.3 DIRECCIÓN

¹⁵ IBIDEM pp. 114-124.

Esta etapa del procedimiento administrativo, llamada también ejecución, comando o liderazgo, es una función de tal trascendencia, que algunos autores consideran que la administración y la dirección son una misma cosa. Esto es, en gran parte, debido a que al dirigir es cuando se ejercen más representativamente las funciones administrativas.¹⁶ La dirección se define como:

La ejecución de los planes de acuerdo con la estructura organizacional, mediante la guía de los esfuerzos del grupo social a través de la motivación, la comunicación, la supervisión y la toma de decisiones.

IMPORTANCIA DE LA DIRECCIÓN

La dirección es trascendental porque:

1. Pone en marcha todos los lineamientos establecidos durante la planeación y la organización, de nada sirven técnicas complicadas en cualquiera de los elementos administrativos si no se logra una buena ejecución, la cual depende de una buena dirección.
2. A través de ella se logran las formas de conducta más deseables en los miembros de la estructura organizacional, siempre y cuando se aplique en forma inteligente, real y humana, toda vez que es muy difícil prever las reacciones humanas.
3. La dirección eficiente es determinante en la moral de los empleados y consecuentemente, en la productividad; de ahí se dice que nos hallamos en la etapa de mayor imprevisibilidad y rapidez.
4. Su calidad se refleja en el logro de los objetivos, la implementación de métodos de organización, y en la eficacia de los sistemas de control.
5. A través de ella se establece la comunicación necesaria para que la organización funcione. Por esto muchos autores han calificado a la dirección como la esencia y el corazón del fenómeno administrativo.

¹⁶ IBIDEM p. 147.

PRINCIPIOS DE LA DIRECCIÓN

- 1. De la armonía del objetivo o coordinación de intereses.** La dirección será eficiente en tanto se encamine hacia el logro de los objetivos generales de la empresa, los cuales podrán alcanzarse si los subordinados se interesan en ellos, lo que se facilitará si sus objetivos individuales e intereses personales son satisfechos al conseguir las metas de la organización y si éstas no se contraponen a su autorrealización. Asimismo, establece que los objetivos de todos los departamentos y secciones deberán relacionarse armoniosamente para lograr el objetivo general.
- 2. Impersonalidad de mando.** Se refiere a que la autoridad y su ejercicio (el mando), surgen y deben ejercerse como una necesidad de la organización para obtener ciertos resultados, mas que como resultado exclusivo de la voluntad del que manda. Puntualiza la importancia de impersonalizar las órdenes y de no involucrar situaciones personales ni abusar de la autoridad.
- 3. De la supervisión directa.** Se refiere al apoyo y comunicación que debe proporcionar el dirigente a sus subordinados durante la ejecución de los planes, de tal manera que éstos se realicen con mayor facilidad y sin dudas.
- 4. De la vía jerárquica.** Postula la importancia de respetar los canales de comunicación establecidos por la organización formal, de tal manera que al emitirse una orden sea transmitida a través de los niveles jerárquicos correspondientes, a fin de evitar conflictos, fugas de responsabilidad, debilitamiento de autoridad de los supervisores inmediatos, así como pérdidas de tiempo.
- 5. De la resolución del conflicto.** Indica la necesidad de resolver los problemas que surjan durante la gestión administrativa, a partir del momento en que aparezcan, de tal forma que sin quebrantar la disciplina se produzca el mínimo disgusto entre las partes en conflicto.

6. Aprovechamiento del conflicto. El conflicto es un problema u obstáculo que se antepone al logro de las metas de la organización, pero que, al obligar al administrador a pensar en soluciones para el mismo, ofrece la posibilidad de visualizar nuevas estrategias y emprender diversas alternativas.¹⁷

ETAPAS DE LA DIRECCIÓN

Es difícil establecer la secuencia de las etapas de dirección, ya que se dan indistintamente, pero con fines metodológicos se muestran como sigue:

Toma de decisiones

Una decisión es la elección de un curso de acción entre varias alternativas.

La responsabilidad más importante del administrador es la toma de decisiones, entendiéndose por administrador toda aquella persona que de alguna manera participa en el proceso administrativo.

Con frecuencia se dice que las decisiones son algo así como "el motor de los negocios"; y en efecto, de la adecuada selección de alternativas depende en gran parte el éxito de cualquier organización. Esta etapa forma parte de la dirección porque constituye una función que es inherente a los gerentes, aunque resulte obvio mencionar que a lo largo de todas las etapas del proceso administrativo se toman decisiones, y que algunos autores la consideran en la etapa de planeación.

Inicialmente, el tomar decisiones era algo aleatorio o fortuito, pero su importancia es tal que para tomar decisiones en los altos niveles se han desarrollado numerosas técnicas, fundamentalmente basándose en herramientas matemáticas y de investigación de operaciones.

Una decisión puede variar en trascendencia y connotación. Sea cual fuere su implicación, al tomar decisiones es necesario:

¹⁷ IBIDEM p. 150.

1. *Definir el problema.* Para tomar una decisión es básico definir perfectamente cuál es el problema que hay que resolver y no confundirlo con los colaterales. En esta etapa es posible auxiliarse de diversas fuentes de información, así como de la observación.
2. *Analizar el problema.* Una vez determinado el problema es necesario desglosar sus componentes, así como los componentes del sistema en que se desarrolla a fin de poder determinar posibles alternativas de solución.
3. *Evaluar las alternativas.* Consiste en determinar el mayor número posible de alternativas de solución, estudiar las ventajas y desventajas que implican, así como la factibilidad de su implementación, y los recursos necesarios para llevarlas a cabo de acuerdo con el marco específico de la organización. La evaluación se lleva a cabo a través de:
 - Análisis de factores tangibles o intangibles.
 - Análisis marginal.
 - Análisis costo-efectividad.
4. *Elegir entre alternativas.* Una vez evaluadas las diversas alternativas, elegir la más idónea para las necesidades del sistema, y la que reditúe máximos beneficios; seleccionar, además, dos o tres más para contar con estrategias laterales para casos fortuitos. Las bases para elegir alternativas pueden ser:
 - Experiencia.
 - Experimentación.
 - Investigación.
5. *Aplicar la decisión.* Consiste en poner en práctica la decisión elegida, por lo que se debe contar con un plan para el desarrollo de la misma. Dicho plan comprenderá: los recursos, los procedimientos y los programas necesarios para la implantación de la decisión.¹⁸

Integración

¹⁸ IBIDEM pp. 152-154.

La integración comprende la función a través de la cual el administrador elige y se allega, de los recursos necesarios para poner en marcha las decisiones previamente establecidas para ejecutar los planes. Comprende recursos materiales así como humanos; estos últimos son los más importantes para la ejecución. Existen ciertas reglas de administración, necesarias para lograr efectividad en la integración:

- 1.El hombre adecuado para el puesto adecuado.
- 2.De la provisión de elementos necesarios.
- 3.De la importancia de la introducción adecuada.

La integración comprende cuatro etapas:

- Reclutamiento
- Selección
- Introducción o Inducción
- Capacitación y Desarrollo

Motivación

En su acepción más sencilla, motivar significa "mover, conducir, impulsar a la acción". La motivación es la labor más importante de la dirección, a la vez que la más compleja, pues a través de ella se logra la ejecución del trabajo tendiente a la obtención de los objetivos, de acuerdo con los estándares o patrones esperados.

Comunicación

La comunicación es un aspecto clave en el proceso de dirección.

La comunicación puede ser definida como el proceso a través del cual se transmite y recibe información en un grupo social.

Liderazgo-supervisión

La supervisión consiste en vigilar y guiar a los subordinados de tal forma que las actividades se realicen adecuadamente.

En esta función confluyen todas las etapas de dirección anteriormente descritas, y su

importancia radica en que de una supervisión efectiva dependerán:

- La productividad del personal para lograr los objetivos,
- La observancia de la comunicación,
- La relación entre jefe-subordinado,
- La corrección de errores,
- La observancia de la motivación y del marco formal de disciplina.¹⁹

1.7.4 Control

Si el control se estudia como última etapa del proceso administrativo, esto no significa que en la práctica suceda de la misma manera, de hecho, la información obtenida a través del control es básica para poder reiniciar el proceso de planeación.

El control es una etapa primordial en la administración, pues, aunque una empresa cuente con magníficos planes, una estructura organizacional adecuada y una dirección eficiente, el ejecutivo no podrá verificar cuál es la situación real de la organización si no existe un mecanismo que se cerciore e informe si los hechos van de acuerdo con los objetivos.

El control bien aplicado es dinámico, promueve las potencialidades de los individuos y, más que histórico, su carácter es pronóstico, ya que sirve para medir la temperatura presente y futura de la actuación de todos los recursos de la empresa, siendo su principal propósito, prever y corregir errores, y no simplemente registrarlos.

El control se puede definir como:

La evaluación y medición de la ejecución de los planes, con el fin de detectar y prever desviaciones, para establecer las medidas correctivas necesarias.²⁰

IMPORTANCIA DEL CONTROL

¹⁹ IBIDEM pp. 153-166.

²⁰ IBIDEM p. 172.

El control es de vital importancia dado que:

1. Establece medidas para corregir las actividades, de tal forma que se alcancen los planes exitosamente.
2. Se aplica a todo: a las cosas, a las personas y a los actos.
3. Determina y analiza rápidamente las causas que pueden originar desviaciones, para que no se vuelvan a presentar en el futuro.
4. Localiza a los sectores responsables de la administración, desde el momento en que se establecen medidas correctivas.
5. Proporciona información acerca de la situación de la ejecución de los planes, sirviendo como fundamento al reiniciarse el proceso de planeación.
6. Reduce costos y ahorra tiempo al evitar errores.
7. Su aplicación incide directamente en la racionalización de la administración y consecuentemente, en el logro de la productividad de todos los recursos de la empresa.
8. Cierra el ciclo de la administración.

PRINCIPIOS DEL CONTROL

La aplicación racional del control debe fundamentarse en los siguientes principios:

1. Equilibrio.- A cada grupo de delegación conferido debe proporcionarse el grado de control correspondiente. De la misma manera que la autoridad se delega y la responsabilidad se comparte, al delegar autoridad es necesario establecer los mecanismos suficientes para verificar que se está cumpliendo con la responsabilidad conferida, y que la autoridad delegada está siendo debidamente ejercida.

2. De los objetivos.- Se refiere a que el control existe en función de los objetivos, es decir, el control no es un fin, sino un medio para alcanzar los objetivos preestablecidos. Ningún control será válido si no se fundamenta en los objetivos y si, a través de él, no se evalúa el logro de los mismos. Por lo tanto, es imprescindible establecer medidas específicas de actuación, o estándares,

que sirvan de patrón para la evaluación de lo establecido, mismas que se determinan con base en los objetivos.

3. De la oportunidad.- El control, para que sea eficaz, necesita ser oportuno, es decir, debe aplicarse antes de que se efectúe el error, de tal manera que sea posible tomar medidas correctivas, con anticipación.

4. De las desviaciones.- Todas las variaciones o desviaciones que se presenten en relación con los planes deben ser analizadas detalladamente, de tal manera que sea posible conocer las causas que las originaron, a fin de tomar las medidas necesarias para evitarlas en el futuro. Es inútil detectar desviaciones si no se hace el análisis de las mismas y si no se establecen medidas preventivas y correctivas.

5. Costeabilidad.- El establecimiento de un sistema de control debe justificar el costo que éste represente en tiempo y dinero, en relación con las ventajas reales que éste reporte. Un control sólo deberá implantarse si su costo se justifica ante los resultados que se esperan de él; de nada servirá establecer un sistema de control si los beneficios financieros que reditúe resultan menores que el costo y el tiempo que implica su implantación.

6. De excepción.- El control debe aplicarse, preferentemente, a las actividades excepcionales o representativas, a fin de reducir costos y tiempo, delimitando adecuadamente cuáles funciones estratégicas requieren de control.

7. De la función controlada.- Este principio es básico, ya que señala que la persona o la función que realiza el control no debe estar involucrada con la actividad a controlar.²¹

ETAPAS DE CONTROL

La secuencia de etapas necesarias para efectuar el control son:

²¹ IBIDEM pp. 172-177.

Establecimiento de estándares

Un estándar puede ser definido como una unidad de medida que sirve como modelo, guía o patrón con base en la cual se efectúa el control.

Los estándares representan el estado de ejecución deseado, de hecho, no son más que los objetivos definidos de la organización.

Medición de Resultados

Consiste en medir la ejecución y los resultados, mediante la aplicación de unidades de medida, que deben ser definidas de acuerdo con los estándares. El establecer dichas unidades es uno de los problemas más difíciles, sobre todo en áreas con aspectos eminentemente cualitativos.

Para llevar a cabo su función, esta etapa se vale primordialmente de los sistemas de información; por tanto, la efectividad del proceso de control dependerá directamente de la información recibida, misma que debe ser oportuna (a tiempo), confiable (exacta), válida (que mida realmente el fenómeno que intenta medir), con unidades de medida apropiadas, y fluida (que se canalice por los adecuados canales de comunicación).

Una vez efectuada la medición y obtenida esta información, será necesario comparar los resultados medidos en relación con los estándares preestablecidos, determinándose así las desviaciones, mismas que deberán reportarse inmediatamente.

Corrección

La utilidad concreta y tangible del control está en la acción correctiva para integrar las desviaciones en relación con los estándares, pero antes de iniciarla, es de vital importancia reconocer si la desviación es un síntoma o una causa. El establecimiento de medidas correctivas da lugar a la retroalimentación; es aquí en donde se encuentra la relación más estrecha entre la planeación y el control.

Retroalimentación

Es básica en el proceso de control, ya que a través de la retroalimentación, la información obtenida se ajusta al sistema administrativo al correr el tiempo.

De la calidad de la información, dependerá el grado y rapidez con que se retroalimente el sistema.

Implantación de un sistema de control

Por último, es necesario mencionar que antes de establecer un sistema de control se requiere:

1. Contar con objetivos y estándares que sean estables.
2. Que el personal clave comprenda y esté de acuerdo con los controles.
3. Que los resultados finales de cada actividad se establezcan en relación con los objetivos. Tomar en cuenta que un sistema de control por sí solo no contribuye a la eficiencia.
4. Evaluar la efectividad de los controles:
 - Eliminando aquellos que no sirven.
 - Simplificándolos.
 - Combinándolos para perfeccionarlos.²²

1.8 Toma de Decisiones

Es importante mencionar la toma de decisiones por separado, toda vez que es la parte medular dentro de una empresa y esto obedece a que cualquier actividad que la empresa pueda hacer se realiza a través de decisiones. Estas pueden tomarse como cuestión de rutina, pero en realidad implican necesariamente un esfuerzo del conocimiento y la imaginación. La importancia de tomar decisiones se reconoce generalmente, pero tiende a concebirse como resolución de problemas, esto es, dar una respuesta entre varias opciones. Este enfoque es erróneo. La fuente más común de errores en las decisiones gerenciales está en la insistencia en tratar siempre de encontrar la respuesta correcta en lugar de la pregunta.

Las decisiones son fundamentales para cualquier empresa, incluso se ha llegado a decir que la facultad de tomar decisiones es la facultad de administrar. Es por ello que un administrador debe

²² IBIDEM pp. 178-182.

saber tomar decisiones. Estas intervienen en todos los elementos del proceso administrativo (Planeación, Organización, Dirección y Control).²³

1.8.1 Importancia de las Decisiones

Una de las tareas más frecuentes y más importantes a las que se enfrentan los administradores es la toma de decisiones, y decimos que se enfrentan porque frecuentemente esta acción implica riesgos, ya que normalmente se carece de información completa y hay varios cursos de acción.

La toma de decisiones es la característica principal que define a un administrador.

1.8.2. Clasificación de las Decisiones

Las decisiones se dividen en:

- a. Decisiones tácticas.
- b. Decisiones estratégicas.

La única clase de decisión que realmente se concentra en la resolución de problemas es la que tiene importancia: la de rutina; es la decisión que podríamos calificar de táctica.

En este caso la tarea consiste meramente en elegir entre unas pocas alternativas obvias. El criterio de selección es habitualmente económico: la decisión debe lograr el fin deseado con el mínimo de esfuerzo y costo.

Pero las decisiones importantes, que realmente cuentan, son estratégicas. Implican averiguar cuál es la situación, o bien averiguar cuáles son los recursos. Estas son las decisiones específicamente de los altos niveles, y son a las que aquí nos referimos. Sin ser taxativos, debemos señalar que entre ellas están todas las decisiones sobre objetivos comerciales y los medios para alcanzarlos.

Las decisiones estratégicas, cualquiera que sea su magnitud, su complejidad o su importancia, no se deben tomar nunca mediante la resolución de problemas. En las decisiones específicamente gerenciales la tarea importante y difícil no es

²³ Mercado H. Salvador "Administración Aplicada" p. 585, 2004

nunca encontrar la respuesta, sino la pregunta correcta, porque hay pocas cosas tan inútiles como la respuesta correcta a la pregunta errónea.

Tampoco es suficiente encontrar la respuesta correcta. Es necesario hacer efectivo el curso de acción que se haya decidido. Los administradores no tienen interés por el conocimiento en sí; lo que le interesa es el desempeño. Nada es por lo tanto tan inútil como la respuesta correcta que desaparece en el cajón del archivo o la solución correcta que la gente que tiene que hacerla efectiva sabotea silenciosamente. Y una de las tareas más cruciales de todo el proceso de tomar decisiones es asegurarse de que las decisiones a las cuales se ha llegado en varias partes del negocio y en los niveles gerenciales sean compatibles entre sí y consonantes con las metas de todo el negocio.²⁴

1.8.3 Bases para la toma de Decisiones

Para tomar una decisión el gerente debe utilizar las siguientes bases:

a. Hechos

Hay administradores que para adoptar una decisión consideran como aspecto fundamental los hechos.

- Ventajas. La decisión se da con base en un comprobante que confirme la veracidad del problema que se trata de resolver.
- Desventajas. En muchas ocasiones no es posible reunir todos los comprobantes que son necesarios para confirmar la toma de decisión y ésta, en consecuencia, puede resultar falsa.

b. Experiencia

Muchos gerentes consideran, para tomar la decisión, la experiencia que han acumulado a través de los años.

- Ventajas. Si el problema se les presenta igual, la decisión puede ser positiva.
- Desventajas. Las experiencias de años pasados no suelen ser las mismas para aplicarse en el presente, ya que la administración es una

²⁴ IDEM p. 586-587, 2004.

ciencia dinámica. Si no se toma esto en cuenta, se puede dar lugar a una decisión falsa.

c. Intuición

La toma de decisiones a veces tiene su origen en una corazonada del administrador.

- Ventajas. La decisión es rápida.
- Desventajas. La decisión puede ser falsa.

d. Autoridad

Esta base para la toma de decisiones puede ser perjudicial. Corresponde a un sistema autocrático, lo cual quiere decir que la decisión adoptada por el Gerente, Director General, Director de Área, Subdirector, Jefe de Departamento o cualquier persona que tenga cierto nivel de autoridad en la empresa, debe ejecutarse sin hacer ninguna pregunta.

- Ventajas. La decisión es rápida.
- Desventajas. Crea conflicto entre el personal que tiene que ejecutarla.²⁵

DECISIONES INDIVIDUALES Y DECISIONES COLECTIVAS

Las decisiones también se clasifican en:

A. Decisiones individuales. Son aquellas que toma directamente el personal de mando.

B. Decisiones colectivas. Son aquellas que, basándose en la opinión de sus integrantes, adopta un grupo de personas encabezado por personal de mando.

1.8.4 Etapas para tomar decisiones

Trampas en "la toma de decisiones"

Son varias las trampas en que se puede caer en el proceso de la toma de decisiones; a continuación mencionaremos algunas de ellas:

Decisiones precipitadas

Generalmente se toman sin tener a mano los datos necesarios y con una fuerte presión encima.

Decisiones prematuras

²⁵ IBIDEM pp. 588-589.

En el caso de que se planeara el lanzamiento de un producto y se sabe de antemano que no se pueden esperar resultados sino hasta dentro de seis meses, pero a los tres meses se decide cancelar la campaña, sin esperar que transcurra el tiempo planeado y que suceda una serie de eventos relacionados. En algunas de estas ocasiones lo mejor es aplazar la decisión hasta que llegue el momento apropiado.

Una dirección competente debe tomar decisiones razonables, pero no basta el buen criterio en una sociedad competitiva. Para que una decisión sea efectiva, debe ser eficientemente ejecutada, y una decisión se puede ejecutar con más eficiencia si es *aceptada por las personas que la van a llevar a cabo*.

La toma de decisiones tiene cinco fases distintas: la definición del problema, el análisis del mismo, la búsqueda de soluciones alternativas, la decisión respecto de cuál es la mejor solución y conversión de la decisión en acción efectiva.

La definición del problema

Como vimos anteriormente en la etapa de Dirección, la primera tarea de la toma de decisiones es la búsqueda del problema real y su definición. No se puede invertir mucho tiempo en esta fase.

El diagnóstico sintomático, que es el método utilizado por la mayoría de los administradores, no es una solución. Se basa en la experiencia más que en el análisis, lo que de por sí lo hace excluyente para el gerente que no puede adquirir esta experiencia sistemáticamente. El diagnóstico sintomático solamente es permisible donde los síntomas son dignos de confianza.

Para llegar a la definición del problema debe comenzar por buscar el "factor crítico".

El análisis del problema

La fase siguiente es el análisis del problema, su clasificación y la búsqueda de los hechos. Es necesario clasificar el problema a fin de saber quién debe tomar la decisión, a quién hay que consultar al tomarla y quién debe ser informado al

respecto. Sin una clasificación previa, la efectividad de la decisión final peligra seriamente, porque solamente la clasificación puede mostrar quién tiene que hacer, a fin de convertir la decisión en acción efectiva.

Los principios de la clasificación son cuatro: la actualidad de la decisión, su impacto sobre otros aspectos y funciones; el número de consideraciones cualitativas que entran en él y la calidad de la decisión de ser única o periódica.

"Averigüe los hechos" es el primer mandamiento de la mayoría de los textos sobre la toma de decisiones. Pero esto no se puede hacer hasta que el problema haya sido definido y clasificado. Hasta entonces nadie puede conocer los hechos; sólo se puede saber la información. La definición y la clasificación determinan cuáles datos son los procedentes. Es decir, que los datos, luego de calificados y definidos, merecen ser tomados como "hechos".

Hay cuatro criterios para elegir la mejor solución entre las posibles:

1. *El riesgo.* El gerente tiene que comparar los riesgos de cada curso de acción posible con las ganancias que se esperan de él. No hay ninguna acción sin riesgo, ni siquiera hay falta de acción sin riesgo.
2. *El esfuerzo económico.* Demasiados gerentes eligen armas contra elefantes para cazar gaviotas y otros utilizan hondas contra tanques de cuarenta toneladas.
3. *La elección del momento.* Si la situación es muy urgente, el curso de acción preferible es el que dramatice la decisión y notifique a la organización que ocurre algo importante. Las decisiones referentes a la elección del momento oportuno son extremadamente difíciles de sistematizar.
4. *Las limitaciones de los recursos.* El recurso más importante cuyas limitaciones hay que considerar son los seres humanos que llevarán a cabo la decisión. Ninguna decisión puede ser mejor que las personas que tienen que llevarla

a la práctica. Su visión, su competencia, su habilidad y su comprensión determinan lo que pueden o no hacer. Encontrar una solución que funciona en el papel pero fracasa en la práctica, porque los recursos humanos para llevarla a cabo no están disponibles en el lugar en que se los necesita, no es resolver un problema.

La decisión efectiva

Finalmente, toda solución tiene que ser hecha efectiva en la acción. La esencia de la decisión gerencial consiste en que alguien debe aplicarla para hacerla efectiva. La decisión de un gerente es siempre una decisión respecto de lo que deben hacer otras personas.

El gerente que "toma" la decisión en realidad no la ejecuta. El define el problema, fija los objetivos y explica las reglas; clasifica la decisión y reúne la información. El busca soluciones alternativas, las juzga y elige la mejor. Pero, para que la solución se convierta en decisión, se requiere acción. Y eso no lo puede suministrar el gerente que toma decisiones. El sólo puede comunicarles a otros lo que deben hacer y darles motivos para que lo hagan. Sólo cuando ellos inician la acción correcta la decisión empieza a tener efectividad. Convertir una solución en acción requiere que la gente entienda qué cambio de conducta se espera de ellos. Presentar una decisión como si exigiera que la gente aprendiera todo de nuevo es empezar mal. Toda decisión debe convertirse en "nuestra decisión" para la gente que tiene que convertirla en acción.

La decisión debe ser controlada, para que el gerente se dé cuenta de que se ha ejecutado.

Podemos dividir las decisiones que se adoptan en una empresa en dos grandes categorías: por un lado, las más frecuentes, o normales, que son las que deben adoptar los mandos intermedios y el personal no jerárquico; por otro lado, las decisiones más trascendentes, reservadas a los más altos ejecutivos (gerentes generales, gerentes de áreas o divisiones y similares).

En el primer caso se sigue habitualmente el proceso ideal, como a continuación se presenta:

- ❖ Recopilación de datos
- ❖ Percepción y definición del problema
- ❖ Fijación de objetivos (resultados deseados)
- ❖ Idear posibles soluciones
- ❖ Fijar las normas y condiciones con que se juzgará la bondad de cada alternativa
- ❖ Calcular sus posibles resultados y compararlos con las normas y condiciones prefijadas
- ❖ Elegir una alternativa

En este caso, una determinada persona percibe el problema, recoge la información que necesita, se fija objetivos razonables, piensa en alternativas de acción factibles, elige una de ellas y la pone en práctica.

En el caso de las decisiones de los altos ejecutivos, las urgencias a que éstos están sometidos y el peso de sus responsabilidades los obligan a seguir un curso de acción diferente. Por más que pretendan haber seguido paso a paso el proceso decisorio ideal, ello resulta imposible en la práctica, siguiéndose a menudo el proceso que a continuación sigue:

- ❖ Percepción y definición del problema
- ❖ Delegación en los analistas
- ❖ Análisis
- ❖ Presentación de un informe con las soluciones recomendadas en orden de mérito
- ❖ Deliberaciones de estudio del informe, sea por el ejecutivo, por un comité o por el directorio
- ❖ Aplicación de la decisión adoptada

La más llamativa diferencia entre ésta y el proceso ideal, o normal, es la delegación de las tareas analíticas en personal no operativo, en ayudantes, o en analistas especializados.

Dado el peligro de aprobar un análisis inadecuado o erróneo, las decisiones importantes se someten usualmente a la consideración de un comité ejecutivo, de un comité de finanzas o del directorio, con el fin de examinar formalmente la recomendación y los medios usados para prepararla.

Se escuchan o se leen las exposiciones de los proponentes (los analistas y el resto del cuerpo técnico asesor) con los consabidos interrogatorios y aclaraciones. Otras veces, menos formal, un superior jerárquico examina el análisis y las recomendaciones, para asegurarse de que las hipótesis en que se basa y los procedimientos analíticos seguidos son correctos.

Si bien son pasos plausibles, es raro que el revisor o los miembros del comité o del directorio tengan títulos suficientes, como especialistas, para evaluar el criterio analítico, plantear nuevas alternativas, cuestionar juicios de valor subyacentes o implícitos, o advertir las muchas hipótesis adoptadas y las decisiones tácticas tomadas durante el análisis.

Un proceso decisorio no puede ser mejor que su fase analítica; sin embargo, no se le dedica tiempo, ni se le aplica el conocimiento operativo del ejecutivo. Este es casi siempre un generalista y no un especialista, y confía en la especialidad de otros, lo cual requiere, obviamente, que se sienta seguro de que el análisis ha sido completo, objetivo, realista y adecuado.²⁶

LOS PELIGROS DE LAS DECISIONES CIENTÍFICAS

Como acabamos de mencionar, el empresario o el ejecutivo suelen tomar la decisión final basándose en las conclusiones a que llegan los analistas o los subordinados de éstos. Pero este proceso entraña peligros, ya que calidad de los datos e hipótesis en que se basa una decisión sólo puede medirse a ciencia cierta observando los resultados a largo plazo. Y entonces no es ya posible evaluar de la misma manera las alternativas desechadas.

Las características del proceso descrito tienden a reducir la toma de decisiones del ejecutivo a un solo recurso: confirmar la mejor alternativa que se le presente. Los expertos habrán definido previamente la naturaleza y los alcances del problema: el sector de planteamiento habrá establecido las normas para evaluar las alternativas; los investigadores de mercado habrán producido y elaborado datos relativos al medio

²⁶ IBIDEM pp. 589-598.

exterior; quizá las alternativas consideradas hayan surgido de las deliberaciones de grandes sabios o expertos. De todo ello surge una recomendación, que el ejecutivo aceptará o rechazará.

Generalmente se admite que el análisis es completo y ha sido realizado con imparcialidad y objetividad; pero si no fuera exactamente así, si alguna subjetividad o parcialismo se hubiera infiltrado en el análisis, el valor de la información y las recomendaciones presentadas sería muy cuestionable. Y sin duda el análisis está expuesto a ello, pues también es posible que un analista conozca los deseos personales del ejecutivo e incline el análisis a favor de esos deseos.

La vanidad del analista y la sensación de estar rindiendo examen pueden influir sobre la manera de presentar las conclusiones del análisis. Es posible que, para vender una idea, se oculten los factores molestos o negativos y se exalten los favorables. Otras veces se adoptan ciertas conclusiones que adolecen de deficiencias conocidas, porque no se dispone de tiempo para volver a analizar la situación en busca de una mejor solución.

Sólo surgen serias oposiciones cuando es evidente que los elementos del análisis han sido manipulados; en tales casos los opositores están en desventaja, porque carecen de información suficiente sobre otras posibles alternativas.

Existe una antigua técnica para controlar el proceso de decisión, que consiste en asignarle formalmente a alguien la función de opositor oficial.

La persona designada debe investigar las propuestas, descubrir y poner de relieve sus defectos, subjetividades o inconveniencias, e idear contrapropuestas. Por ejemplo: los auditores internos de las empresas controlan los proyectos de inversión, y esto ayuda a asegurar que los proponentes hayan considerado todas las cuestiones importantes en materia de posibles costos y resultados.

Todo lo anterior, no viene a ser más que un pequeño análisis de lo que implica la Administración, desde la más sencilla, hasta una más compleja como la **Administración Pública Federal**, tema central del siguiente capítulo.

CAPÍTULO 2

ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

2.1 Concepto

Como señala Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en su libro: El Derecho Disciplinario de la Función Pública, "desde su origen, la Administración Pública Mexicana se ha caracterizado por ser la actividad organizadora y ejecutora de nuestro Estado de Derecho. El cabal cumplimiento de los compromisos que el gobierno tiene con la sociedad demandan cada vez mayor eficacia y eficiencia en el desempeño de sus tareas, de ahí que la actividad gubernamental ha ido siempre de la mano con la revisión permanente e inevitable de sus instituciones jurídicas, tomando en cuenta la rapidez de la evolución política, económica y social del país".¹

En este sentido, la actuación de sus trabajadores, que en lo sucesivo denominaremos **servidores públicos**, está inscrita en un conjunto de normas que buscan incrementar la racionalidad de sus acciones, para cumplir lo mejor posible con las metas establecidas por la Administración Pública Federal.

Asimismo el Dr. Guillermo Haro Belchez, señala en su libro: La función Pública en el proceso de Modernización Nacional que "a la Administración Pública corresponde la delicada tarea de apuntalar eficiencias para aprovechar mejor los recursos que no siempre son cuantiosos y, a la vez, adelantarse y prever la disponibilidad de recursos humanos y financieros suficientes para atender la demanda adicional de obras, servicios y crecimiento natural del aparato del Estado".²

De ahí que ambos autores coinciden en los cambios que sufre nuestro Estado de Derecho, por lo que,

¹ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto "El Derecho Disciplinario de la Función Pública" p. XI, 2002

² Haro Belchez Guillermo "La función pública en el proceso de Modernización Nacional" p. 9, 2001

conciente de ello; el actual gobierno federal deberá eficientar su actuar para cumplir con los objetivos para los que fue creado.

Por lo anterior daremos, una definición de Administración Pública, acorde al tema que nos ocupa:

La Administración Pública es la coordinación de esfuerzos gubernamentales, aplicados en forma eficiente para comprometerse a cumplir con los compromisos adquiridos con la ciudadanía y, a la vez, una disciplina académica que utiliza el método científico como instrumento para la búsqueda de soluciones a las siempre complejas interrelaciones administrativas que se generen entre las instituciones del Estado y la sociedad civil.

2.2 Origen

La Administración Pública Mexicana tiene el doble reto de servir como instrumento para apoyar programas prioritarios de Gobierno, sin desatender aquellos de carácter permanente y de racionalizar la estructura del binomio ingreso-gasto para posibilitar una atención suficiente y de calidad a las demandas de nuestro tiempo.

Pero ¿cómo surge la Administración Pública Federal?; pues bien, es de mencionar que nuestra Carta Magna o Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la que da nacimiento en su artículo 90 a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual da las bases de creación, su organización y funcionamiento, artículo que a la letra dice: "La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Las Leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o

entre estas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos".³

En esta Ley se contemplan las funciones del sector central y paraestatal, y se determinan las atribuciones y competencias de todas y cada una de las dependencias y entidades que la integran.

En lo concerniente al control, faculta a la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, ahora Secretaría de la Función Pública (S.F.P.) y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), para verificar y ejercerlo, en el ámbito de sus respectivas competencias, como dependencias globalizadoras.

Como se señaló anteriormente en el artículo 90, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Administración Pública Federal contempla funciones de dos sectores, que son: el sector central y el sector paraestatal, mismos que están integrados como se muestran en el cuadro siguiente:

■ SECTOR CENTRAL	■ SECTOR PARAESTATAL
<ul style="list-style-type: none"> ➤ PODER EJECUTIVO <ul style="list-style-type: none"> ❖ Secretarías de Estado ❖ Órganos Desconcentrados ➤ PODER LEGISLATIVO ➤ PODER JUDICIAL 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS ➤ EMPRESAS DE PARTICIPACIÓN ESTATAL ➤ INSTITUCIONES NACIONALES DE CRÉDITO, SEGUROS Y FIANZAS ➤ FIDEICOMISOS PÚBLICOS

2.3 Características de las Dependencias del Sector Central y Paraestatal

SECTOR CENTRAL

³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 90.

- Dependen jerárquica y administrativamente del titular del Poder Ejecutivo.
- Actúan escrupulosamente por facultades delegadas del Presidente de la República Mexicana.
- El titular de la dependencia es nombrado y removido libremente por el propio Presidente de la República Mexicana.
- Las dependencias carecen de personalidad jurídica propia y representan al titular del Poder Ejecutivo.
- Carecen de patrimonio propio y sus recursos se derivan exclusivamente de las asignaciones establecidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, sin que puedan ejercer otros recursos.

SECTOR PARAESTATAL

- Tienen personalidad jurídica y patrimonio propios.
- No mantienen relación de jerarquía (Autoridad formal), respecto de las dependencias del Sector Central.
- Son Instituciones creadas por disposiciones del Congreso de la Unión, o del Ejecutivo Federal.

En el presente trabajo nos enfocaremos al Sector Central, que es al que pertenecen las distintas Dependencias (Secretarías de Estado) de la Administración Pública Federal.

De tal suerte que las Dependencias de la Administración Pública Federal tienen un Marco Legal regulatorio como sigue:

2.4 Marco Jurídico de Actuación de Dependencias de la Administración Pública Federal

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,
 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal,
 Ley de Planeación,
 Ley de Ingresos,
 Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento,

Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público y su Reglamento,
Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas y su Reglamento,
Ley General de Bienes Nacionales,
Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos,
Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos,
Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y su Reglamento,
Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y su Reglamento,
Ley de Fiscalización Superior de la Federación,
Ley de Servicio Profesional de Carrera y su Reglamento,
Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado,
Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación,
Código Fiscal de la Federación,
Manual de Normas Presupuestarias,
Manual de Normas para el Control y Ejercicio del Presupuesto autorizado
Manuales de Organización y Procedimientos, y
Demás normatividad interna que las regule.

2.5 Estructura

Política y Administración Pública son dos conceptos unidos donde el efecto que les da la categoría de lo público, existe desde la propia gestación social. Así desarrollar un tema como el de Administración Pública es también desarrollar la idea evolutiva del estado de la sociedad.

Nuestro país, como se mencionó anteriormente, transita en la actualidad por un período de cambios y definiciones políticas, derivados de una serie de acontecimientos que han hecho cambiar las formas de conducirse en los asuntos públicos, al propio aparato gubernamental.

El Sistema Político Mexicano no podría escapar de esta premisa, por lo que entra en una transformación y modernización; pero a partir de los elementos que forman parte del Estado. De entre estos la propia Administración Pública; es decir, el instrumento que tiene la acción y la

ejecución del Gobierno para conducir la voluntad social.

Como se mencionó en los orígenes de la Administración Pública Federal, en la Ley Orgánica se señalan las funciones de ambos sectores, pero conozcamos un poco de dicha Ley.

Antecedentes

Durante el ejercicio del presidente Adolfo López Mateos, en diciembre de 1958, aparece a la luz pública la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado; la cual introdujo los cambios más importantes en la Administración Pública Federal. Dicha Ley pretendía entre otras cosas una mayor eficacia administrativa que proporcionara soluciones adecuadas a los problemas que se planteaban; como incremento de la población y amplitud de las tareas sociales y económicas del Estado, entre otras.

En 1965, estando frente de la Comisión de Administración Pública el Lic. José López Portillo, inició el estudio de nuestra Administración Pública a profundidad; estudio que más tarde en 1977, siendo ya Presidente de la República retomaría para la iniciativa de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Así pues, la forma de la actual Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (L. O. A. P. F.) no surgió improvisadamente, sino que es el resultado de una revisión constante y crítica de las instituciones y de los procesos administrativos.

Una vez conocido lo anterior, podemos decir que la L.O.A.P.F., es el ordenamiento legal que determina la organización básica de la maquinaria administrativa del Ejecutivo Federal, por medio de la cual cumple el Presidente de la República con sus atribuciones y constituye en buena medida el eje estructural - funcional para la promoción del desarrollo económico y social del país.

La L. O. A. P. F. implicó una más racional distribución de funciones y representó un esfuerzo loable para retomar en México los causes de una verdadera Administración Pública eficaz y

eficiente que responda a los requerimientos de la sociedad.

El Ejecutivo Federal esta depositado en una sola persona, de acuerdo al artículo 80 constitucional, que a la letra dice: "Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un solo individuo, que se denominará "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos".⁴

Pero por cuestiones de diversa índole, el Presidente se ve imposibilitado físicamente para la realización de todas y cada una de sus funciones y atribuciones que por ley, le han sido conferidas. De tal suerte la necesidad de verse auxiliado es ineludible, así, la Constitución regula de que forma se verá auxiliado para la realización de dichas funciones.

El Poder Ejecutivo de la Unión se auxilia administrativamente para el desempeño de sus funciones de las Secretaría de Estado, Departamentos Administrativos y de la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, a las cuales denominamos Dependencias; que forman parte de la Administración Centralizada, tema esencial del presente trabajo.

La L.O.A.P.F., especifica y delimita las funciones de las Dependencias del Ejecutivo. Organiza de manera clara y sistematizada a la Administración Pública Federal, logrando de un solo golpe, erradicar los principales problemas de la Administración Pública Federal; la duplicidad y el traspaso de funciones. De ahí que cada Secretaría de Estado, formulará respecto de los asuntos de su competencia, los proyectos de acuerdos, reglamentos y normas, los cuales serán sometidos a la decisión final del Presidente de la República.

Al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, Oficina de Sección y Mesa y demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo.

⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 80

Es importante señalar que para la más eficaz atención en el despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver asuntos sobre la materia dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso.

Por otra parte, el titular de cada Secretaría de Estado, expedirá los Manuales de Organización, de Procedimientos y de Servicios al Público, necesarios para su funcionamiento, los que deberán contener información sobre la Estructura Orgánica de la dependencia y las funciones de sus unidades administrativas, así como sobre los sistemas de comunicación y coordinación y los principales procedimientos administrativos que se establezcan. Los manuales y demás instrumentos de apoyo administrativo interno, deberán mantenerse permanentemente actualizados⁵.

En este punto es importante agregar la importancia de las decisiones oportunas, para que los manuales citados anteriormente permanezcan vigentes, en razón de que en la realidad los múltiples procedimientos a los que se someten dichos documentos, es que una vez que son autorizados, resulta que fue tanto el tiempo que transcurrió desde que se inició el trámite hasta su autorización, que ya son obsoletos a la conclusión del mismo.

Asimismo los Secretarios de Estado una vez abierto el periodo de sesiones ordinarias, darán cuenta al Congreso de la Unión del estado que guarden sus respectivos ramos. Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión, actualmente cuenta con las siguientes Dependencias, mismas que se encuentran en el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal:

1. Secretaría de Gobernación,
2. Secretaría de Relaciones Exteriores,
3. Secretaría de la Defensa Nacional,
4. Secretaría de Marina,
5. Secretaría de Seguridad Pública,

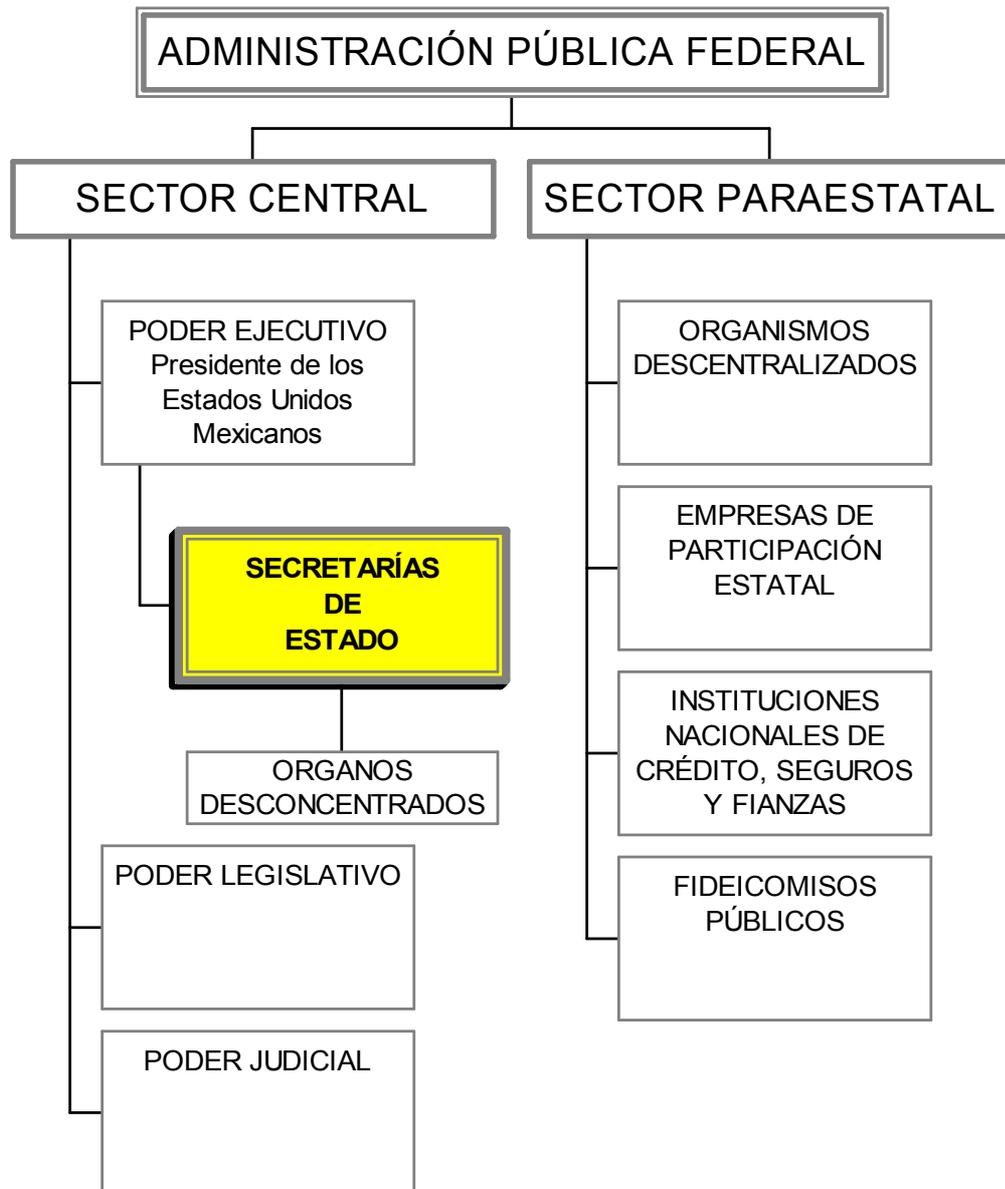
⁵ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Artículo 19

6. Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
7. Secretaría de Desarrollo Social,
8. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales,
9. Secretaría de Energía,
10. Secretaría de Economía,
11. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación,
12. Secretaría de Comunicaciones y Transportes,
13. Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, actualmente Secretaría de la Función Pública,
14. Secretaría de Educación Pública,
15. Secretaría de Salud,
16. Secretaría del Trabajo y Previsión Social,
17. Secretaría de la Reforma Agraria,
18. Secretaría de Turismo,
19. Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.⁶

Para reforzar aún más este tema a continuación se presenta el organigrama de la Administración Pública Federal, a fin de ubicar a las dependencias citadas con anterioridad y cuyas funciones se encuentran contempladas a partir del artículo 27 hasta el 43 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

⁶ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 26

2.6 Organigrama de la Administración Pública Federal:



De todo lo anterior se observa la magnitud e importancia de la Administración Pública Federal; sin embargo nos preguntamos ¿cómo es que logra el cumplimiento de los objetivos para los cuales fue creada?, pues bien, es necesario ejercer una adecuada y permanente vigilancia de los mecanismos presupuestales, financieros y administrativos que integran la operación de la Administración Pública Federal, la cual ejerce por medio de la utilización de la técnica de **AUDITORÍA**, tema

central del presente trabajo de tesis, mismo que abordaremos en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO 3

AUDITORÍA

3.1. Antecedentes

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 un tributo al que domina o gobierna; tributo hoy conocido como impuesto. El pueblo o grupo dominante requiere que los tributos que impuso le sean pagados correctamente y en tiempo; para cerciorarse del debido cumplimiento de ello comienza a crear cuerpos de revisores que se encargan de esa fiscalización.

Las civilizaciones más primitivas conocieron anotaciones referidas a la hacienda pública, lo que revela la constante preocupación de los pueblos por controlar la inversión de los fondos públicos y la gestión de los funcionarios encargados de su manejo. De ahí que naciera la necesidad de llevar a cabo una Contabilidad o control de los recursos.

La definición de contabilidad, como técnica utilizada para producir información cuantitativa que sirva de base para tomar decisiones económicas a los usuarios de la misma, implica que la información y el proceso de cuantificación deben cumplir con una serie de requisitos para que satisfaga adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad.

La utilidad como característica de la información contable es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario. Estos propósitos son diferentes en detalle para cada usuario, pero todos tienen la comunidad de interés económico en la entidad económica; entre esos interesados se encuentran: La administración, inversionistas, accionistas, trabajadores, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc. Dada la imposibilidad de conocer al usuario específico y sus necesidades

particulares, se presenta la información general por medio de los Estados Financieros.

Durante el desarrollo de la contabilidad, desde sus orígenes, se han destacado ciertas reglas o maneras de registro de las operaciones e información de las mismas, que se han considerado de observancia necesaria en el ejercicio de la técnica contable; a esas reglas se les conoce con el nombre de Principios de Contabilidad.¹

Los Principios de Contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros. Deben reflejar en la situación financiera y en los resultados de las entidades los efectos de las transacciones que realizan. Dichas transacciones se fundamentan en diferentes documentos fuente de carácter jurídico, facturas, recibos, contratos, etc., los cuales deben ser analizados preferentemente bajo el panorama de sus efectos en la situación financiera y en sus resultados y no sólo por sus formalidades jurídicas.

Asimismo, son disposiciones normativas que emite la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) con el propósito de unificar el criterio y la práctica de contabilidad en nuestro país.

Los Principios Básicos de Contabilidad Gubernamental, toman como base los Generalmente Aceptados que emite el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con algunas adiciones que permiten responder a las características específicas de este sector.

Por lo anterior y para efectos del tema que nos ocupa, haremos un comparativo entre los principios citados en los párrafos anteriores.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

EMITIDOS POR EL I.M.C.P.	GUBERNAMENTALES
---------------------------------	------------------------

¹ Mendivil Escalante Víctor Manuel "Elementos de Auditoría" p.177, 2004

QUE DELIMITAN E IDENTIFICAN A LA ENTIDAD ECONÓMICA Y SUS ASPECTOS FINANCIEROS	
1. Entidad	1. Ente
2. Realización	2. Existencia Permanente
3. Período Contable	3. Cuantificación en Términos Monetarios
	4. Período Contable
QUE CUANTIFICAN A LA ENTIDAD ECONÓMICA, SU PRESENTACIÓN Y TIPO DE INFORMACIÓN	
4. Valor Histórico Original	5. Costo Histórico
5. Dualidad Económica	6. Base de registro
6. Negocio en Marcha	7. Revelación Suficiente
7. Revelación Suficiente	8. Control Presupuestario
	9. Integración de la Información
QUE ESTABLECEN LOS REQUISITOS GENERALES DEL SISTEMA	
8. Comparabilidad	10. Importancia Relativa
9. Importancia Relativa	11. Consistencia
	12. Cumplimiento de Disposiciones Legales

Como pudimos observar el Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió nueve Principios y la Administración Pública Federal considera doce; sin embargo, como se citó con anterioridad, los primeros son la base de los segundos, con las características de que se muestran a continuación:

PRINCIPIOS EMITIDOS POR EL IMCP

1. **Entidad.**- La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.
2. **Realización.**- La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.
3. **Período Contable.**- La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una

existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere.

4. **Valor Histórico Original.**- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.
5. **Negocio en Marcha.**- La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.
6. **Dualidad Económica.**- Esta dualidad se constituye de:
 - a. Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
 - b. Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades.

7. **Revelación Suficiente.**- La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.
8. **Importancia Relativa.**- La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.
9. **Comparabilidad.**- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que

permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante al aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.²

Los Principios Básicos de Contabilidad Gubernamental fueron emitidos por la Secretaría de Programación y Presupuesto en 1981 y se definen como: los fundamentos esenciales para sustentar el registro correcto de las operaciones, la elaboración y presentación oportuna de estados financieros, basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo de legislaciones especializadas y aplicación general de la contaduría gubernamental.

CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1. Ente

Se considera ente a toda dependencia gubernamental con existencia propia e independiente que ha sido creada por Ley o Decreto.

La entidad pública es un organismo establecido por una legislación específica, la cual determina los objetivos de la misma, su ámbito de acción y sus limitaciones.

La información contable pertenece a entes claramente definidos que constituyen combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros con el fin de lograr los objetivos que se establecen en el ordenamiento jurídico que los creó.

2. Existencia Permanente

Se considera que el ente tiene vida permanente, salvo modificación posterior de la Ley o Decreto que lo creó, en la que se especifique lo contrario.

² Instituto Mexicano de Contadores Públicos "Principios de Contabilidad generalmente aceptados" pp.7-11, 2004

El sistema contable del ente se establecerá considerando que el período de vida del mismo es indefinido; dicho sistema debe diseñarse de modo que exista una relación cronológica de las actividades financieras sin que deban preverse mecanismos o procedimientos para una eventual extinción o fusión.

3. Cuantificación en Términos Monetarios

Los derechos, obligaciones y en general las operaciones que realice el ente, serán registrados en moneda nacional.

Las entidades deben presentar los eventos y operaciones que lleven a cabo en moneda nacional. Uno de los objetivos de la contabilidad es mostrar la situación financiera del ente en términos monetarios; la contabilidad no registra aquellos eventos que no pueden ser valuados en unidades monetarias y que se refieren a valorizaciones subjetivas o cualitativas; sin embargo, algunos de estos eventos por su importancia requieren ser revelados a través de notas en los estados financieros.

4. Período Contable

La vida del ente se dividirá en períodos uniformes para efecto del registro de las operaciones y de información acerca de las mismas.

La necesidad de conocer los resultados de las operaciones y la situación financiera del ente, hace indispensable dividir la vida continua del mismo en periodos uniformes.

En lo que se refiere a la contabilidad de la Hacienda Pública Federal, el período relativo es de un año calendario.

5. Costo Histórico

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

Las operaciones y transacciones que la contabilidad cuantifica al considerarlas

realizadas, se registran según las cantidades de dinero que se afecten o a la estimación razonable que de ellas se haga.

Los Estados Financieros, bajo este principio, muestran los valores y costos en fechas anteriores y no los actuales según el mercado.

No obstante lo anterior, si la información deja de ser representativa en virtud de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda, podrá ser reexpresada aplicando los métodos y lineamientos que emita la Secretaría de Programación y Presupuesto. Si la información contiene cifras reexpresadas, esta circunstancia debe hacerse patente con toda claridad.

6. Importancia Relativa

Los Estados Financieros, Presupuestales y Patrimoniales, deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para efectuar evaluaciones o tomar decisiones.

La información procesada por el sistema contable y especialmente la presentada en los estados financieros, presupuestales y patrimoniales, deben incluir los aspectos importantes o significativos del ente susceptibles de ser cuantificables en términos monetarios.

De acuerdo con este principio, es necesario tener en cuenta la relación que guardan entre sí las diversas situaciones que se presentan, para conforme a su monto y naturaleza, darles la aplicación debida. En tales circunstancias, lo fundamental para determinar los límites de las "partidas de poca importancia" será el equilibrio entre la utilidad de la información, el grado de detalle de la misma, la naturaleza de la partida y su monto.

7. Consistencia

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

La observancia del principio de consistencia no hace imposible el cambio en la aplicación de los principios, métodos de cuantificación y procedimientos contables, sino que exige que cuando se efectúe un cambio que afecte la comparabilidad de la información, se revele claramente en los estados financieros: su motivo, justificación y efecto.

8. Base de registro

Los gastos deben ser reconocidos y registrados como tales en el momento en que se devenguen y los ingresos cuando se realicen.

Por medio de la aplicación de este principio al cierre de cada período, se habrán incluido todos los gastos que sean aplicables al mismo, y los ingresos que se hayan recibido efectivamente.

Los gastos se consideran devengados en el momento que se formaliza la operación, independientemente de la forma o documentación que ampare ese acuerdo.

9. Revelación Suficiente

Los estados financieros, presupuestales y patrimoniales, deben incluir la información suficiente para mostrar amplia y claramente la situación financiera, presupuestal y patrimonial del ente.

Es indispensable que los estados arriba señalados muestren la información necesaria relativa a la situación financiera presupuestal y patrimonial y los resultados de las operaciones del ente. Inclusive, si es necesario, dichos estados se acompañan de notas explicativas de información, que sea conveniente revelar con el fin de que los usuarios estén suficientemente informados.

10. Cumplimiento de Disposiciones Legales

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

El sistema de contabilidad gubernamental debe hacer lo posible por:

- a. Mostrar que se ha dado cumplimiento a todas las disposiciones legales, y
- b. Determinar adecuadamente los hechos, exponiendo plenamente su efecto en la posición financiera y los resultados de las operaciones del ente contable.

Si se presenta conflicto entre las disposiciones legales y los Principios Básicos de Contabilidad Gubernamental, se dará preferencia a las primeras. Sin embargo, hasta donde sea posible el sistema deberá permitir la presentación de la posición financiera en forma razonable y los resultados de operación, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

11. Control Presupuestario

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

Es necesario que existe un sistema de registro contable que combinado con la medición del avance físico, proporcione información oportuna y confiable acerca de la ejecución presupuestaria, con la finalidad de evaluar los resultados obtenidos respecto de los objetivos previstos al iniciar el período presupuestario.

Asimismo, resulta indispensable que el sistema contable del ente incluya en sus procedimientos, la verificación de la disponibilidad suficiente para cada rubro de gastos, antes de contraer compromisos que afecten al mismo.

12. Integración de la Información

Cuando se integren informes financieros independientes en uno solo, deben eliminarse las transacciones efectuadas entre las distintas unidades o entes, y los estados financieros no deben reflejar superávit o déficit originados entre ellos.

En la integración de la información se reúnen los datos y cifras de las unidades o entes, tal como aparecerían si constituyeran una sola unidad económica. La preparación de estados integrados o consolidados, esto último en caso de las entidades que tienen subsidiarias o filiales, implica la eliminación de cuentas y de resultados originados por las transacciones efectuadas entre las diferentes unidades o entes.

NORMAS INTERNACIONALES

Asimismo, es importante agregar que la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tiene como función sustantiva aportar normas en la materia en dos sentidos: a) emitiendo nuevos pronunciamientos y b) revisando los ya emitidos previamente.

El Comité Internacional de Principios de Contabilidad (International Accounting Standards Committee - IASC) fue establecido en 1973 para propiciar el mejoramiento y armonización de la información financiera, primordialmente a través del desarrollo y publicación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), vía un proceso formal que implica a la profesión mundial, preparadores y usuarios de los estados financieros y a los organismos nacionales reguladores.

Los objetivos de IASC son:

- a. Formular y publicar normas contables para la presentación de los estados financieros y promover su aceptación y observación mundialmente.
- b. Trabajar y propugnar por el desarrollo y armonización de los principios contables relativos a la presentación de los estados financieros.

Las situaciones antes comentadas han llevado a la CPC a reflexionar acerca del curso de acción a seguir ante situaciones que en la práctica se presentan y que no encuentran una respuesta específica en nuestras normas. En esos casos, la vivencia nos lleva a recurrir a fuentes alternas de principios contables tales como las NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD o las de algún

país en particular, como por ejemplo: Canadá, Estados Unidos o Inglaterra.

Esta aplicación supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad se encuentran contenidas en el boletín A-8 que tiene como objetivo dejar establecidas las bases para aplicar el concepto de supletoriedad a los principios contables mexicanos, considerando que al hacerlo, se está preparando y presentando información financiera de acuerdo a ellos.

Por último, es importante agregar que en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México, se entiende que existe supletoriedad cuando en un conjunto de normas específico se prevé la posibilidad de que la ausencia de disposiciones sea cubierta por un conjunto formal y reconocido de reglas distinto al mexicano. Las NIC aprobadas y emitidas por el por el IASC son, supletoriamente, parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México.³

La Contabilidad como disciplina tiene una especialidad denominada **Auditoría**, pero ¿cómo nació la auditoría?, y ¿qué significa auditoría?. La Auditoría nace en el momento mismo en que se revelan resultados de las instituciones a través de informes; es decir, la necesidad primera de los hombres de negocios debió ser, como mencionamos anteriormente, encontrar una forma metódica de registrar sus operaciones y los resultados que les producían, de ahí que cuando contó con informes que mostraban datos de interés para el empresario, este tuvo como segunda necesidad la de ratificar la veracidad de los mismos a través de su revisión. Finalmente, frente a unos estados financieros confiables se requirieron conclusiones respecto de lo adecuado o inadecuado de los resultados conseguidos y de lo sólido de los elementos disponibles para seguir operando.

La necesidad del examen de estados financieros es indiscutible; el administrador y el inversionista necesitan, como un elemento importante para tomar decisiones, primero, conocer la situación financiera de la empresa que administran o en la

³ IMCP "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" Boletín A-8

que desean invertir y segundo, tener la certeza de que tal situación financiera corresponde a la realidad que vive el negocio.

Las decisiones de un director o un inversionista son producto de varios elementos (experiencia, tendencias del mercado, recursos disponibles, capacidad instalada, etc.) uno de ellos, fundamental, la información que muestran los estados financieros de la empresa que atañan sus decisiones; y resulta obvio que cuando tal información contenga errores de consideración, ellos habrán de afectar directamente los resultados finales de una decisión así tomada.

3.2 Concepto de Auditoría

Para efecto del tema que nos ocupa tomaremos la definición del C. P. Juan Ramón Santillana González, quien señala que **"Auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos."**⁴

Sin embargo, también para efectos de este tema debemos definir la Auditoría Pública. En las Normas Generales de Auditoría Pública así como en la Guía General de Auditoría Pública, que expide la Secretaría de la Función Pública, se enuncia el siguiente concepto:

"La auditoría pública es una actividad independiente, de apoyo a la función directiva, enfocada al examen objetivo, sistemático y evaluatorio de las operaciones financieras y administrativas realizadas; a los sistemas y procedimientos implantados; a la estructura orgánica en operación; y a los objetivos, planes, programas y metas alcanzados por las dependencias

⁴ Santillana González Juan Ramón "Auditoría I Santillana" p. 15, 2004

y entidades de la Administración Pública Federal, con el propósito de determinar el grado de economía, eficacia, eficiencia, efectividad, imparcialidad, honestidad y apego a la normatividad con que se han administrado los recursos públicos que les fueron suministrados, así como la calidad y calidez con que prestan sus servicios a la ciudadanía".⁵

Los aspectos más importantes de este concepto son:

Actividad independiente.- Con el objeto de que la auditoría pueda cumplir la función que tiene encomendada, **es indispensable que los auditores no realicen actividades operativas**, lo que servirá para mantener su imparcialidad en la planeación y ejecución de la auditoría, en la rendición de sus informes y en los demás asuntos relacionados con su actuación profesional.

De apoyo a la función directiva.- La auditoría respaldará a la función directiva en la medida en que:

- La auxilie en la **toma de decisiones**, proporcionando información relevante, clara y concreta sobre el desarrollo de las operaciones que se realizan en la dependencia y entidad, identificando aquellos aspectos susceptibles de mejora.
- Ayude a evitar en las áreas desperdicios, dispendios, deficiencias, desviaciones y propicie la mejora de la gestión.
- Induzca a la corrección de deficiencias o desviaciones y se cerciore de que las medidas propuestas para subsanarlas sean puestas en vigor oportunamente y permitan alcanzar los resultados deseados.
- Durante su desempeño profesional y mediante una actitud positiva, propicie aceptación en todas las áreas auditadas, para lograr de común acuerdo la optimización de las operaciones.

Examen objetivo, sistemático y evaluatorio.- Se refiere a la comprobación, investigación, análisis, prueba, calificación y cuantificación de

⁵ Guía General de Auditoría Pública emitida por la Secretaría de la Función Pública, 2004

las operaciones y sistemas de control para determinar si son adecuados y si son o no suficientes.

Con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, imparcialidad, honestidad y apego a la normatividad con que se administran los recursos públicos.

A este respecto se han definido convencionalmente los siguientes términos:

Economía. Se refiere a la óptima adquisición de los recursos.

Eficiencia. Corresponde al adecuado manejo de los recursos.

Eficacia. Es la relación costo-beneficio que se obtiene como resultado de los términos anteriores.

Efectividad. Se interpreta como el adecuado logro de metas y objetivos.

Imparcialidad. Es la objetividad y neutralidad que deben caracterizar la actuación del servidor público, en el desarrollo de su trabajo, dado que la esencia de su función es prevenir y salvaguardar los intereses del gobierno federal.

Honestidad. Es la lealtad a México y a sus instituciones, por lo que el servidor público debe cuidar con esmero los recursos que le corresponde administrar y no desviar la acción de los objetivos propuestos.

Calidad y calidez con que prestan sus servicios a la ciudadanía. Se refiere a la forma en que se prestan los servicios dentro de las áreas de las dependencias y entidades.

La auditoría puede llevarse a cabo tanto en el ámbito privado como gubernamental, sin embargo para el tema que nos ocupa haremos hincapié en la Auditoría Gubernamental.

3.3 Auditoría Gubernamental

La auditoría gubernamental es tan antigua como antiguas han sido las culturas y civilizaciones donde los soberanos y jefes de estado se hacían de personal de confianza que les informaran cuál era el comportamiento de sus subordinados, en especial

en materia de recaudación de tributos y en el manejo de los caudales.⁶

Hablando de México en materia de auditoría gubernamental, se tiene que el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España subsiste hasta el año de 1824 en el que se expide la primera Constitución Federativa de los Estados Unidos Mexicanos que establece como facultad del Congreso General el tomar anualmente las cuentas al Gobierno Federal. Con este antecedente, el 16 de noviembre de 1824 se expide el decreto Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, documento por el cual se suprime el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España y da paso a lo que hasta 1999 se conoce como Contaduría Mayor de Hacienda, órgano técnico dependiente de la Cámara de Diputados, con funciones para examinar y glosar las cuentas de la hacienda y del crédito público federales.

Las entidades federativas, o sea, los estados que conforman la República Mexicana, por su parte, crean órganos técnicos dependientes de sus legislaturas locales en forma similar al ámbito federal y con igual tipo de funciones, mismas que se extienden hacia los municipios, además de la propia hacienda estatal.

La consolidación de la Contaduría Mayor de Hacienda, en esa primera etapa, se vino a dar con la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857. Diez años más tarde, el Poder Ejecutivo expide la primera reglamentación en relación con la "Administración y Contabilidad en los Caudales del Gobierno", sentándose con ello las bases para la realización de una función de mayor envergadura.

Esta función, que subsiste durante la vigencia de la Constitución del 57, se caracteriza por ser ajena al Ejecutivo Federal, o sea, externa; y porque la Contaduría Mayor de Hacienda empieza a participar, mediante sugerencias al Ministerio de Hacienda, en el proceso de corrección de deficiencias e irregularidades en el manejo de los recursos públicos.

⁶IDEM p. 26, 2004

Con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 que actualmente nos rige, se ratifica la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano técnico del Poder Legislativo.

La misma Constitución de 1917 crea el Departamento de Contraloría cuyo objetivo era ejercer el control de los egresos públicos, la glosa de cuentas del manejo de fondos, bienes y valores, y la constitución de responsabilidades; todo ello como base previa a la rendición de cuentas al Poder Legislativo. Con posterioridad, en 1932, se suprime este Departamento, dejando sus funciones en materia de fiscalización en manos de la Tesorería de la Federación, para pasar a dispersarse años más tarde en diferentes Secretarías de Estado, las cuales se relacionaron en el capítulo número 2.

Y así llega el 30 de abril de 1981 cuando la entonces Secretaría de Programación y Presupuesto del Gobierno Federal Mexicano emite un documento denominado "Manual de Auditoría Gubernamental" que viene a ser notable avance en la materia, aplicable por esa Secretaría en las auditorías internas gubernamentales que practicaba en las diversas instancias que conformaban la administración del Poder Ejecutivo Federal.

Al asumir, en el año 1981, la presidencia de la República el Lic. Miguel de la Madrid Hurtado, una de sus primeras acciones de gobierno fue el concentrar toda la dispersión fiscalizadora y de auditoría (hacia el interior de la administración pública) en una sola instancia de revisión y control, dando lugar al nacimiento de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación (después cambió al nombre de Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo y actualmente Secretaría de la Función Pública). Las entidades federativas, por su parte, manejaron esquemas similares a los instaurados por el gobierno federal.

Sobre lo comentado con relación a este tema, se puede concluir que la auditoría gubernamental se da en la función de vigilancia y fiscalización que ejercen en forma externa la Contaduría Mayor de Hacienda y las Contadurías Mayores o de Glosa

locales en sus respectivos ámbitos o jurisdicción. Y la que se practica hacia el interior de sus propias administraciones por parte de órganos de control (llámese contralorías) federal, estatal o municipal.⁷

Objetivo de la Auditoría Gubernamental

Revisión de aspectos financieros, operacionales y administrativos en las dependencias y entidades públicas, así como el resultado de programas bajo su encargo y el cumplimiento de disposiciones legales que enmarcan su responsabilidad, funciones y actividades.

La auditoría gubernamental nació y se ha desarrollado como una necesidad más de vigilar el ejercicio de la actividad pública por medio de órganos de fiscalización y de control expresa y formalmente establecidos para el efecto. Se ejerce en dos vertientes: 1) A través de órganos de fiscalización externos creados y facultados por los cuerpos legislativos correspondientes para cumplir con esta función; como ejemplo de ellos se tiene a la Contaduría Mayor de Hacienda Federal y a las Contadurías Mayores de Hacienda Estatales. 2) Por medio de grupos internos de Auditoría o de control integrados a la dependencia o entidad a controlar, regulados por una autoridad central, como es el caso de la Secretaría de la Función Pública, y las contralorías o grupos de auditoría de los gobiernos estatales y municipales.

El aspecto técnico del ejercicio de la auditoría gubernamental no difiere en gran forma de los conceptos y criterios de los diversos tipos de auditoría; pero la gran diferencia de esta auditoría en relación con las demás (exceptuando la auditoría fiscal), es que se ejerce al amparo, respecto y apego a las disposiciones jurídicas -o marco legal- aplicables a las entidades públicas susceptibles de ser vigiladas por este medio y a la investidura que este mismo marco otorga y faculta a los órganos de fiscalización, control y vigilancia para el ejercicio de su función.⁸

⁷ IBIDEM pp. 26-28, 2004

⁸ IBIDEM p. 48, 2004

3.4 Clasificación de las Auditorías

Las auditorías deberán orientarse a las áreas críticas, expuestas a mayores riesgos o proclives a la corrupción, programas prioritarios y/o estratégicos, especiales y sectoriales, recursos sustantivos, principales funciones, procesos generales y específicos, y unidades administrativas donde existan debilidades de control o con problemática recurrente, a fin de favorecer el manejo transparente de los recursos, cumplimiento de las disposiciones legales, rendición de cuentas, mejor desempeño, fortalecer el control interno, mayor productividad, modernización, eficiencia, eficacia, transparencia y honestidad en el sector público. Dependiendo de la naturaleza de la auditoría, ésta ha sido clasificada por distintos autores de muy diversas maneras; sin embargo para efecto de este tema y con el objeto de darle mayor claridad, la clasificación que se utilizará es la considerada por la Secretaría de la Función Pública y es la siguiente:

POR SU ÁMBITO

Auditoría Interna.- Es la que realiza el personal adscrito a la propia dependencia o entidad. Su importancia radica en que se constituye en el instrumento de control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de los controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y recomendando, en su caso, la adopción de medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la efectividad en el logro de las metas y objetivos asignados.

Auditoría externa.- Tradicionalmente se ha identificado a la auditoría externa como la practicada por contadores públicos independientes a la dependencia o entidad, con objeto de emitir una opinión sobre la situación financiera y resultados de operación que guarda el ente auditado.

También la Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública tienen una connotación eminentemente externa, dado que no guardan ningún vínculo laboral con las dependencias y entidades que auditan.

POR SU CARACTERÍSTICA

En diferentes documentos y eventos se han expresado diversos criterios y acepciones para denominar a las revisiones específicas, manejando términos como auditorías administrativas, presupuestarias, técnicas, legales, de eficiencia, operacionales, de sistemas, etc.; mismas que se describen a continuación:

Auditoría financiera.- Es aquella que comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros, con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil.⁹

Auditoría operacional.- Comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas de operación y los sistemas de información.

Auditoría administrativa.- Acción utilizada para verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo instaurados o a seguir en las dependencias y entidades que conforman el sector gubernamental, además de evaluar la calidad de la administración en su conjunto.¹⁰

Auditoría de legalidad.- Tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus responsabilidades, funciones y actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que le sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, circulares, etc.)

Auditoría a sistemas.- Tiene como objetivo promover que el aprovechamiento de los avances

⁹ IBIDEM p. 51, 2004

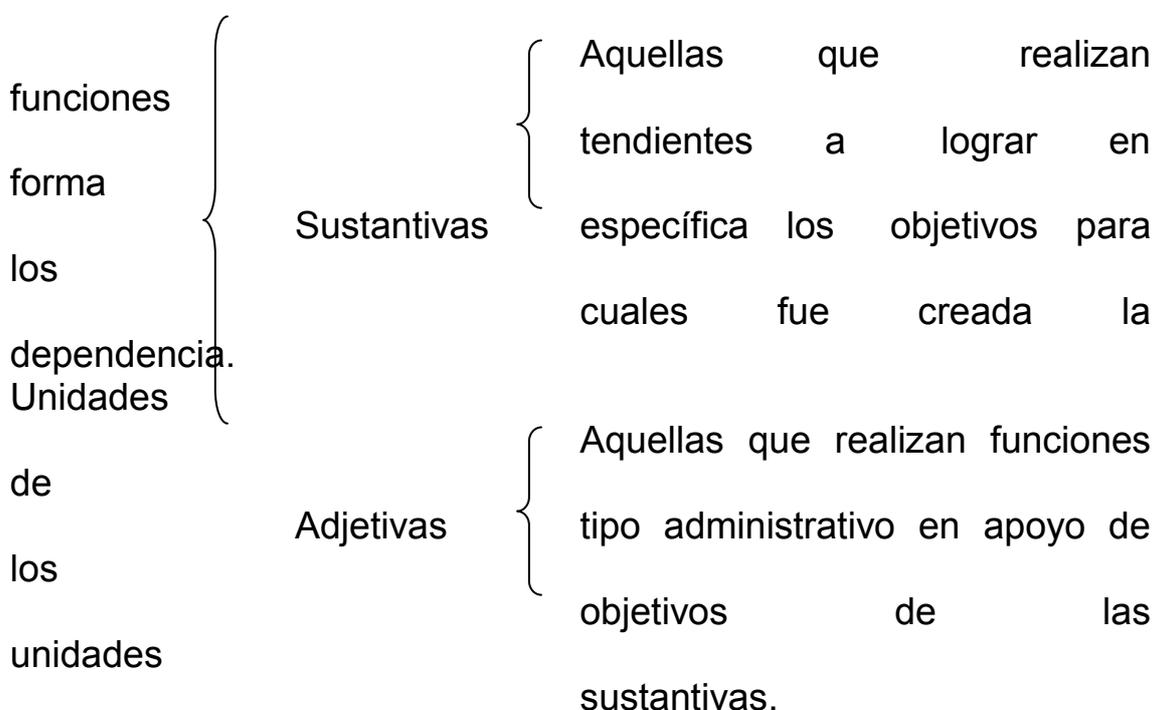
¹⁰ IBIDEM p. 51, 2004

tecnológicos, equipos, programas, aplicaciones y bases de datos se realice en apego a las disposiciones, programa de desarrollo informático y demás ordenamientos legales y normativos aplicables en la materia.

POR SU APLICACIÓN

Las auditorías podrán realizarse a diferentes niveles, en atención al objetivo u objetivos que se persiguen en la revisión, pudiendo practicarse auditorías a unidades, programas o actividades.¹¹

Auditoría a unidades.- Se entenderá por unidad aquella agrupación de personas y responsabilidades que tienen asignado un programa o conjunto de programas encaminados al logro de determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad. Las unidades, atendiendo a la importancia relativa de actividades que realizan, se clasifican como se muestra en el siguiente cuadro sinóptico:



¹¹ IBIDEM p. 52, 2004

Las unidades podrán ser una dirección general, una dirección de área, una subdirección, un departamento, etc. En el 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 sujeta a auditoría.

Auditoría a programas.- Comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades.

Auditoría a actividades.- El alcance que comprende este nivel de auditoría está circunscrito a la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que sean diferentes a unidad o programas; por ejemplo, en el sistema descentralizado de pagos se encuentra que su funcionamiento intervienen varias unidades que, en determinados aspectos, tienen injerencia con el pago de remuneraciones al personal (recursos humanos, contabilidad, presupuesto, informática, etc.).

En el tema que nos ocupa haremos hincapié en la Auditoría que por su ámbito se denomina:

3.5 Auditoría Interna

La Auditoría interna nace durante la época de consolidación de la Revolución Industrial, cuando los pequeños talleres y empresas comerciales de origen familiar comienzan a crecer y se fusionan con otros, hasta derivar en las grandes concentraciones de capital que adoptaron las formas de *Pools*, *Trusts* y *Holdings*.

Es obvio que los dueños y administradores de esos nuevos tipos de organización hubieron de delegar en estructuras administrativas las tareas que de origen ellos vigilaban y cuidaban en su totalidad. Ahora ya el manejo de los recursos quedaba en manos de terceros que, aun cuando fueren sus subordinados, no dejaban de causarles inquietud en cuanto a la honradez y eficiencia con que estaban siendo utilizados, en especial los monetarios.

Y una forma que encontraron los referidos para ejercer vigilancia y control sobre dichos recursos fue acudiendo a personal de su confianza que cuidaba y vigilaba por el buen uso y destino de ellos. Esas personas de confianza comenzaron a ser identificados como auditores internos.

Así, los nacientes auditores internos se ocuparon fundamentalmente de detectar eventuales malos manejos en el uso del dinero y del demás patrimonio de la organización a través de la práctica de arqueos, tomas de inventarios, y vigilancia de procesos de captación de ingresos y soportes fehacientes de los egresos.¹²

En resumen, la Auditoría Interna la desarrollan personas que dependen de la empresa y actúan revisando, las más de las veces, aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque pueden efectuar revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la empresa.

*O bien la Auditoría Interna es aquella cuyo ámbito de su ejercicio se da por auditores que dependen, o son empleados, de la misma organización en que se practica. El resultado de su trabajo es con propósitos internos o de servicio para la misma organización. La auditoría interna abarca los tipos de auditoría administrativa, operacional y financiera.*¹³

Su importancia radica en que se constituye en el instrumento de control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y propiciando, en su caso, la adopción de medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficacia en el logro de las metas y objetivos asignados.

Al tender la administración pública al fortalecimiento del esquema de participación

¹² IBIDEM pp. 19-20, 2004

¹³ IBIDEM p. 36, 2004

corresponsable de los tres diferentes niveles de gobierno para propiciar una mayor agilidad y efectividad de la gestión pública, es necesario que, paralelamente, se apoyen y optimicen los sistemas de autocontrol que tienen establecidos en lo particular las dependencias y entidades. Por ello, la auditoría interna adquiere mayor importancia ya que se constituye en el mecanismo idóneo para determinar si los sistemas establecidos de autocontrol funcionan adecuadamente.

La Auditoría Interna debe analizar y evaluar los procesos de administración, aprobación, contabilización y, en general, los que dan origen a la **toma de decisiones**, sin intervenir en la ejecución de ellos y cuando, como parte de sus funciones, participe en actividades específicas como por ejemplo la toma de inventarios físicos, entrega-recepción de funcionarios, remates, bajas y otros actos similares, su acción debe constreñirse a testificar u observar.

La Auditoría Interna requiere tener libre acceso a cualquier operación o actividad que amerite un examen; es necesario que dependa directamente de la máxima autoridad de la dependencia o entidad con objeto de que cuente con la suficiente independencia.

Marco de Responsabilidades de la Auditoría Interna

Naturaleza

Auditoría interna es una función independiente de evaluación, establecida dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles.

Objetivo y alcance

El objetivo de la Auditoría Interna consiste en apoyar a los miembros de la organización en el desempeño efectivo de sus actividades. Para ello la Auditoría Interna les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e

información concerniente con las actividades revisadas. Es objetivo también de la Auditoría Interna la promoción de un control efectivo a un costo razonable.

El alcance de la Auditoría Interna considera el examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema de control interno de la organización y la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas. El alcance de la Auditoría Interna incluye:

- Revisión de la veracidad e integridad de la información financiera y operativa y los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.
- Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de políticas, planes, procedimientos y ordenamientos legales que pueden tener un impacto significativo en las operaciones y en los reportes, y determinar si la organización cumple con tales sistemas.
- Revisar las medidas para salvaguardar activos y si son adecuadas; verificar la existencia de tales activos.
- Evaluar el aspecto económico y la eficiencia con que los recursos están siendo utilizados.
- Revisar aquellas operaciones o programas que tiendan a asegurar que los resultados sean acordes con los objetivos y metas establecidos, y si esas operaciones o programas están siendo llevados a cabo según lo planeado.

Responsabilidad y Autoridad

El grupo de auditoría interna es una parte integrante de la organización y funciona bajo las políticas establecidas por la dirección general y el consejo de administración. El propósito, autoridad y responsabilidad del grupo de auditoría interna debe ser definido por escrito en un documento formal (Manual de Auditoría Interna). El director de auditoría interna deberá obtener la aprobación del manual por parte del director general, así como su aceptación por el consejo de administración. El manual de auditoría debe dejar perfectamente claro los propósitos del grupo de

auditoría interna, especificar el ilimitado alcance de su trabajo y precisar que los auditores no tienen ninguna autoridad o responsabilidad sobre las actividades que auditen.

Independencia

Los auditores internos deben ser independientes a las actividades que auditen. Los auditores internos son independientes cuando llevan a cabo su trabajo con libertad y objetividad. La independencia permite a los auditores internos ser imparciales y emitir juicios imparciales, esencial esto en la conducta de los auditores. La independencia se logra a través de la posición en la organización y la objetividad.

La posición organizacional del grupo de auditoría interna debe ser relevante para asegurar el cumplimiento de las responsabilidades de auditoría que les son asignadas. El director del grupo de auditoría interna es responsable, en lo individual, ante la organización; y habrá de ser investido con autoridad suficiente para promover la independencia del grupo y para asegurar un amplio margen de cobertura de auditoría, que sean aceptados de manera adecuada los informes de auditoría, y que se adopten acciones apropiadas sobre la base de las recomendaciones de auditoría.

La objetividad es un estado de actitud mental que deben mantener los auditores internos durante el desarrollo de sus trabajos de auditoría. Los auditores internos no deberán subordinar sus juicios en materia de auditoría a los de otros. El diseñar, instalar y operar sistemas no son funciones de auditoría; además, el establecer procedimientos para sistemas tampoco son funciones de auditoría. El llevar a cabo tales actividades, se presume, es perder objetividad de auditoría.¹⁴

3.6 Instancias que realizan la Auditoría Pública

La auditoría pública como instrumento fundamental de control verificativo en materia de aplicación de recursos es realizada por las siguientes instancias:

¹⁴ IBIDEM pp. 37-39, 2004

- LA SECRETARIA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (SFP)

Dentro de la Administración Pública Federal la SFP es una dependencia globalizadora de apoyo y vigilancia que no se involucra directamente en la operación.

- LOS ORGANOS ESTATALES DE CONTROL

Son órganos de apoyo a los Gobiernos de los Estados; tienen facultades para planear, organizar y coordinar el Sistema Estatal de Control y Evaluación Gubernamental y para emitir normas que regulen la operación y procedimientos de control de la Administración Pública Estatal. Dependen orgánica y funcionalmente del Poder Ejecutivo de la Entidad Federativa.

En un esquema de corresponsabilidad ejercen en coordinación con la Secretaría de la Función Pública funciones de control, fiscalización y evaluación de fondos federales transferidos a los Estados para realizar programas coordinados con el Gobierno Federal.

- DESPACHOS EXTERNOS

La Secretaría de la Función Pública lleva a cabo la designación de los despachos independientes que realizarán auditorías para efectos de dictaminar los estados financieros preparados al cierre del ejercicio anual y otros trabajos especializados de revisión aplicables a las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, le confiere a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo ahora Secretaría de la Función Pública (SFP), a través de su artículo 37, fracción X, la facultad de designar a los auditores externos, así como normar y controlar su desempeño.

Las firmas independientes participantes deben asumir el compromiso de la SFP de renovación y esfuerzo encaminados al favorecimiento de una gestión eficiente en las entidades auditadas, así como al combate de las prácticas nocivas que

perjudican a la sociedad. De esta manera se estará avanzando hacia el logro de la misión que se le ha encomendado a la Secretaría, de abatir los niveles de corrupción en el país y dar absoluta transparencia a la gestión y desempeño de las instituciones y de los servidores públicos de la Administración Pública Federal, con el propósito de recuperar la confianza y credibilidad de la sociedad.

La administración gubernamental requiere de información actualizada y confiable, que permita, dentro de las acciones del proceso de evaluación y control, la oportuna detección y corrección de posibles desviaciones, con el fin de reducir los riesgos y evitar daños al Gobierno Federal.

Por lo anterior, se deben llevar a cabo dos mecanismos de revisión específicos, a los cuales se les denomina:

1. Informe sobre la revisión de "OPERACIONES REPORTABLES" en la Administración Pública Federal, relacionadas con Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público.
2. Informe sobre la revisión de "OPERACIONES REPORTABLES" en la Administración Pública Federal, en materia de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las mismas.

Para efectos de estos informes es conveniente establecer la siguiente definición:

Operación Reportable, es aquella operación que ha sido seleccionada y que está comprendida en alguno de los conceptos mencionados en el artículo 3 de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público (LAASSP) y artículos 3 y 4 de la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las mismas (LOPSRM) de conformidad con las Normas y Procedimientos de Auditoría, para ser revisada por el auditor externo, con el fin de cumplir con el objeto de la revisión, es decir la identificación de posibles deficiencias, fallas, desfasamientos, incumplimientos y presuntas responsabilidades de servidores públicos.

Cabe destacar que para fines de estos informes, el alcance de la revisión de una Operación Reportable de obras públicas o de servicios relacionados con las mismas, se circunscribe básicamente a sus etapas de planeación, programación, presupuestación y contratación, por lo que el auditor interno no debe considerar en sus programas de trabajo, actividades que se encuentren fuera del alcance de la revisión de operaciones reportables, tales como resultados de pruebas de calidad de materiales, realización de visitas a la obra, cuantificación de conceptos de obra, etc.

El auditor externo deberá incluir en los informes, las observaciones y/o hallazgos debidamente firmados por la entidad u órgano desconcentrado, relativos a los incumplimientos relevantes que haya detectado en la revisión de las operaciones reportables.

Las revisiones efectuadas por los auditores independientes se llevan a cabo de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría de aceptación general en México, promulgadas con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y con las Normas Generales de Auditoría Pública emitidas por la Secretaría de la Función Pública.

• **LOS ORGANOS INTERNOS DE CONTROL (OIC)**

Es la unidad administrativa que desarrolla las actividades de control y evaluación, auditoría, quejas y denuncias y responsabilidades, de acuerdo con las disposiciones, normas y lineamientos que expide la Secretaría de la Función Pública.

En las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, se ha proporcionado mayor fortaleza e independencia a los OIC para que puedan desempeñar su labor de control preventivo y correctivo con la autonomía e imparcialidad que su función requiere.

Con el fin de lograr objetividad e imparcialidad en los juicios que emiten, mantienen independencia sobre el desarrollo de todas aquellas actividades que por su naturaleza sean sujetas a su vigilancia

y fiscalización, por lo que no realizan directamente funciones operativas.

Necesidad y justificación del OIC

En las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal cuya magnitud, complejidad y volumen de operaciones impiden que su titular pueda mantener contacto permanente con todas las áreas que la integran, surge la necesidad de contar con un órgano interno de control.

Este se encarga de verificar y corroborar que el desarrollo de las actividades delegadas por el titular se apegue a las políticas y lineamientos establecidos, para tener un mayor grado de seguridad de que las metas y objetivos de la organización están siendo alcanzados a un mínimo costo y en el menor tiempo posible.

Naturaleza y dependencia de los OIC

Los titulares de los OIC y de sus áreas de auditoría, de quejas y de responsabilidades dependen jerárquica y funcionalmente de la Secretaría de la Función Pública, mientras que la relación laboral del resto del personal de dichos órganos no se modifica, por lo que siguen dependiendo de donde están adscritos.

Nuevo enfoque de los OIC

Su objetivo es privilegiar la función preventiva para fomentar las condiciones de transparencia, eficiencia, eficacia y rendición de cuentas que acrediten la confianza de la sociedad, para contribuir en el combate a la corrupción, sancionando conductas y hechos indebidos, en un marco de estricto rigor legal.

Misión de los OIC

Contribuir:

- Al abatimiento de la corrupción en la Administración Pública Federal,
- A la transparencia de su gestión, y

- Al desempeño honesto, eficaz y eficiente de las dependencias y entidades que la conforman.

Visión de los OIC

Los OIC han contribuido decisivamente a que las instituciones de la Administración Pública Federal, por su honestidad, eficiencia y eficacia hayan logrado la confianza y credibilidad de la sociedad.

Objetivos de los OIC

- ✓ Impulsar en las instituciones la mejora continua de sus procesos administrativos y servicios públicos, a través de la detección de áreas de oportunidad.
- ✓ Prevenir prácticas de corrupción e impunidad a través de la difusión de normas, el establecimiento de controles internos y de asesoría.
- ✓ Detectar la corrupción a través de auditorías enfocadas a lo relevante.
- ✓ Obtener en las auditorías resultados válidos, significativos y debidamente fundamentados.
- ✓ Sustentar jurídicamente las presuntas responsabilidades.
- ✓ Sancionar las conductas indebidas de los servidores públicos.
- ✓ Promover el resarcimiento al Estado por los daños y perjuicios ocasionados.
- ✓ Promover que la ciudadanía presente quejas, denuncias, inconformidades y sugerencias de la gestión pública.
- ✓ Otorgar la debida atención a las quejas, denuncias, inconformidades y sugerencias de la sociedad.
- ✓ Impulsar la debida rendición de cuentas a la sociedad sobre la gestión y los resultados de la Administración Pública Federal.

Por otra parte es importante señalar de manera enunciativa algunas de las funciones que tienen encomendadas el Titular del OIC:

- Asistir a los Comités de Control y Auditoría (COCOA).

- Planear, programar y ordenar auditorías y revisiones de control.
- Realizar seguimiento de las observaciones determinadas por personal del OIC, así como por los despachos de auditoría externa, por la Auditoría Superior de la Federación y por cualquier otro de los Órganos Fiscalizadores citados con anterioridad.
- Asistir o designar representante para eventos licitatorios.
- Intervenir en el Comité de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios; así como de Obra Pública de la Dependencia
- Intervenir por medio de un representante en levantamiento de inventarios físicos, baja y destino final de bienes muebles.

Principales metas

- ❖ Lograr que la gestión del 100% de los OIC en las dependencias de la Administración Pública Federal sea eficiente y eficaz conforme el nuevo enfoque.
- ❖ Concluir el 100% de las gestiones y trámites ante las dependencias globalizadoras (Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Secretaría de la Función Pública) y las respectivas dependencias de la Administración Pública Federal, para la autorización de la modificación a las estructuras organizacionales de los OIC.
- ❖ Desarrollar políticas, normas y procedimientos de operación que orienten las funciones y actividades de los OIC y su evaluación.
- ❖ Integrar un catálogo de recomendaciones correctivo-preventivas a nivel de dependencia.

En el presente trabajo se muestra la forma en que se desarrolla una Auditoría Interna Gubernamental, desde su inicio hasta la sanción correspondiente, a través del Órgano Interno de Control.

Todo esto de conformidad con las "Normas Generales de Auditoría Pública", los Principios de Contabilidad Gubernamental, su estructura y contenido se apega a lo establecido en la Guía General de Auditoría Pública.

3.7 Normas de Auditoría

El trabajo de auditoría es profesional porque su ejercicio requiere de gran destreza, que no puede medirse o juzgarse por los que confían en quien lo ejecuta. Este hecho hace que quien solicita sus servicios a un Contador Público, confíe en que va a desarrollarlo con calidad profesional aunque el mismo solicitante no puede juzgar de si existe o no, calidad profesional en dicho trabajo.

La contaduría pública organizada, a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, conciente de la responsabilidad pública que implica el ejercicio de una profesión, afrontó el problema de la calidad profesional en el trabajo de auditoría y decidió establecer los requisitos mínimos, de orden general, que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoría de calidad profesional. A estos principios básicos del trabajo de auditoría de calidad profesional se les llaman "Normas de Auditoría" y, por su naturaleza, deben ser de aceptación general para toda la profesión.

Definición: Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.¹⁵

Son aplicables a todas las instancias que en forma directa o indirecta realizan tal actividad en la Administración Pública Federal; constituyen un valioso marco de referencia para el control, la fiscalización y la evaluación de la gestión pública.

Dichas Normas confieren a las instancias que conforman el Sistema Integral de Control y Evaluación Gubernamental en su conjunto y a todos y cada uno de los auditores públicos, la responsabilidad de garantizar que:

- a. Preserven su independencia.

¹⁵ IDEM p. 23, 2004

- b. Cada auditoría sea ejecutada por personal que posea los conocimientos técnicos y la capacidad profesional necesarios para el caso particular.
- c. Cumplan con la aplicación de los lineamientos relativos a la ejecución del trabajo, del informe y del seguimiento de auditoría.
- d. Se sujeten a un programa de capacitación y auto evaluación buscando la excelencia en su trabajo.

Las Normas se encuentran contenidas en el documento denominado Normas Generales de Auditoría Pública, emitido por la entonces Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM), y se resumen a continuación.

CLASIFICACIÓN

Las Normas Generales de Auditoría Pública se clasifican en:

- Personales
- De ejecución del trabajo
- Del informe de auditoría y su seguimiento.

Normas Personales (NORMA 2010 DEL IMCP)

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.¹⁶

PRIMERA.- INDEPENDENCIA

Son las cualidades que el auditor público debe tener, obtener y mantener para poder asumir con profesionalismo su trabajo de auditoría.

¹⁶ IBIDEM p. 81

En todos los asuntos relacionados con la auditoría, el personal de las instancias de control deberá estar libre de impedimentos para mantener su integridad de juicio, autonomía y objetividad, procediendo a planear sus revisiones, seleccionar sus muestras, aplicar técnicas y procedimientos de auditoría, así como emitir sus conclusiones, opiniones y recomendaciones con firmeza, desde el punto de vista organizacional, para que su labor sea totalmente imparcial.

Los impedimentos a que pueden estar sujetos los auditores públicos son de naturaleza personal externa.

a. Impedimentos personales

Son aquellas circunstancias que involucran directamente al auditor público y por las que puede verse afectada su imparcialidad.

b. Impedimentos externos

Son aquellos factores ajenos al auditor pero que lo limitan o le obstaculizan el alcance, enfoque, selección de la muestra o aplicación de una técnica o procedimiento en una auditoría.

En caso de que aún existiendo una limitación el auditor público se viere obligado a realizar la auditoría, hará constar en su informe la situación en que se encuentra.

SEGUNDA.- CONOCIMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL.

El auditor encargado de realizar funciones en la materia, debe poseer una preparación y experiencia profesional que lo sitúe en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios.

Conocimiento técnico

Está determinado por el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, mismos que el auditor debe mantener actualizados con una capacitación continua, que le permita tener acceso a las normas, técnicas y procedimientos de la auditoría pública; así como los programas, planes,

actividades, funciones, servicios y normatividad legal y administrativa de la función gubernamental.

Capacidad profesional

Es la conjugación de los conocimientos y experiencias que adquiere el auditor público en la práctica de sus actividades profesionales y que a través del tiempo le proporciona la madurez de juicio necesaria para evaluar y juzgar los actos u omisiones determinadas en las revisiones que efectúa.

Capacitación continua de los conocimientos técnicos

Es la actualización de conocimientos técnicos que permiten mantener la capacidad profesional.

El órgano interno de control deberá establecer un programa de capacitación continua, que garantice la actualización de los conocimientos técnicos y la competitividad profesional de los auditores públicos.

TERCERA.- CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES

El auditor público debe ejecutar su trabajo de auditoría meticulosamente, con esmero e integridad; poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, la atención, el cuidado y la diligencia que puede esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y procedimientos que habrán de aplicarse en ella, así como para poder evaluar los resultados de la auditoría y presentar los informes correspondientes.

El cuidado y diligencia profesionales implican la apropiada conjunción de los conocimientos técnicos y normas de la auditoría pública, de manera prudente y justa conforme a las circunstancias específicas de cada revisión. La carencia de éste

puede ocasionar delitos o responsabilidades administrativas.

Código Ético del Auditor Público

Son las reglas que debe observar el auditor público de manera cotidiana, como parte del cuidado y diligencia profesional, a efecto de garantizar a la sociedad servicios profesionales de alta calidad, que reduzcan el riesgo de errores en beneficio de la comunidad y de la imagen del auditor público: honestidad, credibilidad, imparcialidad, institucionalidad, compromiso, supervisión, criterio, integración, responsabilidad, objetividad, creatividad, equilibrio y confidencialidad.

Normas de ejecución del trabajo (NORMA 3010 a 3100 del IMCP)

Son resultantes de la tercera norma personal: Cuidado y diligencia profesionales, ya que aunque puede resultar difícil establecer los lineamientos para determinar cuándo se es cuidadoso y diligente, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

CUARTA.- PLANEACIÓN (NORMA 3040 del IMCP)

El trabajo debe ser adecuadamente planeado. El auditor deberá definir los objetivos de la auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

QUINTA.- SISTEMAS DE CONTROL INTERNO (NORMA 3050 del IMCP)

El auditor debe comprender los sistemas de control interno de la dependencia, proyecto, programa o recurso sujeto a revisión.

SEXTA.- SUPERVISIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA
(NORMA 3040 del IMCP)

Para asegurar que se siguen todos los procedimientos adecuados en las auditorías, es esencial supervisar a los auditores, por lo que el directivo de mayor jerarquía deberá delegar esta tarea en el rango inmediato inferior para establecer mecanismos adecuados de vigilancia.

SÉPTIMA.- EVIDENCIA (NORMA 3060 del IMCP)

Esta norma establece que se deben obtener las pruebas suficientes, competentes, relevantes y pertinentes para fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formulen los auditores.

OCTAVA.- PAPELES DE TRABAJO (NORMA 3010 del IMCP)

El auditor deberá preparar y conservar los papeles de trabajo, cuya forma y contenido se diseñará conforme a las circunstancias específicas de la auditoría que realice. Los papeles de trabajo que prepara el auditor son exclusivos de la instancia fiscalizadora, ya que la información que contienen es confidencial.

NOVENA.- TRATAMIENTO DE IRREGULARIDADES (NORMA 3070 del IMCP)

El auditor deberá comunicar oportunamente al titular de la instancia de control de la dependencia:

- a. La posibilidad de que pudiera existir una irregularidad;
- b. El descubrimiento de un error o una irregularidad de importancia.

Normas del informe de auditoría y su seguimiento
(NORMA 4010 del IMCP)

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento del responsable del área auditada los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen.

Esa importancia que el informe tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de informe de auditoría y seguimiento y son las que se exponen a continuación.

DÉCIMA.- INFORME

Al término de cada intervención, el titular de la instancia de control presentará por escrito y con su firma un informe.

UNDÉCIMA.- SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

La instancia fiscalizadora deberá llevar un control del seguimiento de las medidas adoptadas, a fin de que en las fechas señaladas en el informe de auditoría, se visite al área auditada, y se verifique su cumplimiento en los términos establecidos.

3.8 Guía General de Auditoría Pública

La Secretaría de la Función Pública en el ámbito de sus atribuciones y a través de la Unidad de Auditoría Gubernamental, elaboró la Guía General de Auditoría Pública, con el fin de uniformar el proceso de revisión, la que se complementa con otras guías específicas de auditoría.

A continuación se enuncian los aspectos que deben considerarse en el desarrollo de esta función, de acuerdo con lo establecido en la citada Guía.

- Orden de Auditoría
- Acta de inicio de la auditoría
- Carta de planeación
- Cronograma de actividades a desarrollar
- Marco conceptual
- Papeles de trabajo
- Cédula de observaciones
- Cédula de seguimiento

- Marcas de auditoría
- Informe de auditoría
- Informe de auditoría de seguimiento
- Políticas de actuación
- Cédula única de auditoría
- Evaluación de la auditoría.

APLICACIÓN DE LAS NORMAS Y TÉCNICAS EN LA AUDITORÍA PÚBLICA

El auditor público requiere de una metodología para el desarrollo de su trabajo. Por metodología se entiende el proceso empleado para recopilar y analizar información y para llegar a conclusiones y recomendaciones al respecto. La metodología que se seleccione deberá proporcionar toda la evidencia necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría.

La metodología del trabajo de auditoría pública consta de 4 etapas fundamentales:

- Planeación General
- Planeación Detallada
- Ejecución
- Informe y seguimiento

A continuación se tratará cada una de estas etapas con el propósito de identificar las actividades que en ellas se realizan.

NECESIDAD DE CONSIDERAR LA IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO EN LAS AUDITORÍAS

Para obtener mejores resultados, la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría deben basarse, entre otros aspectos, en los conceptos de IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORÍA.

IMPORTANCIA RELATIVA

Representa el importe acumulado de los errores y desviaciones que podrían contener las actividades y/o procedimientos del área auditada. Se deben juzgar aspectos cuantitativos como el efecto en relación con los estados financieros tomados en conjunto; sin embargo, también se deben considerar algunos aspectos cualitativos tales como: una

revelación o presentación inadecuada, la importancia de un proceso sustantivo para la dependencia, por ejemplo, inventarios o producción, considerando que el error o desviación puede afectar varios rubros.

El auditor debe establecer el límite de la importancia relativa basado en su juicio profesional, considerando los riesgos a los que están expuestas las áreas.

RIESGO DE AUDITORÍA

Se define como la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades ni limitantes, de todo aquello que contenga errores y desviaciones de actividades y/o procedimientos, con repercusión trascendental para el área o la institución.

El riesgo de auditoría esta integrado por el efecto combinado de los tres diferentes riesgos que se explican a continuación:

Inherente.- El que se deriva de que ocurran errores importantes en un rubro específico de las áreas (cuenta, saldo o grupo de transacciones) u operaciones.

De control.- Es el riesgo de que los errores importantes (que excedan a la importancia relativa al agregarse a otros errores) que pudieran existir en un rubro, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno.

De detección.- Es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno.

El riesgo inherente toma en cuenta el hecho de que la probabilidad de que ocurran errores importantes es mayor en algunas dependencias o en algunos procedimientos. Por ejemplo, el efectivo es más susceptible a robos o malos manejos que un inventario de artículos voluminosos; por otra parte, una entidad que tiene su inventario distribuido en un gran número de pequeñas sucursales, puede tener un mayor riesgo en este

rubro que otra entidad que tenga concentrado su inventario en una sola localidad.

El riesgo de control disminuye en la medida en que aumenta la efectividad de los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor.

Los riesgos inherentes y de control existen en forma independiente de la auditoría; la función del auditor consiste en evaluarlos adecuadamente, lo cual en la práctica puede hacerse en forma independiente o combinada. En el caso del riesgo de control, el auditor debe aplicar las pruebas de cumplimiento necesarias para probar los controles en los que basó su evaluación.

Por el contrario, el riesgo de detección lo establece el auditor al determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas sustantivas, las cuales pueden ser aplicadas en forma selectiva a los procedimientos.

El auditor deberá considerar los conceptos de importancia relativa y riesgo de la auditoría, tanto en la fase de planeación y en el diseño de los procedimientos a aplicar, como en el proceso de desahogo de dichos procedimientos y en la evaluación de los resultados obtenidos.

En la fase de planeación el auditor considera estos conceptos para asegurarse de que obtendrá la evidencia suficiente y competente que le servirá para que en la fase de evaluación de resultados pueda juzgar si, en su opinión, las actividades se desarrollan correctamente.

3.9 Etapas de la Auditoría Interna Gubernamental

3.9.1 Planeación General

GENERALIDADES

Como en toda actividad, los mejores resultados los obtiene el que sabe qué es lo que va a hacer y cómo ha de hacerlo, es decir, quien planea su trabajo.

El trabajo de Auditoría en el sector Gubernamental implica fundamentalmente la aceptación, por parte

del auditor, de la responsabilidad total del trabajo y el conocimiento, por parte de las autoridades, del servicio que espera recibir; esto último es particularmente importante ya que no todas las personas saben ciertamente qué es la auditoría ni qué beneficios reporta. Existe un poco de confusión en este sentido y no es extraño que alguien solicite una auditoría cuando en realidad necesita un trabajo de reorganización o que piense que de este modo se detectarán posibles fraudes, cuando éste no es el fin principal del trabajo de auditoría. La explicación satisfactoria de los objetivos de la auditoría y el entendimiento mutuo de los resultados que se esperan del trabajo debe ser preocupación primera del Auditor en la contratación de sus servicios.

Por otra parte, la aceptación del trabajo significa la aceptación de la responsabilidad de desarrollarlo, esto es, que se esta en aptitud de llevarlo a cabo.

CONCEPTO

*Planear el trabajo de Auditoría es, decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, con qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.*¹⁷

*La planeación implica además, cuando es el caso, la designación del personal que debe intervenir en el trabajo.*¹⁸

Asimismo, con el propósito de promover que los órganos internos de control conduzcan sus acciones en materia de control y auditoría en forma programada y sistemática, orientando sus actividades hacia la totalidad de programas, funciones, recursos y áreas de la dependencia, dando preferencia a sus áreas críticas y aspectos sustantivos, es necesaria la conformación de un programa general de trabajo que la Secretaría de la Función Pública ha definido como Programa Anual de trabajo (PAT), el cual deberá incorporar los

¹⁷ I. M. C. P. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Antiguo Boletín No. 4

¹⁸ I. M. C. P. Comisión de Normas Y Procedimientos de Auditoría. Boletín E-01.

trabajos por realizar, así como los recursos necesarios para llevarlo a cabo.

PROGRAMA ANUAL DE TRABAJO (PAT)

Como primer paso para poder formular el Programa Anual de Trabajo es necesario que el órgano interno de control realice un proceso de investigación en la dependencia de acuerdo con la norma 4ª de las Normas Generales de Auditoría Pública, la cual señala que se deberá realizar una investigación previa.

El propósito de la investigación previa es seleccionar las áreas, operaciones, programas o recursos donde se va a practicar la auditoría y obtener la información que se utilizará al determinar las bases para la planeación de actividades y la elaboración de un adecuado Programa Anual de Trabajo.

Es un proceso que permite conseguir rápidamente información sobre las áreas, actividades y funciones, aunque sin someterla a una verificación detallada.

PROGRAMA ANUAL DE TRABAJO DEL OIC - DETALLADO

Su finalidad es la de conocer las razones de su programación; descripción de las revisiones o procesos a evaluar; objetivos que se pretenden alcanzar; períodos de revisión; nombres de las áreas o unidades a evaluar; número y denominación del proyecto financiado con créditos externos, en caso de contar con éste último; muestra seleccionada; la semana en que se inician y finalizan; el total de semanas de revisión y de semanas hombre que se utilizarán.

PROGRAMA ANUAL DE TRABAJO DEL OIC - RESUMEN

El objetivo del PAT del OIC - Resumen es mostrar en forma gráfica las auditorías, revisiones de control y seguimientos que se realizarán en la institución de manera trimestral, en un año calendario; la fuerza de trabajo que se destinará a cada una de ellas, además de las actividades de quejas y denuncias; responsabilidades e

inconformidades; actividades de apoyo al buen gobierno; actividades que no reúnen los requisitos de una revisión; planeación, dirección y supervisión; actividades administrativas; capacitación; vacaciones e incapacidades; informes a la Secretaría de la Función Pública y otras instancias.

Cabe destacar que para el titular del órgano interno de control, el resumen del PAT constituye una herramienta fundamental para el desarrollo de su función.

Adicionalmente el auditor elaborará los documentos denominados Carta de Planeación y Cronograma de actividades a desarrollar, señalados en la Guía General de Auditoría Pública.

La base de la Carta de planeación es el PAT, aunado a la investigación que se realiza sobre el área, programa o rubro a fin de conocer estructura orgánica, control interno, marco jurídico y posible problemática; información que servirá de soporte para la planeación de actividades.

Esta Carta estará respaldada con el Cronograma de actividades a desarrollar, en la cual se detallan las acciones que el grupo de auditoría efectuará desde el inicio de la auditoría hasta su conclusión con el informe respectivo.

Una vez que se cuenta con el programa elaborado, cada una de las intervenciones debe considerar tres etapas de trabajo sistemático:

- Planeación Detallada
- Ejecución
- Informe y Seguimiento.

3.9.2 Planeación detallada

Los objetivos básicos de la planeación detallada son:

- ❖ Incrementar el nivel de eficiencia en el trabajo de auditoría.
- ❖ Ejercer un adecuado control sobre el grado de avance de la auditoría.

- ❖ Mejorar el aprovechamiento de los recursos (incluyendo aprovechamiento de tiempos).

En la planeación detallada se deben considerar las siguientes actividades:

Estudio preliminar

Con el objeto de obtener los elementos necesarios para planear adecuadamente la auditoría, se deberá practicar un estudio preliminar respecto de la naturaleza y características de las áreas, operaciones, programas o recursos sujetos a revisión.

Los conocimientos obtenidos al realizar dicho estudio no implican un análisis profundo de cada uno de sus elementos, sino que éste constituye más bien un examen global que posibilita adquirir una visión general sobre el funcionamiento del área o áreas, operaciones, programas o recursos por examinar; el estudio profundo corresponde a la ejecución del trabajo.

El estudio preliminar contempla la información sobre:

- Marco Jurídico aplicable
- Información relativa a las principales operaciones
- Antecedentes de auditorías practicadas
- Visita a las áreas o instalaciones.

A continuación se explica cada una de ellas:

Marco jurídico aplicable

Es necesario que el auditor público tenga conocimiento sobre el conjunto de disposiciones jurídicas internas y externas que regulan las funciones del área o áreas por revisar. Este conocimiento le permitirá normar su criterio de tal manera que en el momento de ejecutar la auditoría esté en posibilidades de comprobar que las funciones se realizan en concordancia con las disposiciones emitidas.

Información relativa a las principales operaciones

El auditor público deberá allegarse de aquella información que le permita compenetrarse con el área o áreas por auditar, principalmente:

- ✓ Objetivos
- ✓ Políticas
- ✓ Estructura Orgánica
- ✓ Funciones y procedimientos
- ✓ Programas y Presupuestos asignados.

Antecedentes de auditorías practicadas

Cuando se tengan tales antecedentes de intervenciones previas en las áreas que se van a revisar, resulta conveniente que se estudien los expedientes respectivos, con objeto de adquirir conocimientos sobre la situación que guardan dichas áreas y, si es el caso, sobre la problemática que se detectó en ellas.

Visita a las áreas o instalaciones

Si fuere preciso, el auditor público visitará las oficinas e instalaciones del área o áreas sujetas a revisión. Esta visita tiene por objeto observar las condiciones en que se desarrollan las operaciones y representa una oportunidad para establecer un primer contacto con los titulares, efectuar entrevistas con ellos y obtener un conocimiento general de los programas y actividades que tienen a su cargo.

Examen del sistema de control interno

El auditor público deberá efectuar un adecuado examen del sistema de control interno operativo y contable establecido.

Antes de tratar este paso de la metodología, es preciso que se tenga claro el concepto de sistema de control interno.

Control interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia en las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

El auditor debe comprender los sistemas de control interno de la dependencia, entidad, proyecto, programa, o recurso sujeto a revisión, con base en la suficiencia o insuficiencia de los mecanismos de control encontrados, determinar el grado de confianza que debe depositar en los mismos y de esta manera establecer el alcance, la profundidad y la oportunidad que requieren sus pruebas de auditoría.

El auditor deberá evaluar la existencia, suficiencia y efectividad de los sistemas de control interno.

A.Existencia y suficiencia de los sistemas de control interno

Se deberá verificar que la administración de la dependencia haya implantado sistemas confiables y eficaces de control interno tanto operativo como contable, así como criterios de honestidad.

B.Efectividad de los sistemas de control interno

Se deberá efectuar un examen y evaluación de las actividades que procesan los sistemas de control interno en cuanto a los procedimientos, políticas y mecanismos; y verificar que sean efectivos; es decir, que funcionen de acuerdo con lo previsto y que los objetivos de control se cumplan.

Para determinar la suficiencia y efectividad del control interno se recomienda seguir una serie de pasos que a continuación se señalan:

- Investigación previa
- Evaluación preliminar
- Evaluación final
- Informe de resultados.

Durante la investigación previa el auditor identificará del área o áreas sujetas a revisión:

- Información general de la misma
- Riesgos y objetivos de control

- Instrumentos para obtener información
- Aplicación de los instrumentos
- Evaluación del ambiente de control.

Se conoce como evaluación preliminar al análisis de los cinco aspectos anteriores, en donde el auditor podrá determinar si, aparentemente, se confía o no en el sistema de control interno.

En la evaluación final se aplica una serie de pruebas conocidas como "de cumplimiento", que tienen como finalidad probar si dicho sistema funciona en la práctica según lo planeado.

En el informe de resultados, se plasman las recomendaciones derivadas de la evaluación anterior así como los objetivos de la auditoría y el alcance de las revisiones, ampliándolo en los aspectos en donde sea débil el sistema y limitándolo en los que sean confiables.

Durante el examen y evaluación del sistema de control interno, existen diversos métodos para plasmar la información en papeles de trabajo, que son:

- A) Método descriptivo.- En el que se hace una narración de las diversas características del control del área.
- B) Método de cuestionario.- En éste se obtiene información mediante una serie de preguntas escritas, previamente estructuradas, con el propósito de conocer aspectos específicos del sistema de control o del procedimiento revisado.
- C) Método gráfico.- Es aquel que esquematiza el procedimiento que se está revisando mediante el empleo de símbolos.

El criterio y la experiencia profesional posibilitarán elegir el o los métodos que permitan obtener los mejores resultados.

Se debe mencionar que el examen y evaluación del sistema de control interno de un área específica puede ser útil para varias intervenciones que se efectúen en diferentes períodos.

Determinación de los objetivos específicos de la auditoría

Concluido el examen y evaluación del sistema de control interno, el auditor cuenta con la información suficiente para determinar los puntos débiles del control y estar en posibilidad de precisar los objetivos específicos y el alcance de la revisión.

Los objetivos son los fines hacia los que van a dirigir las actividades de auditoría, por lo que deberán enunciarse en forma explícita y concisa; asimismo, deberán ser alcanzables y susceptibles de medición.

En el establecimiento de estos objetivos deberán participar los integrantes del órgano interno de control con mayor experiencia, debidamente supervisados por su titular, y su consecución dependerá del tipo de auditoría que se vaya a realizar. Estarán orientados a:

- Verificar que el programa, área, o actividad por examinar satisfaga las necesidades establecidas por la dependencia o entidad.
- Comprobar el estricto apego a la legislación vigente.
- Constatar que la organización, sistemas y procedimientos del área por revisar permitan el adecuado desarrollo de sus funciones o actividades.
- Proponer acciones preventivas, correctivas y de modernización administrativa, para optimizar el funcionamiento del área, operación, programa, o recurso por revisar.
- Definir los procedimientos y técnicas de auditoría requeridas para alcanzar al cumplimiento de los objetivos específicos.

En cuanto al alcance de la revisión, es decir, la extensión y profundidad con que se va a desarrollar el trabajo de auditoría dependerá de los resultados obtenidos en el estudio preliminar y en el examen y evaluación de los sistemas de control; este alcance será más amplio en aquellos aspectos que denoten escasa confiabilidad o recurrencia de deficiencias.

El alcance son los límites del trabajo por realizar, con los que el auditor puede cumplir sus objetivos predeterminados.

El alcance puede determinarse por:

- A. Períodos que se revisarán
- B. Programas a desahogar
- C. Porcentajes
- D. Número de actividades que se van a revisar.

Formulación del programa específico de revisión

Este programa indica el o los objetivos, el alcance, procedimientos por aplicar, personal que intervendrá, responsable de la supervisión de la auditoría, tiempo estimado y oportunidad de las actividades por desarrollar.

Constituye una guía para las intervenciones, al detallar el qué, cómo y cuándo se hará el trabajo; precisa las actividades por realizar y la aplicación de procedimientos; proporciona un apoyo al trabajo de supervisión y delimitación de responsabilidades y constituye una base para futuras revisiones.

La preparación de este programa garantiza la revisión de los aspectos relevantes y la obtención de resultados que permitan diagnosticar la problemática detectada.

El procedimiento para formular un programa específico de revisión incluye lo siguiente:

- A. Examen de papeles de trabajo de las últimas revisiones para precisar la problemática detectada, su origen y recomendaciones emitidas por los auditores que las realizaron.
- B. Resultados del estudio del control interno, disposiciones legales aplicables al caso, objetivos, políticas, estructura orgánica e información financiera del área, programa o actividad por revisar, informes de auditorías anteriores, visitas al área o instalaciones por examinar.
- C. Precisar con base en los resultados del estudio lo siguiente:

- Introducción y antecedentes

- Marco legal del programa, área o actividad por auditar, sus objetivos y lugar donde ésta se desarrolla.
- Objetivos específicos de revisión

Estos deberán estar vinculados con los objetivos generales de la auditoría pública, enunciarse en forma explícita, concisa, ser factibles de alcanzar, susceptibles de medición y expresar resultados concretos.

- Alcance de la revisión

Se señalará con claridad el ámbito en el que se aplicará la revisión, delimitando el grado de profundidad con que se auditará el área, programa o actividad. El alcance será más extenso en aquellos casos que denoten escasa confiabilidad, mayor riesgo o recurrencia de irregularidades.

- Metodología de la auditoría

Se describirá claramente indicando pruebas y procedimientos de auditoría, así como los métodos de muestreo que se consideren aplicables. En el caso de auditorías coordinadas, se deberán unificar los criterios para asegurar que la información que se obtenga en las distintas sucursales o localidades sea comparable.

- Instrucciones especiales

En las auditorías en las que participará un grupo de auditores, es fundamental delimitar la responsabilidad de cada uno, por lo que se refiere a preparación de programas específicos, integración de papeles de trabajo, informes de avance, preparación de borradores de informes, obtención y evaluación de comentarios de los auditados, así como la preparación del informe final de resultados, bajo la estricta supervisión del titular del órgano interno de control.

- Informe final

El programa de auditoría deberá incluir el formato general para elaborar este informe.

- D. Calendarizar las actividades que se requiera ejecutar en el desarrollo de la auditoría.
- E. Nombrar responsable de la revisión y asignar los recursos humanos necesarios para el desarrollo oportuno de las actividades, de acuerdo con su experiencia y perfil profesional.
- F. Presentar para su aprobación el o los programas específicos de revisión en su caso, al titular del órgano interno de control, el cual previamente verificará que contengan todos los elementos para conducir la auditoría hacia los objetivos planteados.

Un programa de auditoría puede tener diversos usos, entre los que conviene citar los siguientes:

- ❖ Prever una dirección para el trabajo de acuerdo con la capacidad de los auditores.
- ❖ Verificar el trabajo realizado y el pendiente de hacer.
- ❖ Ayudar a controlar el trabajo y a delimitar responsabilidades.
- ❖ Controlar los papeles de trabajo, anotando en el programa la clave de la cédula en que se dio cumplimiento al procedimiento señalado.
- ❖ Servir de guía para la planeación de auditorías futuras.

El programa de auditoría es la culminación del proceso de planeación y refleja por tanto, los juicios hechos por el auditor. Constituye un documento esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el titular del OIC da la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para el que supervisa, sirve como la base de planeación y supervisión; y para el auditor, es una guía para la ejecución del trabajo.

En general, resulta útil establecer los pasos del programa en el mismo orden en que se ejecutarán, salvo que otra forma permita mejorar resultados.

Al planear la secuencia del trabajo, deben considerarse los siguientes factores:

- Normalmente las pruebas de cumplimiento deben completarse antes de comenzar las pruebas sustantivas importantes.
- Los pasos del programa que utilicen, el mismo documento o comprendan entrevistas con la misma persona, deben realizarse al mismo tiempo.

El programa de auditoría debe hacer referencia a la documentación sobre el examen y evaluación del control interno, en donde se hayan identificado los procedimientos de control utilizados por la dependencia o entidad.

MARCO CONCEPTUAL.- Es otro documento que acompaña al programa de trabajo, el cual elabora el auditor por programa, área o partida de análisis, permitiendo al supervisor el seguimiento de los avances que se van obteniendo; delimita las responsabilidades evitando duplicidad de funciones en la auditoría y establece los procedimientos específicos por desahogar. Su integración dentro de los papeles de trabajo será el principio de la documentación que soporta los procedimientos ejecutados en cada rubro revisado.

CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES.- Este documento se constituye en una de las principales herramientas, ya que en él se plasman las acciones que de manera general se ejecutarán durante el tiempo programado de revisión. De esta manera el supervisor conocerá el avance de la auditoría.

3.9.3 Ejecución de la Auditoría

Actividades para la ejecución

Durante esta etapa el auditor desarrollará los procedimientos, aplicará pruebas y técnicas de auditoría, lo que permitirá obtener evidencia de calidad.

Oficios de requerimiento

Cuando derivado de la revisión a un área, programa o rubro específico, sea necesario obtener información y documentación de otra área, a la cual no se le esté practicando la auditoría, se procederá a elaborar un requerimiento de información.

Evidencia en la auditoría

Por la importancia que reviste este tema, se retomará la norma 7ª de las Normas Generales de Auditoría Pública, la cual determina que la evidencia debe proporcionar al auditor suficientes elementos de juicio que le permitan llegar a un grado razonable de convencimiento acerca de la realidad de los hechos y situaciones observadas, la veracidad de la documentación revisada y la confiabilidad de los sistemas y registros examinados, para fundamentar sólidamente su opinión profesional. Ello se logra cuando la evidencia es de calidad, es decir, cuando reúne las características de suficiencia, competencia, pertinencia y relevancia.

La evidencia deberá someterse a prueba para asegurarse que cumpla con los requisitos básicos:

Suficiente.- Si basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de los auditores.

Competente.- En la medida que sea consistente, convincente, confiable y validada por el auditor público.

Relevante.- Cuando exista relación en su uso para demostrar o refutar un hecho en forma lógica y patente.

Pertinente.- Cuando exista congruencia entre las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

El auditor deberá reunir aquella información adecuada, donde considere el riesgo, la importancia relativa y el costo como factores de juicio, además de la confiabilidad y calidad de la evidencia, la que se clasifica en:

Física.- La evidencia que los auditores pueden ver realmente se conoce como evidencia física. Como ejemplo, la mejor evidencia de la existencia de ciertos activos es el examen por los auditores de los activos mismos. La existencia de propiedades y equipo, como automóviles, edificaciones, equipo de oficina, maquinaria de fábrica, puede ser establecida en forma concluyente mediante examen físico. En forma similar, la evidencia sobre la existencia de efectivo puede obtenerse mediante conteo, y el inventario del cliente puede observarse a medida que éste es contado por el personal. Los auditores también pueden determinar si una actividad de control interno se está realizando mediante la observación de los empleados al efectuarla.

Documental.- La evidencia documentaria incluye cheques, facturas, contratos, minutas, actas de reuniones, etc. La competencia de un documento como evidencia depende en parte de si éste fue generado dentro de la dependencia o entidad (por ejemplo una factura de ventas) o fuera de ella (factura de un proveedor). Algunos documentos creados dentro se envían fuera de la organización para ser endosados y procesados; debido a esta revisión crítica de personas externas, estos documentos se consideran como una evidencia muy confiable.

Al evaluar la confiabilidad de la evidencia documental, los auditores deben considerar si el documento puede ser falsificado fácilmente o generado en su totalidad por un empleado deshonesto. Un certificado que evidencia una inversión en títulos o valores negociables generalmente está impreso en papel seguridad y sería difícil de falsificar. Por otra parte, un documento por cobrar puede ser creado rápidamente por cualquiera, bien sea llenando los espacios en blanco de formas estándares o llenando información en un formato de computadora.

Testimonial.- Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones en el curso de investigaciones o entrevistas. Los auditores obtienen una diversidad de declaraciones de muchas fuentes externas, como clientes habituales, distribuidores, instituciones financieras.

Adicionalmente, en algunas auditorías puede obtenerse evidencia de especialistas.

Como ejemplo se pueden mencionar las confirmaciones. Las solicitudes de confirmación se utilizan en la auditoría de una diversidad de formas. Para asegurar la confiabilidad del proceso de confirmación, los auditores deben diseñar cuidadosamente las solicitudes con objeto de buscar la información apropiada y facilitar al receptor su respuesta. Los auditores también deben considerar si es necesario dirigir específicamente la solicitud de confirmación a un individuo en la organización externa que tenga fácil acceso a la información que se está confirmando.

Analítica.- Comprende cálculos, comparaciones, razonamientos y separación de la información en sus componentes.

Los cálculos son realizados por los auditores para demostrar la precisión aritmética de los análisis y registros de la dependencia o entidad. En su forma más simple, el cálculo de un auditor podría consistir en sumar una columna de cifras de un diario de ventas para obtener el total de esa columna.

Procedimientos de auditoría

Son el conjunto de técnicas y pruebas de investigación aplicables a una partida o grupo de hechos o circunstancias relativas a los aspectos sujetos a examen, mediante las cuales el auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

Objetivo

Su objetivo es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos

que, al ser examinados, le proporcionarán bases para rendir su informe o emitir su opinión.

Clasificación

Los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en dos grandes grupos: los de aplicación general que se recomiendan para cualquier tipo de revisión y dependencia o entidad en que se practique; y los de aplicación específica, que tendrán que ser diseñados expresamente para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a intervención.¹⁹

Procedimientos de auditoría de aplicación general

- Muestreo estadístico y dirigido
- Metodología para el estudio y evaluación del control interno
- Metodología para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna

Procedimientos de auditoría de aplicación específica

- Arqueos de efectivo e inversiones temporales
- Conciliaciones de ingresos y cuentas por cobrar
- Análisis de inventarios y costos de ventas
- Pagos anticipados.

Pruebas de auditoría

Una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor podrá diseñar en forma congruente con dicha evaluación, las pruebas sustantivas y de cumplimiento bien balanceadas que le permitan emitir una opinión razonable sobre la situación de la dependencia o entidad.

En algunos casos el auditor puede llegar a la conclusión de no confiar en ningún grado en los controles internos con respecto a cierto tipo de transacciones y por tanto, eliminar la necesidad de probar el cumplimiento de los controles. En estos casos, el efecto de estas transacciones será

¹⁹ IBIDEM p.97, 2004

revisado por el auditor a través de un mayor alcance de sus pruebas sustantivas. Por otra parte, la evaluación del control interno indicará aquellos campos en los que el auditor puede confiar en los controles internos de la organización para reducir el alcance de sus pruebas sustantivas.

Pruebas de cumplimiento

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que uno o más procedimientos de control interno estaba en operación durante el período auditado.

Por lo general, no es necesario probar todos los procedimientos de control. Siempre será importante hacerlo con aquellos procedimientos de control cuyos objetivos se consideran claves en función de los riesgos de auditoría implícitos.

El alcance con que se prueban estos procedimientos de control dependerá de factores tales como:

- La importancia de un procedimiento de control en particular para el logro de un objetivo de control.
- El grado de confianza que proporciona el resultado de la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

La naturaleza y oportunidad de las pruebas de cumplimiento están relacionadas entre sí. Existen procedimientos de control interno que producen evidencia documentada, la cual puede examinarse en cualquier momento. En cambio, otros procedimientos (ejemplo: supervisión estrecha del personal) no dejan evidencia documental, en cuyo caso el cumplimiento puede probarse mediante observación visual directa durante el período que se está examinando.

Como regla general, las pruebas de cumplimiento deberán completarse antes de comenzar las pruebas sustantivas. Lo anterior permite ajustar eficientemente el alcance de la prueba sustantiva, si la de cumplimiento demuestra que determinados controles no están, de hecho, operando o lo están haciendo en forma deficiente.

La finalidad de dichas pruebas es reunir evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control establecidos por la administración, prevendrán o detectarán y corregirán errores potenciales que pudieran tener un efecto importante. Esta conclusión permite confiar en el control interno como fuente de seguridad general de auditoría y disminuir el alcance de las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento están diseñadas para respaldar la evaluación de la aparente confiabilidad de procedimientos específicos de control. Tal evaluación se hará determinando si los procedimientos de control están funcionando de manera efectiva, según se diseñaron.

Los procedimientos de auditoría podrían variar si como resultado de las pruebas de cumplimiento, se detectan debilidades o desviaciones en los procedimientos de control.

Pruebas sustantivas

La característica esencial de la prueba sustantiva es que está diseñada para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cita, sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.

Las pruebas sustantivas incluyen técnicas tales como: confirmación, observación física, cálculo, etc. Es importante señalar que una prueba sustantiva no constituye necesariamente una verificación detallada o del 100%.

Debido a lo anterior, la naturaleza y extensión de las pruebas sustantivas dependerá del tipo y volumen de errores que pudieran ocurrir en los procesos de la entidad, que no fueran descubiertos por los procedimientos de control internos empleados en la misma. Es obvio que a menor cantidad de errores de importancia que pudieran ocurrir, mayor será la limitación del alcance de las pruebas sustantivas. Por tanto, en aquellos casos en que la debilidad de los controles internos pueda permitir errores, pero debido a diferentes razones el número de tales errores probables y su importancia relativa en conjunto sean pequeños, podrá aún ser apropiado limitar el

alcance de las pruebas sustantivas, en virtud del riesgo global limitado de presentación incorrecta de los estados financieros.

También es cierto que en algunos casos, el esfuerzo y tiempo para llevar a cabo las pruebas de cumplimiento puedan ser tales, que el auditor determine que resulta más práctico llevar a cabo pruebas sustantivas para llegar a una conclusión respecto de una cuenta o transacción.

TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Son métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información que le permita emitir su opinión profesional.

Constituyen métodos asequibles para obtener material de evidencia. A continuación se describen, enunciando ejemplos de su aplicación:

➤ Estudio General

Apreciación sobre las características generales del área, programa, proyectos, objetivos, metas, conceptos o rubros a revisar, de los presupuestos y/o estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias que los constituyen.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor que, basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales del área 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, por lo que, generalmente deberá aplicarse antes de las demás.

Deberá realizarse con mucho cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, a fin de asegurar un juicio profesional sólido y amplio.

➤ **Análisis**

Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta, partida, rubro o concepto, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica para conocer cómo se encuentran integrados los datos y la información correspondiente al área auditada y puede ser básicamente de dos clases:

- A. **Análisis de saldos.**- Existen cuentas en las que los distintos movimientos que viene registrándose en ellas son compensaciones unos de otros; por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., 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. El detalle de estas partidas y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.
- B. **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 resulte factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe efectuarse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos

deudores y acreedores que vinieron a construir el saldo final de la propia cuenta.

➤ **Inspección**

Examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada.

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 institución 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 los 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 una comunicación escrita de una persona independiente de la institución examinada y que se encuentra en la posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto, de confirmar de una manera válida.

Esta técnica se aplica solicitando a la persona a quien le pide la información que conteste por escrito al auditor y proporcione la información que se solicita.

Puede ser aplicada de distintas formas: positiva, negativa o nula.

Positiva.— Se envían datos a la persona y se le solicita que confirme la información y que emita sus comentarios, en su caso.

Negativa.- Se envían datos al informante y se le solicita dé respuesta sólo si está en desacuerdo con la información presentada.

Nula.- No se envía información y se solicitan datos sobre saldos, movimientos o información necesaria para la auditoría.

➤ **Investigación**

Obtención de información, datos y comentarios de los servidores públicos de la propia institución.

Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la entidad. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la institución.

➤ **Declaración**

Manifestación por escrito, con la firma de los servidores públicos que emiten la declaratoria de información o datos solicitados por el auditor. Esta técnica debe ser aplicada a las personas que directamente conocen la situación que se analiza; puede realizarse mediante una solicitud de información o una comparecencia donde la declaratoria del servidor público queda plasmada en un acta.

➤ **Certificación**

Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho o documento legalizado con la firma de una autoridad que cuente con tal atribución.

➤ **Observación**

Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

Esta técnica permite al auditor cerciorarse ocularmente de la forma en que el personal de las áreas realiza sus actividades.

➤ **Cálculo**

Verificación matemática de alguna partida.

Hay partidas en la contabilidad que son el 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.

En la aplicación de la técnica del cálculo conviene seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de los intereses ganados que puede haber sido calculado sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del período.

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

Secuencia de la ejecución

Como todo trabajo sistemático, la etapa de ejecución de la auditoría debe tener una secuencia lógica, que en términos generales es la siguiente:

- Recopilación de datos
- Registro de datos
- Análisis de datos
- Evaluación de resultados.

Es importante mencionar que el registro no atañe únicamente a los datos recopilados, sino que debe hacerse también con el producto del análisis y de la evaluación de resultados.

Recopilación de datos

Tiene como objetivo que el auditor se allegue de la información necesaria para su revisión. En esta actividad, se deben cuidar los siguientes aspectos:

- ✓ Ser imparcial respecto a los datos que se están recabando, es decir, conservar la objetividad.
- ✓ Cumplir con el programa de trabajo, en virtud de que en este documento se enuncian las actividades y procedimientos necesarios para lograr los objetivos de la auditoría.
- ✓ En el caso de que durante la revisión se tenga que hacer adecuaciones a las actividades y procedimientos previstos, deberán incluirse en el programa de trabajo, con el fin de mantenerlo actualizado.
- ✓ Cuidar que la información recabada corresponda al objetivo de la auditoría, para que no se distraigan tiempo y recursos en actividades innecesarias.

Para la recopilación, el auditor puede valerse del estudio documental, la observación directa o entrevistas, entre otros.

Dado el volumen de las operaciones que se llevan a cabo en las dependencias y entidades, el auditor se ve obligado al empleo del muestreo en sus revisiones; para ello se vale de pruebas selectivas.

Al igual que el muestreo, la prueba selectiva describe el proceso para obtener información acerca del conjunto de una población o universo, examinando una parte del mismo.

El muestreo puede clasificarse en dos grandes grupos:

- Muestreo dirigido
- Muestreo estadístico.

En el muestreo dirigido, con base en el criterio, el auditor por su experiencia profesional elige el tamaño y las características de la muestra.

El muestreo estadístico es aquel en que la determinación del tamaño y características de la muestra se efectúa por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades. Algunos de estos métodos, conocidos como planes de muestreo, son:

- De atributos
- De variables
- De suspensión o continuación
- De descubrimiento.

Registro de datos

Recopilada la información, se debe proceder al registro de ella, para asentar por escrito los hechos en el momento en que se detectan. Aquí el auditor puede valerse de gráficas, tablas, descripciones, organigramas, diagramas y árboles de decisiones, por citar algunos.

Este registro se efectúa en los papeles de trabajo, tema que se tratará más adelante.

El auditor podrá confiar en la utilidad de sus registros, en la medida en que la recopilación de datos se haya realizado de acuerdo con los aspectos mencionados en el punto anterior.

Análisis de saldos

Una vez terminada la recopilación y registro, se procede al análisis de los datos.

En este proceso de análisis, la información obtenida se somete a una crítica objetiva descomponiendo el todo en sus partes, con el fin de formarse un juicio sobre la forma en que se desarrollan las operaciones auditadas.

El análisis debe comprender principalmente lo siguiente:

- Conocer el hecho que se analiza
- Describir ese hecho
- Examinarlo críticamente
- Hacer comparaciones
- Definir las relaciones con otros elementos

- Identificar y explicar las deficiencias, sus causas y sus efectos.

Un enfoque muy eficaz para el análisis de datos es la actividad interrogativa, es decir, la sucesión de preguntas para comprender los hechos, por ejemplo: qué, cómo, cuándo, dónde, por qué, para qué, cuánto.

El trabajo del auditor público se orienta, básicamente, a la verificación, examen y evaluación de la organización, de la planeación, de los controles internos, de la productividad tanto interna como externa, y de la observancia de la legislación aplicable a las áreas y operaciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; sin embargo, el auditor público deberá tener presente que su trabajo no consiste únicamente en señalar fallas, sino en encontrar oportunidades de mejora y agregar valor, mediante la sugerencia de alternativas, tales como:

- Posibilidad de incremento en la productividad
- Oportunidad de simplificación o eliminación de operaciones.

Los puntos antes mencionados se explican a continuación:

Posibilidad de incremento en la productividad

El auditor debe localizar puntos que puedan mejorarse, mostrando cuantitativa y/o cualitativamente los beneficios potenciales, consecuencia de la aceptación de sus sugerencias. Es necesario investigar, evaluar, probar y demostrar que las medidas propuestas representan un menor costo en relación con los procedimientos establecidos.

Oportunidad de simplificación o eliminación de operaciones

El auditor, en su caso, debe sugerir al responsable del área auditada la eliminación o simplificación de operaciones. Esta situación puede generarse porque se detecte:

- Existencia de procedimientos excesivos
- Duplicidad de actividades
- Inadecuada comunicación.

Con la finalidad de detectar las situaciones antes mencionadas, es conveniente plantear las siguientes preguntas:

¿La operación es realmente necesaria?

¿Se encuentra relacionada con un objetivo definido en el desarrollo de una función?

¿Desempeña un papel indispensable en las actividades del departamento y de la dependencia o entidad?

¿El esfuerzo realizado justifica su costo?

Por último, cabe mencionar la conveniencia de que el auditor sea una persona con amplios conocimientos sobre la normatividad relacionada con la organización; sin embargo, si para llevar a cabo su labor requiere interpretar el significado de los términos normativos utilizados, deberá asesorarse con personal especializado.

Evaluación de resultados

Al concluir la etapa de análisis, se debe proceder a la evaluación de los resultados a los que el auditor ha llegado.

En la primera instancia, será necesario comprobar si se cumplieron los objetivos de la auditoría y si se tienen elementos de juicio suficientes para conformar la opinión profesional del auditor sobre los hechos y situaciones que ha examinado.

Cédulas de observaciones

En este punto, el auditor debe considerar que ya se han analizado las operaciones y se han determinado las observaciones (deficiencias, irregularidades, desviaciones y oportunidades de mejora). Las irregularidades derivadas del análisis se plasmarán en las denominadas cédulas de observaciones, las cuales contendrán, además, las causas, efectos, fundamento legal que fue transgredido y las recomendaciones sugeridas por el auditor para promover la solución a la problemática detectada.

La cédula de observaciones contendrá, de acuerdo con la Guía General de Auditoría Pública, un apartado en donde el auditado mencionará la fecha compromiso para dar solución a la problemática y en su caso, las acciones que ejecutará para lograrlo. En este mismo apartado se anotará el nombre y cargo del servidor público responsable del área u operación donde surgieron las observaciones, debiendo plasmar su firma y la fecha del comentario de observaciones.

El auditor discutirá las cédulas de observaciones con los responsables de la operación revisada y del área auditada, antes de su presentación formal en el informe de auditoría. En esa discusión podrán obtenerse elementos adicionales que rectifiquen o ratifiquen la irregularidad. En cualquiera de los casos, la discusión permite al auditor tener plena confianza y solidez en los planteamientos plasmados en la cédula de observaciones.

Cédulas de seguimiento

De la misma manera que las cédulas de observaciones hacen referencia a los hallazgos determinados durante la auditoría, las de seguimiento manifiestan el grado de avance en la atención de irregularidades.

Estas cédulas son el resultado de una auditoría de seguimiento, en el cual se constata que las recomendaciones hechas por el auditor y las acciones a implantar por el área revisada, hayan sido aplicadas y hayan permitido la solución a la problemática o, en su caso, el grado de avance en la solución de las observaciones.

Las cédulas de seguimiento deben contener, además de la identificación de la auditoría, los siguientes datos, conforme a la Guía General de Auditoría Pública:

- La observación a la cual se le da seguimiento
- Las acciones realizadas por el área operativa para solventar la observación
- El juicio y opinión del auditor para considerar solventada o no la irregularidad

- En caso de no estar solventada la observación, incluye el replanteamiento que propone el auditor y/o las medidas correctivas y preventivas para solventarla
- La fecha compromiso en la que el área auditada considera resolver las irregularidades.

Al igual que las cédulas de observaciones, las de seguimiento también deben ser comentadas con el responsable del área auditada, antes de quedar plasmadas en el informe.

PAPELES DE TRABAJO

Son registros que conserva el auditor sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas en su resumen y sirven para:

- Proporcionar el soporte principal del informe, incluyendo las observaciones, hechos, argumentos, entre otros.
- Ayudar al auditor a ejecutar y supervisar el trabajo
- Presentarse como evidencia en caso de controversia legal.

Deben formularse con claridad, pulcritud y exactitud; asimismo, deben consignar los datos referentes al análisis, comprobación, opinión y conclusiones sobre los hechos, transacciones o situaciones específicas examinadas, así como las desviaciones que presentan sobre los criterios y normas establecidos o previsiones presupuestarias, hasta donde dichos datos sean necesarios para soportar la evidencia en que se basan las observaciones, conclusiones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría (Norma 8 de las Normas Generales de Auditoría Pública).

Supervisión del Trabajo de Auditoría

Un aspecto de gran importancia para la obtención de resultados en una auditoría es la supervisión del trabajo que realiza el equipo encargado de ejecutarla. Esto implica que el supervisor se haga responsable del cumplimiento de los objetivos de la revisión.

La supervisión es la coordinación de los recursos durante la realización de una auditoría, a fin de vigilar, revisar y verificar el logro de los objetivos.

La norma sexta de las Normas Generales de Auditoría Pública establece a este respecto, que todo trabajo que ejecute el personal durante el proceso de la auditoría hasta la rendición del informe y su seguimiento, debe ser cuidadosamente supervisado.

Para asegurar que se siguen todos los procedimientos adecuados en las revisiones, es esencial supervisar a los auditores, por lo que el directivo de mayor jerarquía debe delegar esa tarea en el rango inmediato inferior que dependa de él y por ser responsable de la totalidad del trabajo, establecerá mecanismos adecuados de vigilancia. Si la auditoría es lo suficientemente compleja para requerir los servicios de varios auditores, se debe establecer una línea de mando con un auditor como supervisor de la misma; esta responsabilidad deberá recaer en el de mayor experiencia y capacidad profesional. Para lo anterior, se establece lo siguiente:

- La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los auditores involucrados; instruirlos, mantenerse informado de problemas encontrados que sean significativos, revisar el trabajo realizado y proporcionar capacitación en el campo.
- Los supervisores deben tener la seguridad de que el personal subalterno entiende claramente el trabajo que realizará, por qué se va a efectuar y qué se espera lograr.
- La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría y en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.
- Se debe dejar evidencia de la supervisión en papeles de trabajo.

De lo anterior se desprende que la supervisión se da tanto en la planeación y ejecución, como

en el informe y seguimiento de la auditoría; sin embargo, es en la ejecución donde más se le identifica y desarrolla.

3.9.4 Informe de Auditoría

Concluida la etapa de ejecución de la auditoría, el titular del órgano interno de control deberá hacer del conocimiento del titular de la dependencia o entidad, los resultados de su investigación y análisis a través de un informe por escrito y con su firma.

Entre las normas sobre el informe de auditoría y su seguimiento destaca la norma 10, la cual hace referencia al informe, que es el documento que señala los hallazgos del auditor, así como las conclusiones y recomendaciones que han resultado con relación a los objetivos propuestos para el examen que se trate.

Al término de cada intervención, el titular de la instancia de control lo presentará a la autoridad competente, por escrito y con su firma.

En la presentación de informes de auditoría se considerará la forma, el contenido y la distribución de los mismos.

La forma de presentación es por escrito, considerando los siguientes lineamientos o atributos:

- a. Oportunidad.-** Deberán emitirse lo más pronto posible para que la información pueda utilizarse oportunamente por los servidores públicos correspondientes.
- b. Integridad.-** Deberá contener toda la información necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría, permitiendo una comprensión adecuada y correcta de los asuntos que se informen y que satisfagan los requisitos de contenido.

Es indispensable que el informe ofrezca suficiente información respecto a la magnitud e importancia de los hallazgos, su frecuencia con el número de casos o

transacciones realizadas y la relación que tengan con las operaciones de la dependencia o entidad.

- c. Exactitud.-** La exactitud requiere que la evidencia presentada sea verdadera y que los hallazgos sean correctamente expuestos.
- d. Objetividad.-** El informe de auditoría deberá prepararse sin prestarse a interpretaciones erróneas, exponiendo los resultados con imparcialidad, evitando la tendencia a exagerar o enfatizar el desempeño deficiente.
- e. Convencimiento.-** Los resultados de la auditoría deberán corresponder a sus objetivos, los hallazgos se presentarán de una manera persuasiva y las recomendaciones y conclusiones se fundamentarán en los hechos expuestos.
- f. Claridad.-** Deberá redactarse en un lenguaje sencillo, es decir, de fácil lectura y entendimiento, y desprovisto de tecnicismos para facilitar la comprensión.
- g. Concisión.-** El informe deberá ser concreto, por lo que no podrá ser más extenso de lo necesario para transmitir el mensaje, ya que el exceso de detalles distrae la atención y puede ocultar el mensaje o confundir al lector.
- h. Utilidad.-** Deberá aportar elementos que propicien la optimización del uso de los recursos y el mejoramiento de la administración.

El informe de auditoría debe contener la declaración formal del auditor de haber desarrollado su trabajo de conformidad con las Normas Generales de Auditoría Pública y con los procedimientos supletorios o, en dado caso, hacer constar que así está reflejado en papeles de trabajo. Si por alguna circunstancia el auditor público se ve obligado a apartarse de tales normas y procedimientos, indicará en el informe los motivos que tuvo para ello, así como los criterios

y procedimientos alternativos que hubiere aplicado.

Estructura del informe

Para la elaboración del informe los auditores se deberán sujetar a lo señalado en la Guía General de Auditoría Pública.

El informe se constituye de cinco elementos, mismos que se enuncian a continuación:

1. Oficio de envío (Informe Ejecutivo)
2. Carátula del informe
3. Índice
4. Cuerpo del informe
5. Cédula de observaciones

Para la presentación de los informes de auditorías se deberá tomar en cuenta el contenido, que comprende:

a. Objetivos, alcance y metodología

En los objetivos, deberán exponer las razones por las que se efectuó la auditoría y los fines que persigue el informe.

En cuanto al alcance, deberá indicar la profundidad y cobertura del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos de auditoría.

Con relación a la metodología, se deberán explicar claramente las técnicas que se hayan empleado para obtener y analizar la evidencia necesaria para cumplir con los objetivos de auditoría. También deberán describirse las técnicas comparativas utilizadas, los criterios e indicadores y, cuando se hayan empleado métodos de muestreo, explicar la forma cómo se diseñó la muestra.

b. Resultados de auditoría

Se presentarán con claridad los hallazgos significativos que hayan sido determinados, con la información suficiente, competente y relevante que facilite su comprensión y que su exposición sea convincente y objetiva.

Asimismo, las conclusiones cuando lo requieran los objetivos de la auditoría, deberán ser inferencias lógicas sobre el programa, basadas en las pruebas de la auditoría.

El auditor discutirá su informe antes de su presentación formal con los responsables de las áreas examinadas, para dar a conocer a estos las fallas u observaciones detectadas de sus áreas, pero ¿qué es una observación de auditoría?; pues bien, **es el comentario sobre los hallazgos significativos que el auditor detecta durante su examen.**

El auditor debe brindar al área responsable la oportunidad de presentar las pruebas documentales que puedan modificar e incluso invalidar la observación.

La observación surge de la comparación entre el DEBER SER (lo que dice la norma), con el SER (la realidad), esta variación cuando es significativa se debe tornar en una observación.

El auditor también está obligado a manifestar cual es la causa de la variación observada, así como su efecto en la operación del área.

El "Marco de Referencia" que señala el "DEBER SER", al que el auditor está obligado a plegarse lo constituyen:

- Leyes
- Reglamentos
- Normas
- Códigos
- Manuales
- Objetivos
- Decretos
- Instructivos
- Políticas y
- Toda disposición emitida por Autoridad Competente.

c.Recomendaciones

Las recomendaciones son acciones específicas que van dirigidas a quien corresponda emprenderlas, por lo que los auditores deberán incluirlas en sus

informes, cuando basadas en los hallazgos correspondientes, se demuestre que exista la posibilidad de mejorar la operación y el desempeño.

d. Declaración sobre normas de auditoría

Declarará en su informe que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría pública.

e. Cumplimiento de las disposiciones jurídico-administrativas

El informe deberá contener todos los casos significativos de incumplimiento y abuso que se hayan encontrado durante la auditoría o que tengan conexión con ella.

f. Incumplimiento

Se informará sobre aquellos casos significativos en que no se cumplió, con el fin de evaluar la frecuencia y sus consecuencias y establecer la relación entre estos con el universo o con aquellos que se haya examinado.

g. Presentación directa de informes sobre actos ilícitos

Los auditores son responsables de informar en ciertas circunstancias, sobre actos indebidos, directamente al titular de la instancia fiscalizadora de la dependencia o entidad auditada.

h. Controles de administración

Se incluirá en los reportes el alcance del trabajo en los sistemas de control y cualquier deficiencia significativa que se encuentre durante la auditoría.

i. Opiniones de los funcionarios responsables

Los auditores deberán incluir la opinión pertinente que el servidor público responsable del área, programa, actividad o función auditada haya manifestado en relación con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, así como las

medidas correctivas que se hayan planeado al respecto.

j.Reconocimiento de logros notables

Se incluirán los logros importantes en la ejecución de la auditoría, especialmente cuando las medidas adoptadas para mejorar un área puedan aplicarse en otras.

k.Asuntos que requieran de estudio adicional

Se especificarán todos los asuntos importantes que requieran de mayor estudio y consideración para efectos de planear el trabajo futuro de auditoría.

La instancia fiscalizadora deberá presentar su informe de auditoría por escrito con oportunidad a las autoridades competentes, así como a los responsables de las áreas comprendidas en la auditoría practicada, con el fin de que se tomen las medidas necesarias para llevar a cabo las recomendaciones planteadas.

3.10 Seguimiento de las recomendaciones

Una vez establecidas las recomendaciones y observaciones, la instancia fiscalizadora deberá llevar un control de seguimiento de las medidas adoptadas, a fin de que en las fechas señaladas en el informe de auditoría, se visite el área auditada y se verifique su cumplimiento en los términos y fechas establecidas.

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

Es importante agregar que los Órganos Internos de Control reportan a la Secretaría de la Función Pública los resultados de las auditorías a través del Sistema de Información Periódica (SIP).

El SIP forma parte de una de las herramientas con que cuentan los OIC para la presentación de resultados a nivel Administración Pública Federal, además de responder también al informe de metas

presidenciales por sector y por dependencia o entidad.

La SFP, a través del SIP, recibe de los OIC, la información relativa a la planeación y ejecución de los Programas Anuales de Trabajo, misma que procesa para conocer la situación de las dependencias y entidades.

CONTROL DE LA AUDITORÍA

Para llevar a cabo el control de las auditorías se emplearán tres formatos:

- Cédula única de auditoría
- Evaluación de la auditoría
- Evaluación del personal.

CÉDULA UNICA DE AUDITORÍA

Su objetivo es contar con un solo documento que incluya la información general de la revisión. Contempla, entre otros aspectos, los datos de identificación de la revisión, la cantidad de observaciones que se derivaron de la misma, el personal participante y los importes fiscalizados.

Este formato estará firmado por el jefe de grupo de auditoría y avalado por el responsable del área de auditoría o, en su caso, por quien el titular del órgano interno de control haya designado. Además, quedará incluido en los papeles de trabajo, inmediatamente después del índice del primer legajo, como lo indica la Guía General de Auditoría Pública.

EVALUACIÓN DE LA AUDITORÍA

Parte importante de la ejecución del trabajo de auditoría es alcanzar los objetivos planteados para la revisión; por ello es conveniente evaluarla, mediante un cuestionario sencillo, el cual debe elaborar el jefe de grupo.

En este cuestionario se destaca la planeación de la auditoría, la elaboración de papeles de trabajo, el cumplimiento de las Normas Generales de Auditoría Pública y la fase de ejecución.

Se incluye el formato de evaluación que debe ser requisitado por el jefe de grupo de la revisión y avalado por el responsable del área de auditoría, además de quedar incluido con la Cédula única de auditoría.

EVALUACIÓN DEL PERSONAL

Al igual que la ejecución del trabajo de auditoría, la evaluación del personal que participa en una revisión es de importancia vital, pues a través de ella se pueden identificar aspectos en los que los auditores requieren un reforzamiento.

Para llevar a cabo esta evaluación del personal adscrito a las áreas de control y auditoría, se expidió la Guía Específica para la Evaluación del Desempeño del Personal, en la cual se establecen los conceptos, criterios y puntajes para efectuar dicha evaluación, así como los periodos en los que se practicará.

De esta valoración del desempeño del personal, el titular del órgano interno de control instrumentará el sistema de seguimiento que permita visualizar la evolución de la actuación de los auditores hacia un trabajo de calidad.

Por último, es importante preguntarnos ¿qué sucede después de concluida la auditoría?; pues bien, como se plasmó anteriormente, cuando a juicio del auditor no se hayan tomado las medidas sugeridas en asuntos relevantes, se originarán **responsabilidades**; por lo que se integrará un informe que se turnará al área competente del Órgano Interno de Control para instaurar el Procedimiento Administrativo Disciplinario mediante el cual se determinará si el servidor público infractor se hace acreedor o no a las sanciones correspondientes, tema del siguiente y último capítulo.

CAPÍTULO 4

RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS

4.1 Generalidades

La revisión profunda tanto de las instancias como de los esquemas de control y supervisión de la gestión pública, es un tema que siempre está en el ambiente.

Actualmente ha cobrado mayor fuerza la luz de una nueva administración ante la evidencia; por desgracia, de irregularidades, presuntas y reales en la Administración Pública.

En consecuencia la expectativa gubernamental sobre la efectividad del control interno es amplia, ya que requiere responder a:

- ✓ Racionalidad y austeridad en el Gasto Público,
- ✓ Erradicar la impunidad,
- ✓ Combatir la corrupción,
- ✓ Fortalecer la credibilidad de los órganos públicos de control. Rendición de cuentas claras y oportunas,
- ✓ Comportamiento ético de los servidores públicos.

Las decisiones más recientes para enfrentar el reto que tiene el gobierno respecto del control interno, se ha enfocado más al aspecto de revisión (auditorías) que al de modernización, sistematización y capacitación de los diversos factores integrantes del control interno.

De acuerdo con las normas de auditoría, un buen ambiente de control se identifica, entre otros aspectos, con la existencia de la función de auditoría interna, que privilegie la vigilancia de las operaciones en marcha, así como las evaluaciones separadas o la combinación de ambas.

El sector gubernamental cuenta dentro de su estructura de control con las auditorías internas de las dependencias y entidades; en este aspecto se han tenido indudablemente avances importantes

en su integración, funcionamiento y emisión de informes.

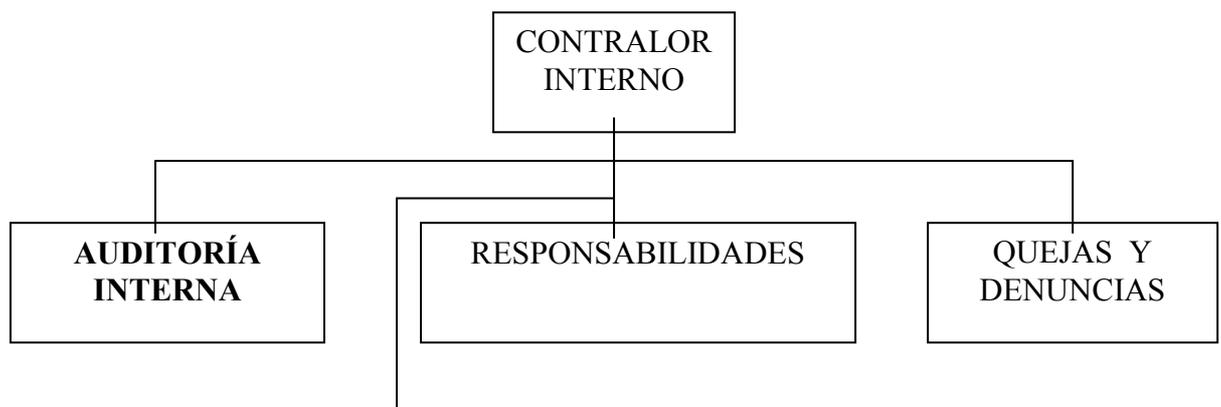
Como ya se mencionó anteriormente, se cuenta con otras instancias de control y auditoría, como son:

- ▣ Auditoría Superior de la Federación (antes Contaduría Mayor de hacienda).
- ▣ Secretaría de la Función Pública (antes SECODAM).
- ▣ Comisión Nacional Bancaria y de Valores.
- ▣ Auditores Externos (firmas independientes).

Por su naturaleza, la auditoría interna tiene una función complementaria con la que realizan las instancias descritas y como ya se dijo, debe privilegiar el aspecto preventivo siempre como una parte integrante del sistema de control de una organización y no como el instrumento básico para establecerlo y mantenerlo.

Sin embargo y no obstante lo anterior, la realidad es que no siempre el auditor interno se encuentra con aspectos preventivos, sino que en la mayoría de las auditorías se reflejan aspectos correctivos, de ahí que se dice que el éxito de toda auditoría está en función de lograr que el área Auditada acepte e implemente las recomendaciones presentadas en el informe, recomendaciones que deberán ser alcanzables y acordes al área auditada de tal forma que en el futuro no vuelvan a ocurrir las mismas irregularidades. Sin embargo, como vimos en el capítulo anterior, cuando estas no se llevan a cabo en los plazos establecidos, se integrará un expediente para turnarlo al área denominada "Responsabilidades", la cual se encuentra como parte integrante de lo que son las Contralorías Internas.

Para mayor precisión, a continuación se muestra el organigrama de un Órgano Interno de Control:



4.2 Tipos de responsabilidades

El trabajo del auditor interno no concluye con el seguimiento de las observaciones plasmadas en el informe de auditoría, sino que debe tener el conocimiento y experiencia necesarios para determinar si con el actuar de los servidores públicos; derivados de las observaciones no solventadas de la auditoría practicada al área, programa u operación a su cargo, nos encontramos frente a alguna irregularidad de la cual es presuntamente responsable el servidor público y que pudiera ser susceptible de alguna sanción. Por lo anterior es necesario que el auditor interno identifique el tipo de responsabilidad a la que se enfrenta, ya que de ello dependerán las características de la integración del expediente y la instancia a la que se turne el mismo.

Pero antes de entrar de lleno al tema diremos que la función pública es una actividad de interés general que tiende a la satisfacción de las necesidades colectivas, por lo que el desempeño de un empleo, cargo o comisión en el servicio público representa, en nuestro Estado de Derecho, una de las más elevadas **responsabilidades sociales**, que debe ser conducida a través de normas jurídicas que propicien su ejercicio eficiente y honesto.

La responsabilidad de los servidores públicos debe traducirse, en la práctica, en un escrupuloso manejo de los recursos federales y en el cumplimiento eficaz de las funciones que tienen encomendadas, lo que hace conveniente contar con un marco normativo acorde con las necesidades sociales que regule en forma adecuada estas responsabilidades.

De ahí que con motivo de los diferentes trabajos que realizan las áreas de auditoría interna, se pueden detectar situaciones en las cuales los servidores públicos pudieron haber cometido

errores que lo colocan en un plan de responsabilidad ante la misma.

En consecuencia y para ampliar lo anterior, se puede decir que las responsabilidades que se pueden observar en la práctica, reúnen las siguientes características:

- a. Las que presentan negligencia o responsabilidad de tipo administrativo o que aparecen con motivo de desviación a las políticas o normas que no representen una afectación o perjuicio material;
- b. Las que en su realización se afectan los bienes patrimoniales (económicos y materiales) de la Dependencia o Entidad, sea por descuido, fraude o peculado;
- c. Mixtas, o sea, la combinación de las dos que se mencionan en los incisos anteriores.

La particular situación que presentan los servidores públicos, los sujeta a una regulación especial en razón de su participación en el ejercicio de la función pública, de tal forma que cuando en el desempeño de sus funciones incumplen con las obligaciones que la Ley les impone, se hacen acreedores a sanciones, las cuales pueden presentar características diferentes, en razón del régimen legal aplicable, de los órganos que intervienen, de los procedimientos para su aplicación y de la jurisdicción a cuya competencia corresponde su conocimiento.

De esta manera, cuando los servidores públicos lesionan valores protegidos por las Leyes Penales, la responsabilidad en que incurrir es penal y por lo tanto, les serán aplicables las disposiciones y los procedimientos de esa naturaleza; cuando realizan funciones de gobierno y de dirección y afectan intereses públicos fundamentales o el buen despacho de los asuntos, dan lugar a la responsabilidad política y cuando en el desempeño de su empleo, cargo o comisión incumplen con las obligaciones que su estatuto les impone para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el ejercicio de la función pública, la naturaleza de la responsabilidad es de carácter administrativo.

Independientemente de estos tres tipos de responsabilidades en que los servidores públicos pueden incurrir frente al Estado, cuando con su actuación producen un daño o perjuicio en el patrimonio de los particulares, se genera la obligación de resarcirlo.

En conclusión, el sistema de responsabilidades de los servidores públicos se integra por cuatro diferentes tipos de responsabilidades: penal, civil, política y administrativa; las dos primeras reguladas por las leyes de la materia correspondiente y las dos últimas reglamentadas en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

4.3 Obligaciones de los Servidores Públicos

La Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos es la Ley Reglamentaria del Título IV Constitucional, define las obligaciones políticas y administrativas de los servidores públicos, las responsabilidades en que incurren por su incumplimiento, los medios para identificarlo y las sanciones y procedimientos para prevenirlo y corregirlo.

Sin embargo, para efecto del tema que nos ocupa hablaremos de aquellas responsabilidades administrativas en que puede incurrir el servidor público y de las que sólo el Órgano Interno de Control puede llevar a cabo el Procedimiento Administrativo Disciplinario a fin de determinar si el servidor público es acreedor; con su actuar, de una sanción.

Por lo anterior, diremos que será responsabilidad de los sujetos de la Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos ajustarse, en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones, a las obligaciones previstas en esta, a fin de salvaguardar los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que rigen en el servicio público, mismas que se encuentran contempladas en el artículo 8 de esta Ley, desglosadas en 24 fracciones que se mencionan a continuación:

"Artículo 8.-Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones:

I.-Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión;

II.-Formular y ejecutar los Planes, Programas y Presupuestos correspondientes a su competencia, y cumplir las Leyes y la Normatividad que determinen el manejo de Recursos Económicos Públicos;

III.-Utilizar los Recursos que tenga asignados y las facultades que le hayan sido atribuidas para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, exclusivamente para los fines a que están afectos;

IV.-Rendir cuentas sobre el ejercicio de las funciones que tenga conferidas y coadyuvar en la rendición de cuentas de la Gestión Pública Federal, proporcionando la documentación e información que le sean requerida en los términos que establezcan las disposiciones legales correspondientes;

V.-Custodiar y cuidar la documentación e información que por razón de su empleo, cargo o comisión, tenga bajo su responsabilidad, e impedir o evitar su uso, sustracción, destrucción, ocultamiento o inutilización indebidos;

VI.-Observar buena conducta en su empleo, cargo o comisión, tratando con respeto, diligencia, imparcialidad y rectitud a las personas con las que tenga relación con motivo de este;

VII.-Comunicar por escrito al titular de la Dependencia o Entidad en la que preste sus Servicios, las dudas fundadas que le suscite la procedencia de las órdenes que reciba y que pudiesen implicar violaciones a la ley o a cualquier otra disposición jurídica o administrativa, a efecto de que el titular dicte las medidas que en derecho procedan, las cuales deberán ser notificadas al servidor público que emitió la orden y al interesado;

VIII.-Abstenerse de ejercer las funciones de un empleo, cargo o comisión, por haber concluido el periodo para el cual se le designo, por haber sido cesado o por cualquier otra causa legal que se lo impida;

IX.-Abstenerse de disponer o autorizar que un subordinado no asista sin causa justificada a sus

labores, así como de otorgar indebidamente licencias, permisos o comisiones con goce parcial o total de sueldo y otras percepciones;

X.-Abstenerse de autorizar la selección, contratación, nombramiento o designación de quien se encuentre inhabilitado por resolución de autoridad competente para ocupar un empleo, cargo o comisión en el servicio público;

XI.-Excusarse de intervenir, por motivo de su encargo, en cualquier forma en la atención, tramitación o resolución de asuntos en los que tenga interés personal, familiar o de negocios, incluyendo aquellos de los que pueda resultar algún beneficio para él, su cónyuge o parientes consanguíneos o por afinidad hasta el cuarto grado, o parientes civiles, o para terceros con los que tenga relaciones profesionales, laborales o de negocios, o para socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen o hayan formado parte. El servidor público deberá informar por escrito al jefe inmediato sobre la atención, trámite o resolución de los asuntos a que hace referencia el párrafo anterior y que sean de su conocimiento, y observar sus instrucciones por escrito sobre su atención, tramitación y resolución, cuando el servidor público no pueda abstenerse de intervenir en ellos;

XII.-Abstenerse, durante el ejercicio de sus funciones, de solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes muebles o inmuebles mediante enajenación en precio notoriamente inferior al que tenga en el mercado ordinario, donaciones, servicios, empleos, cargos o comisiones para sí, o para las personas a que se refiere la fracción XI de este artículo, que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentren directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público de que se trate en el desempeño de su empleo, cargo o comisión y que implique intereses en conflicto. Esta prevención es aplicable hasta un año después de que se haya retirado del empleo, cargo o comisión. Habrá intereses en conflicto cuando los intereses personales, familiares o de negocios del servidor público puedan afectar el desempeño imparcial de su empleo, cargo o comisión. Una vez concluido el empleo, cargo o comisión, el servidor público

deberá observar, para evitar incurrir en intereses en conflicto, lo dispuesto en él artículo 9 de la Ley;

XIII.-Desempeñar su empleo, cargo o comisión sin obtener o pretender obtener beneficios adicionales a las contraprestaciones comprobables que el estado le otorga por el desempeño de su función, sean para él o para las personas a las que se refiere la fracción XI;

XIV.-Abstenerse de intervenir o participar indebidamente en la selección, nombramiento, designación, contratación, promoción, suspensión, remoción, cese, rescisión del contrato o sanción de cualquier servidor público, cuando tenga interés personal, familiar o de negocios en el caso, o pueda derivar alguna ventaja o beneficio para el o para las personas a las que se refiere la fracción XI;

XV.-Presentar con oportunidad y veracidad las Declaraciones de Situación Patrimonial, en los términos establecidos por la Ley;

XVI.-Atender con diligencia las instrucciones, requerimientos o resoluciones que reciba de la Secretaría, del contralor interno o de los titulares de las áreas de auditoría, de Quejas y de Responsabilidades, conforme a la competencia de estos;

XVII.-Supervisar que los Servidores Públicos sujetos a su Dirección, cumplan con las disposiciones de este Artículo;

XVIII.-Denunciar por escrito ante la Secretaría o la Contraloría Interna, los actos u omisiones que en ejercicio de sus funciones llegare a advertir respecto de cualquier servidor público que pueda constituir responsabilidad administrativa en los términos de la ley y demás disposiciones aplicables;

XIX.-Proporcionar en forma oportuna y veraz, toda la información y datos solicitados por la institución a la que legalmente le compete la vigilancia y Defensa de los Derechos Humanos;

XX.-Abstenerse, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, de celebrar o autorizar la celebración de pedidos o contratos relacionados con adquisiciones, arrendamientos y enajenación de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra pública o de servicios relacionados con esta, con quien desempeñe un empleo, cargo o comisión en el

servicio público, o bien con las sociedades de las que dichas personas formen parte. Por ningún motivo podrá celebrarse pedido o contrato alguno con quien se encuentre inhabilitado para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público;

XXI.-Abstenerse de inhibir por sí o por interpósita persona, utilizando cualquier medio, a los posibles quejosos con el fin de evitar la formulación o presentación de denuncias o realizar, con motivo de ello, cualquier acto u omisión que redunde en perjuicio de los intereses de quienes las formulen o presenten;

XXII.-Abstenerse de aprovechar la posición que su empleo, cargo o comisión le confiere para inducir a que otro servidor público efectúe, retrase u omita realizar algún acto de su competencia, que le reporte cualquier beneficio, provecho o ventaja para sí o para alguna de las personas a que se refiere la Fracción XI;

XXIII.-Abstenerse de adquirir para sí o para las personas a que se refiere la fracción XI, bienes inmuebles que pudieren incrementar su valor o, en general, que mejoren sus condiciones, como resultado de la realización de obras o inversiones públicas o privadas, que haya autorizado o tenido conocimiento con motivo de su empleo, cargo o comisión. Esta restricción será aplicable hasta un año después de que el servidor público se haya retirado del empleo, cargo o comisión, y

XXIV.-Abstenerse de cualquier acto u omisión que implique incumplimiento de cualquier disposición legal, reglamentaria o administrativa relacionada con el servicio público.¹

El incumplimiento a lo dispuesto en el presente artículo dará lugar al procedimiento y a las sanciones que correspondan".

Asimismo, en el artículo 10 de la misma Ley señala: "En las Dependencias y Entidades se establecerán unidades específicas, a las que el público tenga fácil acceso, para que cualquier interesado pueda presentar quejas o denuncias por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos.

¹ Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, artículo 8

Las Quejas o Denuncias deberán contener datos o indicios que permitan advertir la presunta responsabilidad del servidor público.

La Secretaría establecerá las normas y procedimientos para que las quejas o denuncias del público sean atendidas y resueltas con eficiencia".²

Las autoridades establecerán los órganos y sistemas para identificar, investigar y determinar las responsabilidades derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 8, así como para imponer las sanciones previstas en la Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (L.R.A.S.P).

Los servidores públicos de la Dependencia que incurran en responsabilidad por incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 8, serán sancionados por la Contraloría Interna de dicha Secretaría. El titular de esta Contraloría será designado por el Presidente de la República y solo será responsable administrativamente ante él.

4.4 Tipos de sanciones

El artículo 13 señala las sanciones por falta administrativa, las cuales se mencionan a continuación:

- I.-Amonestación privada o pública;
- II.-Suspensión del empleo, cargo o comisión por un periodo no menor de tres días ni mayor a un año;
- III.-Destitución del puesto;
- IV.-Sanción Económica, e
- V.-Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.³

Cuando no se cause daños o perjuicios, ni exista beneficio o lucro alguno, se impondrán de seis meses a un año de inhabilitación.

Cuando la inhabilitación se imponga como consecuencia de un acto u omisión que implique beneficio o lucro, o cause daños o perjuicios, será de un año hasta diez años si el monto de

² Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, artículo 10

³ Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, artículo 13

aquellos no excede de doscientas veces el salario mínimo general mensual vigente en el Distrito Federal, y de diez a veinte años si excede de dicho límite. Este último plazo de inhabilitación también será aplicable por conductas graves de los servidores públicos.

En el caso de infracciones graves se impondrá, además, la sanción de destitución, entendiéndose por graves el incumplimiento a las obligaciones previstas en las Fracciones VIII, X a XIV, XVI, XIX, XXII y XXIII del Artículo 8 de la Ley.

Procede la imposición de sanciones económicas cuando por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 8 de la ley, se produzcan beneficios o lucro, o se causen daños o perjuicios, las cuales podrán ser de hasta tres tantos de los beneficios o lucro obtenidos o de los daños o perjuicios causados.

En ningún caso la sanción económica que se imponga podrá ser menor o igual al monto de los beneficios o lucro obtenidos o de los daños o perjuicios causados.

El monto de la sanción económica impuesta se actualizará, para efectos de su pago, en la forma y términos que establece el Código Fiscal de la Federación, en tratándose de contribuciones y aprovechamientos.

Para los efectos de la L.R.A.S.P. se entenderá por salario mínimo mensual, el equivalente a treinta veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal.

En el artículo 18 se señala que "Cuando por la naturaleza de los hechos denunciados o la gravedad de las presuntas infracciones la secretaria estime que ella debe instruir el **procedimiento disciplinario**, requerirá al contralor interno, al Titular del Área de Responsabilidades o al Titular del Área de Quejas **el envío del expediente respectivo**, e impondrá, en su caso, las sanciones administrativas correspondientes.

Sí la Secretaría o el Contralor Interno tuvieran conocimiento de hechos que impliquen

responsabilidad penal, deberán denunciarlos ante el Ministerio Público o, en su caso, instar al Área Jurídica de la Dependencia o Entidad respectiva a que formule las querellas a que hubiere lugar, cuando así se requiera.

4.5 Plazos de prescripción

Las facultades de la Secretaría, del Contralor Interno o del Titular del Área de Responsabilidades, para imponer las sanciones que la ley prevé prescribirán en tres años, contados a partir del día siguiente al en que se hubieren cometido las infracciones, o a partir del momento en que hubieren cesado, si fueren de carácter continuo.

Tratándose de infracciones graves el plazo de prescripción será de cinco años, que se contará en los términos del párrafo anterior.

La prescripción se interrumpirá al iniciarse los procedimientos previstos por la Ley. Si se dejare de actuar en ellos, la prescripción empezará a correr nuevamente desde el día siguiente al en que se hubiere practicado el último acto procedimental o realizado la última promoción.

Con frecuencia se considera la sanción como el resultado principal de la auditoría gubernamental, si bien es cierto que en algunas ocasiones es necesario tomar medidas disciplinarias enérgicas, el moderno enfoque de esta función, la conceptualiza como un instrumento de apoyo para la toma de decisiones de los niveles directivos en su esfuerzo por inducir eficiencia y honestidad en el desarrollo de las operaciones; así como en el manejo y aplicación de los recursos.

Por último es importante mencionar que todo lo anterior es de suma relevancia para los auditores, ya que el conocimiento de ello le permitirá: primero, determinar si nos encontramos frente alguna presunta responsabilidad; segundo, conocer si los asuntos están o no prescritos antes de turnarlos al área correspondiente y por último fundamentar, motivar y documentar fehacientemente las presuntas irregularidades para respaldar su opinión y estar en posibilidad de otorgar

elementos suficientes al área correspondiente para determinar la posible sanción.

CONCLUSIONES

Como pudimos observar; en los cuatro capítulos que integran el presente trabajo, se aprecia que para realizar cualquier actividad se requiere de un procedimiento, estructurado de tal forma que nos permita alcanzar los objetivos, en el que la técnica de **Auditoría** que llevan a cabo los Órganos Internos de Control en Dependencias de la Administración Pública Federal no viene a ser la excepción; cuyas etapas o fases procedimentales vienen a ser muy similares a las descritas en el Procedimiento Administrativo, mismas que se adecuan a los fines de la misma.

En las Dependencias de la Administración Pública Federal cuya magnitud, complejidad y volumen de operaciones, impiden a su titular mantener contacto permanente con todas sus áreas, surge la necesidad de contar con un Órgano Interno de Control. Este se encargará de verificar y comprobar el desarrollo de las actividades delegadas de conformidad con las políticas y lineamientos establecidos, además de obtener un mayor grado de seguridad de estar alcanzando las metas y objetivos de la Organización a un mínimo costo y en el menor tiempo posible.

Los Órganos Internos de Control justifican su existencia en cada dependencia, en la medida en la cual el desarrollo eficiente de sus labores promueva la mejora de la prestación de bienes o servicios, incremente la confianza de la ciudadanía en las instituciones y de los servidores públicos, asimismo que perfeccione el manejo y la aplicación de los recursos para el logro de los objetivos y prioridades estatales.

Por ello podemos concluir manifestando que la Auditoría Interna que se realiza en las Dependencias de la Administración Pública Federal, es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor público desempeña su trabajo mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el

desempeño de esa labor, el auditor también adquiere responsabilidad, no solamente con la dependencia que contrate sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para **tomar decisiones** que beneficiaría a la población a la cual atienden las Dependencias de la Administración Pública Federal, propiciando con ello la mejora de la Gestión Pública.

Sin embargo, es importante destacar que en la mayoría de los casos las auditorías internas en las dependencias de la Administración Pública Federal se realizan a períodos concluidos, por lo que viene ser sólo un órgano sancionador, en razón de que nos referimos a hechos consumados. Por lo tanto es imprescindible que se promuevan las intervenciones de control cuyo carácter es meramente preventivo, son procesos que se están llevando a cabo en ese momento y en los que se pueden detectar áreas de riesgo para proponer acciones de mejora que permitan prevenir acciones irregulares a futuro, lo que permitiría que las Contralorías Internas tuvieran un valor agregado en su misión dentro de la Administración Pública Federal.

BIBLIOGRAFÍA

1. ADMINISTRACIÓN APLICADA
 - Salvador Mercado H.
 - Editorial Limusa, S. A. de C. V.
 - 2004
 - México
2. AUDITORÍA INTERNA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL
 - C. P. Alfredo Adam Adam y C. P. Guillermo Becerril Lozada
 - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
 - 2001
 - México
3. AUDITORÍA I SANTILLANA
 - Santillana González Juan Ramón
 - Editorial ECAFSA
 - 2004
 - México
4. EL DERECHO DISCIPLINARIO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA
 - Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto
 - Instituto Nacional de Administración Pública
 - 2002
 - México
5. ELEMENTOS DE AUDITORÍA
 - Mendivil Escalante Víctor Manuel
 - Editorial ECASA
 - 2004
 - México
6. EL SISTEMA DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS
 - Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez
 - Editorial PORRÚA
 - 2002
 - México
7. FUNDAMENTOS DE ADMINISTRACIÓN
 - Münch Galindo Lourdes y García Martínez José
 - Editorial Trillas
 - 2004
 - México

8. LA FUNCIÓN PÚBLICA EN EL PROCESO DE MODERNIZACIÓN NACIONAL

- Dr. Guillermo Javier Haro Belchez
- Instituto Nacional de Administración Pública
- 2001
- México

9. METODOLOGÍA

- Méndez Álvarez Carlos Eduardo.
- Editorial McGRAW-HILL.
- 2003
- Colombia

10. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- 2003
- México

11. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- 2003
- México

PÁGINAS DE INTERNET

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

- Internet www.camaradediputados.gob.mx
- 2005

2. GUÍA GENERAL DE AUDITORÍA PÚBLICA

- Internet www.funcionpublica.gob.mx
- 2005

3. LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN MÉXICO

- Solalinde Trejo Juan Luis
- Internet www.universidadabierta.edu.mx
- 2004

4. LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS

- Internet www.camaradediputados.gob.mx
- 2005
-

5. LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

- Internet www.camaradediputados.gob.mx
- 2005