

32

251
0



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración

LA IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA EN LA
ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que en opción al Grado de

LICENCIADO EN CONTADURIA

presenta

JAVIER MENDOZA SOLIS

Profesor del Seminario C.P. Jorge Resa Monroy



México, D. F.

1991

FALLA DE ORIGEN



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 está 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.

**LA IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA EN LA
ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL**

I N D I C E

	PAG.
I N T R O D U C C I O N	1
C A P I T U L O I	
MARCO DE ACTUACION DE LAS CONTRALORIAS INTERNAS DE LAS ENTIDADES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL	3
I.1.- Marco General	
I.2.- Lineamientos Generales	
I.3.- Atribuciones	
I.4.- De Control	
I.5.- De Supervisión y Auditoría	
I.6.- De Quejas y Denuncias	
C A P I T U L O I I	14
AUDITORIA GUBERNAMENTAL	
II.1.- Definición	
II.2.- Objetivos	
II.3.- Clasificación	
II.4.- Tipos de Auditoría	
II.5.- Contexto General	
II.6.- Campo de Aplicación	

CAPITULO III

METODOLOGIA DE LA AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL

27

- III.1.- Selección del Area a Auditar
- III.2.- Determinación de Objetivos
- III.3.- Elaboración del Area de Trabajo
- III.4.- Ejecución de la Auditoría
- III.5.- Elaboración del Informe
- III.6.- Seguimiento de la Auditoría

CAPITULO IV

NORMATIVIDAD TECNICA DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

57

- IV.1.- Normas Básicas de Auditoría
Gubernamental
- IV.2.- Normas Generales
- IV.3.- Normas para la Realización
del Trabajo
- IV.4.- Normas Relativas al Informe
de Auditoría

CAPITULO V

TECNICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

77

- V.1.- Concepto
- V.2.- Clasificación

CAPITULO VI

PAPELES DE TRABAJO 91

VI.1.- Concepto

VI.2.- Objetivo

VI.3.- Clasificación

CAPITULO VII

INFORME DE AUDITORIA 103

VII.1.- Objetivo

VII.2.- Elementos

VII.3.- Estructura

VII.4.- Características

VII.5.- Tipos de Informes

CONCLUSIONES 115

BIBLIOGRAFIA 118

INTRODUCCION

El presente trabajo tiene como finalidad dar a conocer ampliamente los principios que sustentan el ejercicio de las funciones de Control y Auditoría en la Administración Pública Federal.

Ante los cambios de orden social, político y económico generados en la presente administración resulta necesario que el Ejecutivo Federal lleve a cabo la delegación de funciones de planeación, presupuestación, control y evaluación del Gasto Público Federal en las Dependencias y Entidades permitiendo a éstas aplicar los recursos en la consecución de los objetivos Nacionales e Institucionales, haciéndolas responsables de rendir periódicamente informes de su gestión.

En base a las experiencias y resultados obtenidos se juzga conveniente fortalecer y complementar los mecanismos de Control y Evaluación ya que en la práctica no han mostrado los cambios dinámicos que se registran en la actualidad, como consecuencia de la escases de recursos, los problemas inflacionarios, el volumen y complejidad de las operaciones que realiza la Administración Pública Federal, escases y rotación de personal y el decidido propósito de evitar desvíos y dispendios en el presupuesto asignado son factores determinantes que

la presente Administración 1988 - 1994, lleve a cabo un adecuado control de las operaciones que realizan sus dependencias y entidades a fin de lograr el cumplimiento de sus metas y objetivos.

Por lo anteriormente expuesto y considerando a las dependencias y entidades como empresas y organismos vivos con problemas de crecimiento, adaptación al medio y desarrollo se comprenderá la importancia que reviste la disciplina de la Auditoría en la Administración Pública Federal.

CAPITULO I

MARCO DE ACTUACION DE LAS CONTRALORIAS INTERNAS DE LAS ENTIDADES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

I.1.- Marco General

La presente Administración, atendiendo a las demandas sociales y con base en los postulados de Filosofía Política que orientaron su actividad, instrumentó una serie de medidas a fin de lograr que la actividad administrativa del Estado se realice en mejores condiciones de eficiencia y eficacia, y que los servidores públicos se desempeñen con la mayor honestidad y capacidad.

En este contexto, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación constituye el órgano responsable de fortalecer y hacer integral la función de control en la Administración Pública Federal, para coadyuvar y dar cabal cumplimiento a los propósitos señalados. Sus acciones se orientan a promover la modernización de los sistemas, instrumentos y mecanismos de control y evaluación que interactúan en el aparato gubernamental, y a prevenir y combatir la corrupción de los servidores públicos, poniendo énfasis en el análisis de sus causas y efectos para evitar que la deshonestidad, negligencia e ineficiencia sean recurrentes.

En esencia esta Secretaría se ubica y actúa dentro de la Administración Pública como una dependencia de regulación integral que apoya al Ejecutivo para mejorar los sistemas y controles, y a los hombres y sus rutinas, con un mismo propósito: Incrementar la eficiencia en el desarrollo de las acciones y la eficacia en los resultados.

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, promoviendo una acción corresponsable y uniendo sus esfuerzos con las entidades del sector público encargados directamente de la planeación, programación, manejo y aplicación de los recursos contribuirá a que se constituya un Sistema Integrado de Control Gubernamental que ofrezca alta precisión técnica en sus indicadores; calidad y oportunidad en sus recomendaciones posición política realista en cuanto a lo que es posible realizar; y mecanismos que eviten el desvío de los recursos en la consecución de los objetivos y prioridades nacionales.

El compromiso social que le dió origen y vigencia, será satisfecho en la medida en que sus instrumentos, mecanismos y apoyos, coadyuven efectivamente a mejorar la prestación de bienes y servicios a la comunidad y a que se incremente la confianza de la ciudadanía en las instituciones y en los servidores públicos.

En este marco, destaca la naturaleza funcionamiento y alcance que tienen las Contralorías Internas de las Entidades para fortalecer y darle integralidad al control, dentro del ámbito de su competencia, mediante la realización de acciones orientadas a articular, integrar y hacer compatibles los controles existentes en la entidad.

El presente capítulo tiene como propósito establecer los lineamientos generales que definen el concepto, objetivos y atribuciones de las Contralorías Internas, de las Entidades de la Administración Pública Federal, a fin de darle orden y congruencia a su actuación.

De esta manera, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación da cumplimiento en una primera etapa a la atribución que tiene de expedir las normas y lineamientos para regular el funcionamiento de los órganos de Control Interno y establece la plataforma que posibilita el desarrollo sistemático de su función normativa.

I.2.- Lineamientos Generales

1. Las Contralorías Internas son órganos de apoyo que para el adecuado cumplimiento de sus responsabilidades, deberán depender directamente del titular de la entidad y realizarán sus funciones de acuerdo con las disposiciones, normas y lineamientos que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

2. Su responsabilidad característica será la de apoyo y vigilancia debiendo evaluar y comprobar, con el fin de hacer sugerencias constructivas. En consecuencia desarrollarán todas aquellas acciones orientadas a organizar, instrumentar y coordinar el Sistema Integrado de Control de la Entidad (SICE), con el propósito de que oportuna y sistemáticamente se contemplen los aspectos más representativos y relevantes de la forma en que se aplican y utilizan por las áreas responsables, las disposiciones, políticas, planes, normas, lineamientos, programas, presupuestos, procedimientos y demás instrumentos de control y evaluación.

3. Sus objetivos genéricos, en concordancia con los de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, serán los siguientes :

3.1 Contribuir a la modernización de los Sistemas de Control y Evaluación de la Entidad propiciando que estos asuman un carácter integral, congruente y homogéneo.

3.2 Promover la racionalidad en el manejo y aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros.

4. Para el cumplimiento de sus objetivos, su actuación deberá desarrollarse en un marco-orgánico-funcional de neutralidad, que asegure que las funciones de vigilancia y comprobación se lleven a cabo con objetividad e imparcialidad.

Por lo tanto, mantendrán independencia de todas aquellas acciones que por su naturaleza serán sujetas a su vigilancia y fiscalización, no debiendo realizar directamente funciones operativas tales como : Contabilidad, Tesorería, Informática, Custódia y Administración de bienes en general, organización y métodos, formulación del presupuesto, etc..

5. Su campo natural es la información, los sistemas y controles que existan en materia contable, financiera y de operación en sentido amplio, seguir y perseguir, interpretar, conducir y recomendar.

6. Sus acciones deberán contribuir a fortalecer la imagen institucional, mediante la promoción de la eficiencia en el desarrollo de las actividades y la eficacia en la consecución de los objetivos de la entidad.

I.3.- Atribuciones.

Las Contralorías Internas tendrán las siguientes facultades:

A) DE CONTROL.

1.- Promover el establecimiento de políticas y el desarrollo de procedimientos para la reglamentación y control de quehacer operativo.

2.- Comprobar la existencia de mecanismos e instrumentos de control en las áreas, sistemas y procesos de la entidad, particularmente en aquellos que resulten prioritarios y estratégicos para el cumplimiento de sus objetivos.

3.- Integrar dentro de la gestión operativa, los instrumentos y mecanismos de control que a través de indicadores permitan conocer por excepción las desviaciones por los estándares establecidos sobre el desarrollo de las principales actividades de la entidad.

4.- Recopilar, integrar y analizar la información relevante de las áreas, sistemas y procesos operativos de la entidad, a fin de vigilar la efectividad de los controles, el adecuado uso de los recursos y su congruencia con los objetivos institucionales de la entidad.

5.- Vigilar que el seguimiento de los programas prioritarios de la entidad, permita la identificación e interpretación de posibles desviaciones, para la oportuna adopción de medidas correctivas.

6.- Participar en la toma de decisiones sobre aquellos aspectos relevantes de la operación de la entidad, como algunas modificaciones al presupuesto, desarrollo de los programas prioritarios, políticas, establecimiento de programas, obra pública, adquisiciones, conservación de bienes muebles e inmuebles, adecuación de la estructura orgánica-funcional, así como opinar sobre el contenido de los principales convenios, concursos, contratos y todas aquellas transacciones significativas que representan ingresos o egresos para la entidad.

7.- Vigilar que las adecuaciones y los ajustes a la estructura orgánica-funcional, contribuyan a mejorar la operación general de la entidad.

8.- Verificar que el manejo y aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros de la entidad, se cumpla bajo criterios de racionalidad y austeridad.

9.- Identificar y verificar que los principales informes económicos, financieros, presupuestales, contables y estadísticos, que deben turnar las áreas competentes de la entidad a las dependencias normativas y coordinadoras de sector, contengan los datos y elementos necesarios de acuerdo a las normas y elementos establecidos, así como que se envíen dentro de los plazos señalados.

10.- Expedir las normas y lineamientos que en concordancia y complementariamente a los que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, regulen el funcionamiento del Sistema Integrado de Control de la Entidad. La Contraloría Interna discrecionalmente podrá requerir a las áreas competentes de la entidad, la emisión e instrumentación de normas complementarias que aseguren el eficaz funcionamiento del sistema referido.

11.- Opinar previamente a su expedición, sobre los proyectos de disposiciones, políticas, normas y lineamientos en materia de control que, para dar cumplimiento a las obligaciones derivadas de las disposiciones emitidas por las dependencias normativas y coordinadoras de sector, deben de expedir, de acuerdo con sus atribuciones, las áreas competentes de la entidad.

12.- Asesorar, apoyar y coordinarse de acuerdo a sus atribuciones, con las demás áreas de la entidad, así como acompañar corresponsablemente a los órganos de la Secretaría General de la Federación, para el mejor desempeño de las funciones que en materia de control y evaluación realizan.

13.- Informar al titular de la entidad, de acuerdo con las políticas que éste establezca sobre los resultados que proporcione el Sistema Integrado de Control de la Entidad y sobre la evaluación de las áreas que hayan sido objeto de supervisión y fiscalización, así como opinar sobre los informes de evaluación que integren y presenten al mismo las áreas competentes.

14.- Proporcionar a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y a la Dependencia Coordinadora del Sector, la información y elementos que éstas requieran para el desempeño de sus atribuciones, bajo las políticas y normas establecidas.

B) DE SUPERVISION Y AUDITORIAS.

15.- Elaborar y desarrollar bajo un concepto de integralidad los programas anuales de control y auditoría que requiera la entidad, con base en los programas mínimos que establezca la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

16.- Vigilar y comprobar el cumplimiento por parte de las áreas de la entidad, de las obligaciones derivadas de las disposiciones, normas y lineamientos en materia de planeación, programación, presupuestación, información, estadística, contabilidad, organización y procedimientos, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, administración de recursos humanos, materiales y financieros, patrimonio y fondos y valores de la propiedad o al cuidado de la entidad.

17.- Formular con base en los resultados de las supervisiones y auditorías que realice, las observaciones y recomendaciones necesarias a las áreas de la entidad, tendientes a incrementar la eficiencia de las acciones y la eficacia en el logro de los objetivos.

18.- Establecer el seguimiento de la aplicación de las observaciones y recomendaciones, producto de los resultados de las supervisiones y auditorías practicadas a las áreas de la entidad.

19.- Tener acceso a la contabilidad, archivos y demás registros y documentos de la entidad, que contengan información sobre las actividades relevantes de la misma, de acuerdo a las políticas fijadas para tal efecto por el titular.

C) DE QUEJAS Y DENUNCIAS.

20.- Atender las quejas que presenten los particulares con motivo de acuerdos, convenios o contratos que celebren con las distintas Áreas de la entidad.

21.- Realizar las investigaciones referentes a los casos en que los Servidores Públicos de las Entidades incurran en responsabilidades, con motivo del incumplimiento de las obligaciones de los Servidores Públicos, integrando los expedientes respectivos y turnándolos a las Contralorías Internas de las Coordinadoras de Sector, para que éstas procedan a substanciar el procedimiento administrativo de determinación de responsabilidades, y en su caso, se apliquen las sanciones correspondientes de conformidad con la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y con las normas y lineamientos que expida la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

22.- Analizar las causas y los mecanismos utilizados en los casos en que se hayan cometido ilícitos, así como comprobar la forma en que funcionan los controles establecidos, con el fin de evitar y prevenir su recurrencia.

CAPITULO II

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

II.1. Definición de Auditoría Gubernamental.

El Concepto de Auditoría Gubernamental en realidad es nuevo, ya que era común encontrar definiciones de Auditoría que se referían a la contable y financiera, a la administrativa y a muchas otras más.

Dentro de las definiciones que sobresalen de Auditoría Gubernamental, destaca la de la General Accounting Office, al referirse a la Auditoría practicada en las operaciones gubernamentales, señala " que el término Auditoría se utiliza para describir no solo el trabajo hecho por Contadores en el examen de informes financieros, sino también el realizado en la revisión del cumplimiento de las Leyes y Reglamentos aplicables de la eficiencia y economía de las operaciones y de la efectividad en el alcance de los resultados del programa ".

Otra de las definiciones que encontramos, fué la emitida por la Secretaría de Programación y Presupuesto, quien esta encargada de establecer el marco de referencia en donde se da la Auditoría Gubernamental dentro de la Administración Pública Federal, la define como :

" El exámen de las operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza, de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables.

II.2. Objetivos de la Auditoría Gubernamental.

De acuerdo con lo señalado en el manual de Auditoría Gubernamental, los objetivos fundamentales de la Auditoría Gubernamental son los siguientes :

- Analizar si la dependencia o entidad con los recursos asignados ha cumplido en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas establecidos en sus programas.

- Analizar si el control interno condyuva a la obtención de información financiera confiable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.

- Revisar la eficiencia obtenida por la dependencia o entidad en la asignación y utilización de estos recursos.
- Revisar si se cumple con las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la dependencia o entidad.
- Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a mejorar la operación de la dependencia o entidad, así como corregir las desviaciones o deficiencias encontradas.
- Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido aprobadas, con objeto de cerciorarse de que efectivamente se implantaron.

II.3. Clasificación de la Auditoría Gubernamental.

La Auditoría Gubernamental, en función de quien la realiza se clasifica en :

- AUDITORIA INTERNA.
- AUDITORIA EXTERNA.

AUDITORIA INTERNA.-

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

Siendo la tendencia de la administración pública fortalecer el esquema de participación 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 en lo particular tienen establecidos 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 de autocontrol implementados 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 debe 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, a fin de satisfacer el ordenamiento legal aplicable (Artículo 44 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal), con lo cual se busca lograr la suficiente independencia de acción y el apoyo necesario.

Para el desarrollo de las actividades de Auditoría Interna, es necesario que exista una estrecha coordinación y efectiva comunicación con las diferentes unidades de la Dependencia o Entidad para propiciar que las acciones de revisión, se desarrollen bajo un esquema de participación conjunta.

AUDITORIA EXTERNA.-

Esta Auditoría es la practicada por profesionales independientes a la Dependencia o Entidad, con objeto de emitir un juicio sobre la situación que guarda el área auditada.

El enfoque que tradicionalmente ha tenido este tipo de revisiones, ha sido orientado a la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de las entidades del Sector Paraestatal.

En virtud de los nuevos requerimientos que se tienen en materia de control y evaluación, es necesario reorientar el desarrollo de esta actividad, a fin de estimular a las Dependencias Coordinadoras de Sector y a las Entidades, para que utilicen a profesionales diversos en la realización de otro tipo de auditorías tendientes a examinar la eficiencia y eficacia de las operaciones de las dependencias y entidades, a esta actividad se le denomina auditoría externa financiera y es realizada por contadores públicos independientes, bajo las normas emitidas por el IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.).

II.4. Tipos de Auditoría.

En diferentes documentos y eventos se han expresado diversos criterios y acepciones para denominar a las revisiones específicas que se hacen de las operaciones de Gobierno, manejando términos como Auditorías Administrativas, Presupuestales, Técnicas, Legales, de Eficiencia, Operacionales, de Sistemas, etc., sin embargo, no siempre se concibe de igual forma el contenido y alcance que cada una de ellas tiene, por lo que es necesario establecer una convención de los términos que se manejen y lo que debe entenderse por cada uno de ellos.

Por lo anterior, en el contexto normativo de Administración Pública Federal, se han definido los siguientes tipos de Auditoría :

- Auditoría Financiera
- Auditoría Operacional
- Auditoría de Resultado de Programas
- Auditoría de Legalidad

- AUDITORIA FINANCIERA.-

Es aquella que comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros con el objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil. Es importante aclarar que en el caso de la Auditoría Externa financiera, el contador público deberá emitir un dictamen.

- AUDITORIA OPERACIONAL.-

Este tipo de Auditoría comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información.

Los aspectos fundamentales de esta auditoría, son determinar si :

- La estructura organizacional de la Dependencia o Entidad, reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas que tienen asignados.
- Los recursos con que cuenta la Dependencia o Entidad son suficientes y apropiados para el logro de sus objetivos.

- Los sistemas operativos contienen procedimientos para el desarrollo de las actividades encomendadas.
- En la ejecución de los programas se utilizan los recursos en la cantidad y calidad requerida al menor costo posible.
- El sistema de información es oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones.
- El sistema de información refleja el efecto físico y financiero de la aplicación de los recursos

- AUDITORIA DE RESULTADO DE PROGRAMAS.-

Esta Auditoría analiza la eficiencia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y las metas establecidas, en relación con el avance del ejercicio presupuestal.

El análisis de la eficacia se obtendrá revisando que efectivamente se alcanzaron las metas establecidas en el tiempo, lugar, cantidad y calidad requerida.

La congruencia se determinará al examinar la relación lógica que exista entre el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

- AUDITORIA DE LEGALIDAD.-

Este tipo de Auditoría tiene como finalidad revisar si la Dependencia o Entidad, en el desarrollo de sus actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que les sean aplicables. (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc.).

II.5. Contexto General de la Auditoría Gubernamental.

Esto no es otra cosa que el enfoque general que se debe dar a las revisiones de Auditoría. El Manual de Auditoría Gubernamental menciona que la auditoría puede ser :

- Integral
- Parcial

- AUDITORIA INTEGRAL.-

Cuando en una sola revisión concurren los cuatro tipos de auditoría (financiera, operacional, de resultado de programas y de legalidad), se le denominará Auditoría Integral.

- AUDITORIA PARCIAL.-

Será aquella en la que no se practiquen todos los tipos de auditoría.

II.6. Campo de Aplicación de la Auditoría Gubernamental.

De acuerdo con lo que señala el Manual de Auditoría Gubernamental, las auditorías podrán realizarse a diferentes niveles, en atención al objetivo u objetivos que se persigan en la revisión pudiendo practicarse auditorías a :

- Unidades.
- Programas.
- Actividades.

- AUDITORIA A UNIDADES.-

Se entenderá por unidad, aquella área que tiene asignado un programa o conjunto de programas encaminados al logro de determinados objetivos y metas de la Dependencia o Entidad.

Las unidades atendiendo al tipo de actividades que realiza se clasifican en :

- Unidades Sustantivas .- Aquellas que realizan funciones tendientes a lograr en forma específica los objetivos para los cuales fué creada la Dependencia o Entidad.

- Unidades de Apoyo Administrativo .- Aquellas que realizan funciones de tipo Administrativo en apoyo del logro de los objetivos de las Unidades Sustantivas.

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 auditada.

Auditoría a Programas.- El segundo nivel de la Auditoría gubernamental es el de la auditoría a programas que comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades.

En este caso se revisará aquel programa, subprograma, proyecto, etc., que este establecido en la estructura programática del presupuesto, excluyéndose los otros que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma unidad.

Auditoría de Actividades.- El alcance que comprende este nivel de auditoría esta circunscrito a la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que sean diferentes a unidades programadas. Un ejemplo lo tenemos en el sistema descentralizado de pagos en donde encontramos que en su funcionamiento intervienen varias unidades. Que en determinados aspectos tienen injerencia con el pago de remuneraciones al personal (Recursos Humanos, Contabilidad, Presupuesto, Cómputo, etc.)

CAPITULO III

METODOLOGIA DE LA AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL

Para llevar a cabo su función el auditor requiere realizar investigaciones, es decir, aplicar una serie de métodos a través de operaciones lógicas en base a datos objetivos.

Para realizar dicha investigación, el auditor requiere de una metodología especial para el desarrollo de su trabajo, la cual, básicamente, esta en función de los objetivos de la auditoría y del área a examinar.

Las particularidades de la metodología serán diferentes por cada auditor, pero deberán estar fundamentadas e incorporadas dentro del esqueleto general de método científico.

Entre los diversos factores que afectan la metodología de la auditoría o su énfasis en alguna (s) fase (s) del proceso se pueden mencionar:

- Areas Simples o Complejas
- Areas Conocidas o Desconocidas
- Primera o Subsecuentes Auditorías
- Con o sin procedimientos por escrito
- Grado de experiencia del personal
- Características del Area.

Sujeto a la consideración del punto anterior, la metodología propuesta en este estudio se puede resumir en los siguientes pasos generales:

1. Selección del Area a Auditar
2. Determinación de Objetivos
3. Elaboración de Programas de Trabajo
4. Ejecución de la Auditoría
5. Elaboración del Informe
6. Seguimiento de la Auditoría.

III.1. Selección del Área a Auditar

A) Factores a considerar.- Antes de iniciar la auditoría de cualquier área, es necesario evaluar si el tiempo y esfuerzo que serán invertidos estarán en relación con la aportación que pueda realizar a los objetivos de la organización.

- Debe evitarse caer en la rutina de efectuar auditorías donde las probabilidades de obtener beneficios superiores a su costo son escasos, por el monto de los recursos que se manejan y las dificultades técnicas para efectuar recomendaciones que mejoren su productividad.

- Los principales factores que afectan la selección del área a auditar se pueden clasificar, en tres grupos a saber:

a) OPERACION. Importancia de la Organización o Actividad, en base a indicadores como:

- Monto del desembolso o ingreso
- Monto de la Inversión en Activos
- Actividades y riesgos críticos
- Gravedad y consecuencias de los posibles problemas
- Grado en que un problema puede ser resuelto o atacado (Sindical, Gobierno, etc.)

b) AUDITOR

- Intereses Materiales, Intelectuales y Organizacionales
- Valores Personales
- Conocimientos sobre la operación.

c) ORGANIZACION

- Intereses o requerimientos del superior y de la alta administración.
- Nivel organizacional del departamento de auditoría interna.
- Nivel organizacional del área auditada
- "Modas Profesionales" nacionales o internacionales
- Recursos Materiales, Técnicos y Humanos (Alcance de la Auditoría)
- Políticas en relación a las Auditorías

B) Actividades Previas.- Para que la decisión del área a auditar sea la más adecuada, se requiere desarrollar, por lo menos, las siguientes actividades:

- Evaluación de los factores que afectan la selección del Área a auditar.
- Estimación tentativa de tiempos para:
 - * Definición de objetivos y elaboración del Programa de Trabajo.
 - * Desarrollo total de la auditoría (Bases: Costo-Beneficio; complejidad y grado de control de la operación).
- Asignación del responsable de la definición de objetivos y Programa de trabajo, así como de la auditoría.
- Investigación de situaciones especiales de la operación que haga incosteable o inconveniente la auditoría:
 - * Cambios en las operaciones, en proceso de implementación.
 - * Proyectos en proceso para eliminar los problemas existentes.
 - * Estudios recientes en que se hayan planteado los problemas existentes.

C) Requisitos del Area a Auditar.- El área que selecciona el auditor debe cumplir con los siguientes requisitos mínimos:

- Ser de interés a la Administración.
- Representar Actividades críticas a la Organización
- Tener alta productividad (Relación Costo-Beneficio)
- Ser factible de aceptación, tanto por el auditado como por los niveles jerárquicos superiores.

Por otra parte, deben quedar perfectamente definidos los límites operacionales del área a auditar, principalmente en lo que se refiere a su relación con áreas afines, a fin de evitar que se dupliquen esfuerzos en el examen de las operaciones.

D) Estrategia.- Algunas recomendaciones que pueden facilitar la decisión del área a auditar son las siguientes:

- Areas conocidas en lugar de desconocidas
- A solicitud en lugar de impuestas.
- Mayor probabilidad de incrementar la economía, eficiencia y eficacia.

III.2. Determinación de Objetivos.

Muchos auditores revisan las operaciones sin la debida planeación, encontrándose posteriormente con innumerables problemas.

No es difícil encontrar que al revisar sus papeles de trabajo no sepan cuál fué la base de su alcance o que se den cuenta que han pasado por alto aspectos importantes.

Al igual que en cualquier actividad, el establecer los objetivos permite encauzar todo el esfuerzo de la auditoría.

A) Límites.- Para su correcta determinación, los Objetivos deben precisar los siguientes límites:

- Temporales, es decir, el periodo en que deben ser concluidos.
- Espaciales, o sea, la región zona, territorio, cuenta, subcuenta, etc., que comprenden.
- Operacionales, es decir, el inicio y fin del área sujeta a exámen.

B) Niveles.- Aún cuando en principio los objetivos deben incluir la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, tanto en su diseño como en su ejecución, en ciertas circunstancias pueden comprender aspectos parciales, por ejemplo:

- Evaluación de Procedimientos (Sistemas)
- Evaluación de Ejecución o Desempeño
- Evaluación del Sistema de Información.

C) Errores Comunes.- Es necesario cuidar que en la determinación de los objetivos se evite cometer los siguientes errores:

- Imprecisión o falta de claridad
- Dificultad o imposibilidad de su realización por:
 - * Tratarse de objetivos teóricos sobre los que existen discrepancias en su concepción (Liderazgo, motivación, etc.)
 - * Falta de tiempo y recursos.

D) Generalidad y Especificidad.- Si el objetivo es muy general suele ser demasiado vago u dificulta su cumplimiento tanto por la complejidad de su operacionalización como por la ejecución de actividades innecesarias, independientemente de su escasa utilidad como instrumento de control.

En general, cuando más específico es el objetivo, mayores son sus probabilidades de cumplimiento, pero la intrascendencia puede ser el precio que pagamos, pues se puede reducir hasta suprimirle la competencia.

Debe procurarse conciliar ambos extremos para no caer en ninguno de los dos defectos.

La realización de esta fase de la auditoria, o sea la determinación de objetivos no se concluye en un momento determinado, sino que debe revisarse constantemente durante toda la auditoria en base a los hallazgos que se vayan detectando y a los nuevos conocimientos que se adquieran en el transcurso del exámen.

E) Fuentes de Información.- En relación a este punto, es necesario obtener información de dos fuentes principales, a saber:

1. Material Teórico
2. Información Operacional.

1. MATERIAL TEORICO.- Este se puede clasificar en interno y externo. Dentro del material interno se encuentra principalmente el que proviene de auditorias anteriores, a saber:

- Informes de auditorias y sus respuestas

- Seguimiento de auditorías
- Tiempos presupuestos Vs. reales y explicación de variaciones.
- Objetivos, programas de trabajo y papeles de archivo permanente.

Por lo que se refiere al material externo, comprende la bibliografía en relación al área a examinar, a saber:

- Objetivos y Programas de trabajo que se publiquen en libros, artículos o conferencias.
- Trabajos similares en otras empresas
- Técnicas Administrativas especiales del área
- Técnicas utilizadas en otras áreas (tiempo ocioso, cuellos de botella, equipo no utilizado, etc.)

La exploración del material anterior permitirá al auditor aprovechar las investigaciones realizadas por los estudiosos de la materia.

Con lo anterior se conocen enfoques y procedimientos para la determinación de objetivos, con los que quizá no este familiarizado y, por lo tanto, evitará utilizar tiempo y energías en problemas ya resueltos anteriormente.

Por otro lado, debe evitarse que la lectura nos condicione la mente y nos limite en la búsqueda de nuevas opciones.

2. INFORMACION OPERACIONAL.- Dentro de este rubro se puede agrupar la información de cualquier naturaleza que se relacione con el área a examinar y que facilite la determinación y especificación de los objetivos. A continuación se presenta una lista enunciativa de la utilizada con mayor frecuencia:

- Situación Organizacional:
 - * Organigramas
 - * Manuales de Procedimientos y/o diagramas de las operaciones.
 - * Objetivos de la función
 - * Descripción de las funciones o puestos

- Documentos de la Operación:
 - * Contratos (Proveedores, sindicatos, etc.)
 - * Lista de Precios
 - * Conciliaciones físico-contables
 - * Lista de Propiedades

- Información Financiera o Estadística
(Desglose en "Programas de Trabajo")

- Situación Física
 - * Visita a las instalaciones.

Todo el proceso para la determinación de los objetivos se le conoce comunmente como parte de la "Familiarización" (cuyo complemento es el desarrollo del programa de trabajo) y que en una u otra forma comprenderá la observación (Inspección física o "Visita a las instalaciones") entrevistas, exámen documental y análisis financiero.

III.3. Elaboración del programa de trabajo

A) Operacionalización de Objetivos.- Es necesario operacionalizar los objetivos, con el fin de hacer descender su nivel de abstracción y transformarlos en las actividades necesarias para su cumplimiento.

Cada uno de los objetivos se desglosan, a través de un proceso de deducción, en sub-objetivos que se encuentran en un nivel de abstracción intermedio, los cuales, a su vez, pueden operacionalizarse a través de las actividades específicas.

La Operacionalización de los Objetivos permitirá diseñar los instrumentos para recopilar la información que se utilizará en su prueba. El programa de trabajo es el mecanismo que hace factible esa conexión. Constituye un puente entre los objetivos y la ejecución de la Auditoría.

Los objetivos y el Programa de trabajo deben orientar la ejecución de la Auditoría y ésta, a su vez, confirmar, reformular o anular los Objetivos, éste enlace permite cumplir con la norma de auditoría de planeación y supervisión adecuadas.

La operacionalización de los objetivos permite precisar la naturaleza y alcance de las pruebas necesarias para su cumplimiento.

Puesto que la información necesaria para resolver el problema tiene un elevado costo, es importante establecer la relación entre los beneficios y los costos; evidentemente, si estos últimos son superiores, la auditoría no debe realizarse o, por lo menos, reducir sus pretensiones.

El alcance (Volumen) y la naturaleza de la información (Cualitativa y Cuantitativa) que se recabe en la auditoría, así como su oportunidad, debe estar plenamente justificada por los objetivos y el programa de trabajo, y consecuentemente por la importancia de la operación y los intereses de la administración, o de lo contrario se corre el riesgo de recopilar datos de poca o ninguna utilidad.

Algunas actividades pueden llevarse a cabo en forma paralela y no necesariamente en forma secuencial.

El programa de trabajo debe ser flexible y tener una estructura similar a la de los papeles de trabajo de la auditoría y al informe, para facilitar tanto la ejecución como la supervisión y cierre de la auditoría.

B) Análisis de la Información.- Para asegurarse que no se olviden aspectos importantes, tanto en los objetivos como en el programa de trabajo, debe analizarse la información relevante sobre el área a examinar. Algunos de los puntos que deben considerarse son:

a) Análisis financiero y estadístico.- Dada la importancia que para la ejecución de la auditoría tiene este aspecto, se le han dedicado tres capítulos a saber:

- Análisis y Comprensión de los Números
- Análisis de Indicadores
- Análisis Financiero

b) Análisis de la Operación.- Sobre este aspecto se mencionan, enunciativamente, algunos aspectos generales que pueden afectar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas indicadas en el programa de trabajo:

- Cambios en el Último Período y sus Causas

- Controles Básicos, Incluyendo Control de Calidad
- Riesgos Críticos de la Operación:
 - * Suspensión de la actividad
 - * Mala Calidad
 - * Malversación o sabotaje
 - * Falta de Oportunidad
 - * Rechazos
 - * Quejas Internas
 - * Reprocesos

C) Contenido.- El propósito básico de la auditoría que debe reflejarse en el programa de trabajo, es el de efectuar un análisis del área auditada para establecer su diagnóstico, para el cual se requiere:

- a) Conocimiento cuantitativo y cualitativo
- b) Identificación y fundamentación de problemas específicos
- c) Evaluación de las consecuencias de los problemas detectados.
- d) Obtención de elementos de juicio para recomendar la eliminación o reducción de los problemas encontrados y/o optimización de los recursos humanos materiales o financieros.

Entre los diversos aspectos que debe comprender el programa de trabajo, es conveniente que incluya los siguientes:

- Análisis de la Información
- Controles Básicos de la Operación
- Evaluación de Riesgos
- Posibilidades de Crecimiento en Ingresos o en Prestación de Servicios.
- Posibilidades de Simplificación o eliminación de la operación.
- Evaluación de otras alternativas para el manejo de la operación:
 - Mecanización
 - Máquina
 - Compra
 - Arrendamiento
 - Producción
 - Centralización o Descentralización
- Evaluación de la Situación Legal y Fiscal.

D) Proceso de Elaboración.- La secuencia general para la elaboración del programa de trabajo es la siguiente:

- a) Análisis de la Información
- b) Diagramación de la Operación (en caso de no existir procedimientos por escrito)
- c) Síntesis de la Operación a través de "Bloques"
- d) Verificación de que los objetivos cubran la operación total en base a la síntesis de Operación.
- e) Desarrollo del Programa de trabajo, en base a:
 - Objetivos
 - Procedimientos o Diagrama de la Operación (localización de puestos de control y de información para estadística y control)
- f) Verificación de que el programa de trabajo y los objetivos estén totalmente correspondidos.

E) Requisitos a Cubrir.- Antes de que se utilice el Programa de trabajo en la ejecución de la auditoría, debe estar completo y autorizado, para lo cual es necesario vigilar que se cumplan, entre otros, los siguientes requisitos.

- a) Definición de objetivos de auditoría y su relación con los puntos enunciados en el programa.
- b) Títulos por grupos de procedimientos

- c) Sección para actividades adicionales, no cubiertas en el programa de trabajo.
- d) Tiempo estimado a utilizar, de preferencia por actividad, así como el responsable de su ejecución.
- e) Correspondencia total entre los objetivos y el programa de trabajo.

III.4. Ejecución de la Auditoría.

El desarrollo del trabajo de investigación de la auditoría se divide en dos facetas claramente definidas, a saber:

A) Evaluación de la Existencia y Adecuación del Sistema de Control.- Inmediatamente después de la elaboración del diagrama de flujo en su caso y del programa de trabajo, y en ocasiones en forma simultánea a dichas actividades debe procederse a la evaluación del sistema de control de la Operación a examinar.

La detección de lagunas o debilidades en los aspectos anteriores permitirá:

- Adelantar, parcialmente el contenido del informe
- Formular hipótesis sobre el grado de corrección con que se realizan las operaciones y, por lo tanto, determinar tentativamente la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría.

Los aspectos de elaboración de papeles de trabajo y su supervisión, así como sus comentarios con los responsables de la operación, son similares a los que se indican en la evaluación del grado de cumplimiento del sistema de control.

Es conveniente que esta evaluación la realice directamente el personal correspondiente de la determinación de objetivos y de la elaboración del programa de trabajo, en base al conocimiento fresco y completo de la operación.

Esta fase del examen debe evaluar la existencia y adecuación en sus aspectos de economía, eficiencia y eficacia, de:

- Objetivos
- Políticas
- Procedimientos
- Recursos Materiales, Técnicos, Financieros y Humanos
- Sistema de información
- Sistema de control

B) Evaluación del Grado de Cumplimiento del Sistema de Control Interno.- Esta fase crítica de la Auditoría se concentra en los papeles de trabajo, donde se plasma el esfuerzo total de la auditoría, relativo a la aplicación de las técnicas para la obtención de evidencia y consecuentemente el soporte de las observaciones.

Dada la trascendencia de la elaboración de los papeles de trabajo en cuanto a su diseño, contenido, conclusiones y supervisión, en relación a los resultados de la auditoría, se ha destinado el capítulo siguiente para ampliar este aspecto crítico de la auditoría.

III.5. Elaboración del Informe.

La elaboración del informe de auditoría es crítico debido a que es el único producto que muestra la calidad del trabajo realizado y además, es la base para que la administración tome medidas correctivas sobre estos problemas.

Es importante que el auditor minimice el tiempo entre la conclusión de la ejecución de la auditoría y la entrega del informe respectivo, tanto por la necesidad de tomar medidas correctivas de inmediato, como por cuidar su imagen.

El análisis de esta fase de la auditoría se presenta en los siguientes rubros :

- 1.- Presentación de las observaciones
- 2.- Estructura
- 3.- Redacción.

1.- PRESENTACION DE LAS OBSERVACIONES.- Una vez verificadas las deficiencias, el auditor debe proporcionar, através del informe, la evidencia suficiente para que el lector llegue a sus mismas conclusiones.

En la estructuración de las observaciones es conveniente tomar en cuenta las siguientes recomendaciones :

a) La amplitud de la descripción de la debilidad, debe estar en función de la complejidad y del conocimiento que de la operación tenga el superior del encargado del área.

b) El grado de información detallada de soporte de las consecuencias (reales o potenciales) y sugerencias (generales o específicas), debe estar en base a:

- Importancia y/o gravedad del problema
- Conocimiento del problema, tanto del auditor como del responsable de la operación.
- Tendencia de crecimiento
- Urgencia de solución
- Probabilidad de aceptación de las observaciones del auditor.
- Grado de interés del auditor en que se acepte su sugerencia.

Otras recomendaciones adicionales para mejorar la calidad del contenido de las observaciones son:

- Evitar el agrupar varios problemas en uno solo, con lo que se imposibilita su solución con una sola medida, hay que presentar los desglosados, analizar sus consecuencias y proponer soluciones específicas, las cuales deben llegar al nivel operativo más bajo posible.
- Cuidar la coordinación entre la observación y las consecuencias y sugerencias. No se deben hacer sugerencias para problemas que no se han planteado.

2. ESTRUCTURA.- Una vez que se hayan determinado las observaciones resultado de nuestro examen, y antes de que se proceda a revisar su redacción, es necesario que se defina la estructura que llevará el informe, la cual hasta donde sea factible, debe ser la más simple posible.

Cada informe debe estructurarse en forma diferente, atendiendo a aspectos tales como:

- a) Personal a quién va dirigido, tanto por lo que se refiere a su nivel administrativo como por sus estudios y su familiarización con la operación.

b) Características y grado de complejidad de la operación.

c) Tipo e importancia de los problemas detectados.

En general, es recomendable la numeración de sus párrafos para rápida referencia, así como la agrupación del contenido del informe mediante títulos y subtítulos.

Algunas sugerencias específicas respecto a la estructura del informe son:

- Alcance y/u objetivos

- * Punto de inicio y fin del área examinada y fecha del examen.
- * Cuatro o cinco objetivos principales.

- Salvedad o Limitaciones

- * Principalmente en primera auditoría, deben indicarse los motivos para no hacerlo.
- * Puede sobreentenderse en el alcance si éste se especifica.
- * En asuntos menores es preferible indicarlo en el cuerpo del informe.

- Antecedentes o Introducción.
 - * Historia, características y/o cambios importantes en la operación y su administración.
- Aspectos sobresalientes
 - * Se utiliza si es voluminoso su contenido
 - De la Operación
 - De la Auditoría
- Problemas corregidos (o aspectos positivos en primera auditoría)
 - * Referencia a los puntos del informe anterior
- Nuevos problemas
 - * Agrupación por capítulos de acuerdo a las principales funciones.

DISCUSION DEL BORRADOR

- Con los responsables de la Operación
- Pueden surgir varias opciones:
 - * Investigación Adicional
 - * Correcciones
 - * Cambios de Redacción
 - * Conclusión de Puntos de Vista del Personal Auditado.
 - * Aceptación
 - * Rechazo

3. REDACCION.- Sólo la práctica, con estudio, autocrítica y retroalimentación permite mejorar la redacción de los informes.

Enunciativamente se presentan algunas sugerencias para mejorar la redacción:

a) Evitar presentar dos o más problemas en un mismo párrafo, se pueden indicar en puntos o incisos separados para:

- * Evitar párrafos demasiado largos, cansados de leer y difíciles de entender.
- * Facilitar su seguimiento, ya que posteriormente puede ser resuelto uno de los problemas, en tanto que el otro queda pendiente.

b) Escribir párrafos cortos, con no más de cinco o seis renglones.

c) Eliminar palabras innecesarias, tales como:

- * "Traer como consecuencia" por "Ocasionar"
- * "Creemos en la conveniencia" por "Recomendamos"
- * "Supervisar la actividad de valuación"
- * "No se tiene la práctica de investigar cuales son las causas".

d) Eliminar el uso de pleonasmos es decir la repetición de una palabra en un mismo párrafo, para lo cual se puede: A) Cambiar uno u otro vocablo, B) Modificar la redacción completa.

e) Eliminar adjetivos que representan juicios subjetivos, tales como: Excesivo, costoso, muy lento, lleno de errores, frecuentemente, abuso, etc., es necesario sustituirlos por sus elementos constitutivos, por ejemplo: Es ... en lugar de (lo que debe ser) ..."

f) Vigilar la consistencia de la redacción en:

- * El tiempo (presente, pasado, etc.,)
- * La persona (Singular, Plural)
- * La forma (Personal, impersonal, infinitivo)
- * Títulos y Subtítulos.

g) Mencionar nombre de puestos o departamentos en lugar de personas.

h) Indicar el nombre del documento o reporte en lugar de su clave y en caso de no entenderse su contenido, aclararlo.

i) Procurar utilizar cuadros en lugar de redacción como novela en su preparación es conveniente observar los siguientes lineamientos:

1. En caso de ser numerosos los datos, presentar en el cuerpo del informe únicamente resumen a grandes totales, con referencia a anexos en su caso.

2. En cifras significativas:

- Miles o Millones (Jamás centavos)
- Porcentajes con una decimal como máximo.

3. En forma ordenada

- Por antigüedad
- Por importe
- Por causas, de acuerdo a la gravedad

4. Con indicación de la fuente de información

5. Con interpretación de su significado

j) Vigilar la correcta ortografía y la eliminación de abreviaturas, términos técnicos, así como la presentación mecanográfica del informe.

III.4. Seguimiento de la Auditoría.

A) Propósito.- Los auditores han comenzado a comprometerse con los responsables de las operaciones en acelerar y controlar los cambios organizacionales, lo que ha dado como resultado que rebasen el trabajo de auditoría y se involucren con la organización en la transformación de la realidad.

El dar este enfoque a su actividad los convierte en agentes de cambio, ya que lo que pretende no es realizar unicamente la auditoria, sino asegurarse que se corrijan los problemas detectados, esta función se le conoce como "Seguimiento".

B) Mecanismos.- Las dos formas más comunes para su seguimiento son:

- a) Respuesta obligatoria de los auditados, debe evitarse que se rechacen las observaciones contenidas en el informe (Con base en su aceptación previa) por considerar que se trate de un ataque personal. La contestación debe indicar las medidas tomadas o por tomar para la solución de los problemas y, en su caso, el apoyo que requieran tanto de su superior como de otras áreas.

Esta forma de seguimiento no implica mayores costos pero tiene poca confiabilidad por provenir del responsable de la operación.

- b) Seguimiento por auditoria.- pueden utilizarse dos opciones, a saber:

1. En vista específica.- Debe cuidarse que no se solucionen únicamente los casos indicados en el informe, sino que haya desaparecido el problema en su totalidad. Implica costo adicional que debe evaluarse en relación a la gravedad de los problemas a solucionar.
2. En Auditorías posteriores.- en este caso se aprovecha el esfuerzo de auditoría en revisar la totalidad de la operación, pero en el informe se comunican por separado los problemas resueltos y pendientes de la anterior auditoría.

En ambos casos es crítico el apoyo que otorgue la alta administración, ya que de no ser así el personal auditado se acostumbra periódicamente a pasar un mal rato durante la lectura del informe, sin mayores consecuencias para la eliminación de los problemas que se detecten.

C) Resultados del Seguimiento.- En el seguimiento de los problemas detectados en la auditoría se pueden presentar varias situaciones, que son base para la retroalimentación de objetivos y programa de trabajo de posteriores exámenes, a saber:

- a) Problemas resueltos en base a las recomendaciones del informe.
- b) Problemas solucionados en forma distinta a la sugerencia de Auditoría.
- c) Problemas no resueltos, responsabilidad del área auditada.
- d) Problemas no resueltos, por falta de apoyo en otras áreas, o por carencia de recursos.
- e) Problemas inexistentes o mal planeados por auditoría.

D) Responsabilidad del auditor.- Independientemente del apoyo que le de la alta administración el auditor esta obligado a contribuir a la solución de los problemas detectados. Algunas de las posibles formas en que puede ayudar son:

- a) Lograr que el personal auditado acepte su responsabilidad en la existencia de las deficiencias y se concientice de la necesidad de su corrección.

- b) Asesorar y apoyar a los auditados para la eliminación de los problemas existentes.
- c) Apoyar a los auditados, en su caso, en la solicitud a superiores de:
- Recursos materiales, técnicos y humanos.
 - Apoyos organizacionales (procedimientos, entrenamiento, etc.)
 - Autorizaciones, trámites, etc.
- d) Participar en grupos interdepartamentales para el estudio, solución e implementación de sistemas que incrementen el control de la operación.

CAPITULO IV

NORMATIVIDAD TECNICA DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

IV.1. Normas Basicas de Auditoria Gubernamental.

Dentro de una de las etapas de la Reforma Administrativa, se ha instituido la obligación de operar unidades de auditoría con funciones específicas de vigilancia en el cumplimiento de los presupuestos, la evaluación de los avances y alcances de los objetivos fijados en los programas de operación así como, la utilización eficiente de los recursos financieros provenientes de fuentes internas y externas de la entidad.

En virtud de lo anterior podemos observar que existe una marcada tendencia a ejercer una adecuada y permanente vigilancia de los mecanismos presupuestales, financieros y administrativos de cada uno de los organismos del sector público.

Esta vigilancia y control la ejerce la administración pública por medio de la utilización de dos mecanismos :

Auditoría Externa, que es la realizada por profesionales independientes y auditoría interna que es la realizada por medio de unidades dependientes de los organismos que integran la administración pública federal.

La ubicación de la unidad de auditoría interna dentro de la organización deberá depender directamente de la máxima autoridad ya que eso permite que cuente con la facultad y libertad suficientes para intervenir en todas las áreas operativas y administrativas que comprende la entidad, así como la implantación de medidas correctivas como consecuencia de los resultados parciales de las inversiones .

Las Dependencias y Entidades deben vigilar que el personal que realiza la auditoría interna gubernamental, cumpla con las normas básicas y las reglas particulares que en materia de auditoría gubernamental son emitidas.

- CLASIFICACION DE LOS NORMAS BASICAS DE AUDITORIA.-

Las " Normas Básicas de Auditoría Gubernamental " se agrupan en :

- I.- Normas Generales
- II.- Normas para la realización del Trabajo
- III.- Normas Relativas al Informe de Auditoría.

IV.2. Normas Generales.

Estas normas establecen el ámbito y competencia de la auditoría, así como las cualidades que debe reunir el personal encargado de realizarlas.

Las normas correspondientes a este grupo son las siguientes:

N O R M A 1.

- TIPO Y ALCANCE DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.-

" La Auditoria Gubernamental comprende la realización de auditorías financieras, operacionales, de resultado de programas y actividades de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal ".

" Para la determinación del tipo o tipos de auditoría que se requiera efectuar, es necesario tomar en cuenta la naturaleza, magnitud y complejidad del área y operaciones a examinar, así como la importancia que tiene en relación con la propia dependencia o entidad, su sector y en general con la Administración Pública Federal ".

Las normas nos establecen la realización de auditorías financieras, operacionales, de resultado de programas y de legalidad a las unidades, programas y actividades. Estas según el tipo de revisión que se lleve a cabo pueden ser generales ó específicas en relación con su forma y programadas según su necesidad.

Las revisiones generales, son en las que se estudian y evalúan todas las operaciones de las áreas de un organismo o dependencia y las específicas comprenden únicamente el estudio y evaluación de una parte o partes de operaciones del organismo, las programadas, son las que no requieren solicitud expresa de alguna autoridad, en virtud de que son necesarias para evaluar el desarrollo general del organismo o dependencia, no así las solicitadas, las cuales son requeridas para efecto de corregir deficiencias por el conocimiento de su origen y el deseo de tener mayor información de ésta.

N O R M A 2

CONOCIMIENTO TECNICO Y DESARROLLO PROFESIONAL.

" El personal encargado de realizar la auditoría debe poseer en conjunto la disposición, preparación técnica, experiencia y capacitación necesaria para el desarrollo de sus actividades ".

Como consecuencia de la gran importancia de la auditoría, como actividad profesional, sustenta ante el organismo es necesario que el trabajo de auditoría contenga un alto nivel de calidad, es por ello que el personal encargado de realizar el trabajo deberá poseer además del conjunto de conocimientos obtenidos en las actividades educativas, un entrenamiento técnico que le permita conocer tanto los

objetivos, programas y procedimientos de operación del organismo en particular, como las necesidades de información y coordinación con la cabeza de sector y del Gobierno Federal, esto se logra con un contacto permanente con los demás profesionales, tanto del organismo como del sector, a través de congresos, convenciones, cursos interdisciplinarios, etc.

Para lograr ese conocimiento técnico y desarrollo profesional, deberá de sujetarse, como mínimo a dos periodos de capacitación de cada año de su ejercicio profesional, después de un análisis interno y ponderativo de las áreas que se juzgue más necesarias para desarrollarse profesionalmente. Así mismo es imperativo que el staff de apoyo del auditor lo constituyan profesionales calificados en las diversas áreas y actividades que se examinan.

Los auditores deberán desarrollar sus labores con espíritu intuitivo y estar siempre alerta a posibles desviaciones de los fundamentos técnicos - teóricos a la ausencia de requisitos formales, a la contraversión de dispositivos legales o reglamentarias y a fallas de control interno.

En suma, el auditor debe de contar con la iniciativa, el dinamismo y motivación que le permita desarrollar su trabajo en óptimas condiciones.

N O R M A 3

OBJETIVIDAD Y AUTONOMIA

" El órgano de auditoría y cada auditor en particular, mantendrán una actitud objetiva y de absoluta independencia en relación a las operaciones y funcionarios de la dependencia o entidad examinada ".

" La independencia del auditor se entiende como la cualidad que le permite emitir juicios objetivos con absoluta libertad de criterio, sin ser influenciado por terceros, para contar con la independencia necesaria, se requiere que el auditor no este o haya estado relacionado con las actividades y operaciones que examine; no debe existir relación de parentesco consanguíneo ó civil en línea directa sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto grado y afín dentro del segundo, con funcionarios dentro de la dependencia o entidad. Tampoco debe tener ninguna relación de negocio que se considere compatible con la actividad que desarrolle ".

En virtud de lo anterior, el auditor deberá depender de la máxima autoridad del organismo, esto significa que el auditor cuenta con la autoridad suficiente en la realización de su trabajo, pero esta autoridad no deberá ser malinterpretada, por lo que su uso deberá ser racional, el auditor deberá tener tacto y buen trato con los

funcionarios y empleados del organismo auditado, ya que por experiencia, estos medios cuando son bien aplicados proporcionan mayores beneficios por sobre la presión que por autoridad pudiera ejercerse. En virtud de que la opinión del auditor servirá para tomar decisiones, es necesario, además de que ésta este fundada en una capacidad profesional, que sea dada con independencia mental.

A pesar de la dependencia económica del auditor gubernamental, cuando está sujeto a una realización laboral con la entidad u organismo donde presta sus servicios, deberá buscarse, de preferencia, la actitud mental independiente que proporciona usualmente una preparación y grado académico.

N O R M A 4

ESMERO PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

" El auditor es responsable por las opiniones e informes que emita como resultado de la ejecución de sus labores, los cuales debe realizar con el debido cuidado y diligencia profesional ".

" El auditor esta obligado a cumplir con los códigos de ética profesional emitidos por su profesión y a observar y a observar una actitud positiva y constructiva ".

En razón de la actividad que el auditor tiene dentro del organismo es necesario que ponga en su trabajo el cuidado y esmero profesional necesario, para el mejor desarrollo de éste, así como tener una gran responsabilidad profesional, apeandose a los códigos de ética profesional y a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Todos los profesionistas son humanos, por este mismo hecho son falibles, de ahí que el auditor debe reducir el margen de falibilidad al máximo posible por el compromiso profesional adquirido, para esto se requiere que el profesionista el desempeñar su trabajo lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación razonables que se esperan de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

N O R M A 5

HONESTIDAD Y CONFIDENCIALIDAD

" Todo auditor debe desarrollar su trabajo con probidad, se abstendrá de utilizar información obtenida para beneficio propio y de terceros y conservar el carácter confidencial de su actividad ".

Otra característica que el auditor debe tener para el buen desarrollo de su trabajo, debe ser la honestidad y la confidencialidad, en virtud de que el auditor tiene acceso a toda la información del organismo, conociendo así cualquier situación que

prevalezca en éste, debe pues utilizarla únicamente para el desarrollo de su trabajo y manejarla con toda honradez y profesionalismo, sin obtener ningún beneficio ni propio, ni para terceros.

El Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece la obligación de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que se tenga conocimiento en el desarrollo del trabajo, por lo que la información sólo podrá mostrarse a terceros con el conocimiento y consentimiento previo de la máxima autoridad administrativa, por otro lado los papeles de trabajo de auditoría, no deberán ser conocidos por el personal del organismo o entidad auditado ya que al enterarse de las rutinas y métodos de trabajo podrían encubrir o dificultar la localización de posibles desviaciones.

IV.3. Normas para la Realización del Trabajo.

Estas normas determinan las bases sobre las que deben actuar los auditores en la ejecución del trabajo.

Las normas correspondientes a este grupo son las siguientes:

PLANEACION DE LA AUDITORIA

" Previamente a la ejecución de la auditoría, se debe planear cada fase de trabajo a desarrollar; la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que se van a utilizar y el personal que intervendrá en la Revisión.

" Para llevar a cabo una adecuada planeación, debe conocerse previamente el objetivo y características de las áreas y operaciones de la dependencia o entidad a examinar, para determinar la finalidad de los procedimientos a ser utilizados, los cuales, invariablemente tienen que ser claramente entendidos por el personal que en los diferentes niveles, ejecute la auditoría.

La planeación de la auditoría debe incluir básicamente :

- 1.- La naturaleza y alcance del examen.
- 2.- Los procedimientos y técnicas a utilizar.
- 3.- La oportunidad con que deben aplicarse los procedimientos de la auditoría.
- 4.- Período a cubrirse.
- 5.- Asignación y utilización del personal.

- 6.- La explicación del trabajo a realizar.
- 7.- Determinar los papeles de trabajo que se requieren.
- 8.- Fechas estimativas del inicio y término de cada fase.
- 9.- La presentación y contenido del informe.
- 10.- Coordinación con otras áreas revisoras.

Es importante que el auditor conozca los principales aspectos del organismo como por ejemplo : Identificar la estructura organizacional, las actividades que se realizan, el sistema de información, a quién o a quienes deberá presentarse esta información y en que oportunidad, los sistemas y registros con los que cuenta el organismo, la administración, el personal clave, los sistemas, manuales y procedimientos, además de los puntos hasta los cuales las operaciones o informes financieros serán sometidos a requisitos reglamentarios de entidades de vigilancia como resultado del conocimiento del organismo; el auditor podría ejecutar el tipo de trabajo que se lleve a cabo, elaborará los programas que se preparan en función de las operaciones que deberán revisarse, por lo tanto esto definirá los procedimientos y técnicas que se utilizaran en el trabajo a desarrollar. Los programas que deberán ser escritos, son los elementos que indican al auditor el camino para llevar a cabo su revisión con un orden lógico, considerando que los aspectos que contienen no serán definitivos, ya que podrán ampliarse o reducirse.

según las características de las operaciones que se estén revisando, es importante que el personal que desarrolle el trabajo, este perfectamente interiorizado de estos programas, puesto que un punto muy importante para la planeación de la auditoría, debe de ser la asignación y la utilización del personal competente y necesario para el desarrollo de una revisión. Es muy importante mencionar la determinación de los papeles de trabajo que se requieren, ya que son el apoyo de la opinión del auditor puesto que contienen todos los datos y elementos que sirven de base para emitirla y fundamentarla, así como para la comprobación de que el trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría y políticas preestablecidas, también se sirven de guía para revisiones posteriores ya que permiten a los miembros del órgano de auditoría la experiencia suficiente para futuros trabajos.

N O R M A 7

SUPERVISION DE LA AUDITORIA

" El trabajo realizado por el personal de auditoría debe ser dirigido, orientado y revisado en la ejecución de sus labores, por los inmediatos superiores ".

" El personal que realiza la función de supervisión debe cerciorarse que los supervisados entienden claramente las tareas que se les asignen, el trabajo que van a realizar y los resultados que se esperan obtener, el grado de supervisión depende del conocimiento técnico y desarrollo profesional del personal supervisado y de la importancia de los aspectos auditados ".

La supervisión comprende entre otros, los siguientes puntos:

- 1.- Que se cumpla con las normas básicas de la auditoría gubernamental.
- 2.- Que se cumpla oportunamente con los programas de auditoría. En caso de existir desviaciones deben estar debidamente justificadas y autorizadas.
- 3.- Que los papeles de trabajo contengan evidencia suficiente y competencia pertinente, que apoye el resultado de la auditoría y que contenga los datos necesarios para la elaboración del informe.
- 4.- Que se deje evidencia escrita de la supervisión en los papeles de trabajo.

El auditor es responsable del informe que elabore, independientemente de quien practicamente lo efectúe, de ahí que la delegación de funciones se acompañe de un procedimiento de supervisión que permita dirigir y orientar al personal en la ejecución del trabajo y verificar la efectividad conque este se realice, así como la autenticidad de los resultados que se obtengan.

N O R M A B

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

" Se debe examinar el sistema de control interno de la dependencia o entidad, para determinar el tipo, alcance y oportunidad de las pruebas y procedimientos a utilizar ".

" La evaluación del sistema de control interno de la dependencia o entidad, determina el grado de confianza de los métodos y medidas para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, lo que permite establecer el tipo de auditoría, el momento oportuno, la magnitud de la muestra y el detalle con el que se debe realizar la revisión ".

La auditoría debe realizarse generalmente en base a pruebas selectivas, lo que significa que la opinión profesional del auditor con respecto al universo, está basado en los resultados obtenidos en la revisión de la muestra, la cual además debe ser representativa.

El que la muestra representativa, significa que las conclusiones derivadas del examen pueden proyectarse a todo el universo, por lo tanto, es de suma importancia que en la selección de la muestra se cumpla con los siguientes requisitos :

- a) Que el universo sea homogéneo.
- b) Que la muestra sea seleccionada matemáticamente al azar, para que todas las partidas tengan la misma oportunidad de examen.
- c) Que el universo sea lo suficientemente amplio para que se justifique el muestreo. Ya que en universos pequeños el muestreo no es práctico.

OBTENCION DE EVIDENCIA

" En la ejecución de su trabajo, el auditor debe acumular los hechos, documentos y pruebas suficientes, competentes y pertinentes, que demuestren la autenticidad y razonabilidad de las conclusiones a las que se llegaron ".

" La evidencia consiste en reunir elementos de juicio que permitan soportar objetivamente los resultados de la auditoría ".

La evidencia es suficiente cuando el auditor llega a la convicción de que el objetivo que persigue ha quedado debidamente comprobado.

La evidencia es competente cuando las pruebas realizadas son significativas para soportar los hechos verdaderamente importantes.

La evidencia es pertinente cuando los hechos, conclusiones y recomendaciones tienen una relación lógica entre sí.

IV.4. Normas Relativas al Informe de Auditoría

Estas normas definen los aspectos que debe observar el auditor para emitir las observaciones, conclusiones y recomendaciones que resulten de su exámen.

Las normas correspondientes a este campo son las siguientes:

N O R M A 10

DISCUSION PREVIA

" Antes de elaborar el informe definitivo, las conclusiones y recomendaciones deben ser discutidas con los funcionarios responsables ".

" Como parte del Proceso de Auditoría, debe presentarse a los funcionarios responsables un informe previo sobre las observaciones del auditor, con el fin primordial de convencerlos de que sus conclusiones y recomendaciones son pertinentes o, en su caso, para que dichos funcionarios proporcionen evidencia, aportando la documentación o información que no haya sido proporcionada al auditor en el desarrollo de su trabajo.

Esta discusión permite eliminar del informe algunas conclusiones que por mala interpretación y/o desconocimiento de la operación, el auditor hubiere juzgado equivocadamente, este proceso sirve para que el informe definitivo cuente con conclusiones y recomendaciones debidamente soportadas.

Cuando no exista coincidencia de opinión, el auditor esta obligado a incluir en su informe de manera constructiva y positiva las opiniones de los funcionarios ".

N O R M A 11

CONTENIDO DEL INFORME

El informe de auditoría debe ser claro, objetivo, conciso, preciso y constructivo, respaldado con la suficiente evidencia que permita la elaboración de conclusiones y recomendaciones pertinentes.

Además se debe observar, entre otros, los siguientes aspectos:

- 1.- Los hechos deben ser revelados en forma objetiva, es decir imparcialmente sin ocultar o desvirtuar información que puede inducir a error o a la toma de decisiones inadecuada.

- 2.- Los informes deben ser concisos y precisos, es decir, deben incluir únicamente la información necesaria sin hacer uso de detalles excesivos que solo confunden al lector.
- 3.- El enfoque del informe debe ser lo más positivo y constructivo que sea posible, dándole mayor relevancia a las sugerencias o recomendaciones, que a los aspectos negativos que se observaron.
- 4.- Debe jerarquizarse la presentación de la información en función de la importancia de las conclusiones.

N O R M A 12

OPORTUNIDAD Y COMUNICACION DE LOS RESULTADOS

" Los resultados significativos que se obtengan en el curso de la auditoría, deben presentarse oportunamente durante su ejecución y/o al final de la misma. El informe que se obtenga como resultado del trabajo debe hacerse del conocimiento de los funcionarios responsables ".

" Normalmente el informe de auditoría se debe presentar al término de la revisión, sin embargo, cuando se determinen hechos importantes que requieran de corrección inmediata, estos deben ser dados a conocer a los funcionarios responsables, con objeto de que tomen las acciones correctivas que procedan ".

N O R M A 13

SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES DE AUDITORIA

" Debe efectuarse un seguimiento de todas aquellas recomendaciones aprobadas como resultado del informe de auditoría ".

" Con objeto de que las recomendaciones del auditor tengan el efecto deseado, es necesario que una vez que se hizo la recomendación y esta haya sido autorizada por el funcionario correspondiente, el auditor realice el seguimiento, con objeto de vigilar que estas efectivamente se llevaron a la práctica en tiempo y que los resultados que obtuvieron fueron los deseados ".

CAPITULO V

TECNICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Para promover el adecuado desarrollo de las labores de auditoria gubernamental es necesario que el auditor cuente con un conjunto de técnicas, que son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el auditor utiliza para realizar su exámen, obteniendo con ello la evidencia suficiente y competente que le aporte elementos de juicio en los cuales apoyó sus conclusiones y recomendaciones.

Tradicionalmente las técnicas se han enfocado a la realización de auditorias financieras por lo cual, para cubrir los requerimientos de la Auditoria Gubernamental es necesario el empleo de técnicas que tengan un concepto de aplicación más amplio que permita diferentes tipos de Auditoria.

Las técnicas que a continuación se presentan dan las pautas generales para el desarrollo del trabajo del auditor y de ninguna manera pueden considerarse limitativas, por lo contrario, la aplicación de estas técnicas puede ampliarse de acuerdo a los requerimientos de la auditoria y, en su caso, deberán de incluirse nuevas técnicas que con el tiempo se vayan desarrollando.

V.1. Concepto.

Las Técnicas de auditoría pueden definirse como los métodos utilizados por los auditores para allegarse de la evidencia suficiente y competente que les permita expresar sus comentarios y conclusiones con total confianza.

Las técnicas de auditoría deben ser apropiadas para adaptarse a las diferentes circunstancias y deben ser sencillas y concisas, para evitar detalles inútiles y operaciones innecesarias, por lo que se refiere a la Auditoría Gubernamental el Auditor Interno Gubernamental (AIG) debe tratar siempre de mejorar y adecuar las técnicas de Auditoría Gubernamental a las condiciones específicas de la unidad, programa o actividad que esté siendo sujeta a examen.

Las Técnicas de Auditoría y su Relación con los procedimientos de Auditoría.

Es totalmente aceptado que con aplicación aislada de una técnica de auditoría no es posible obtener todo el conocimiento y los elementos de juicio necesarios para tener la certeza que se necesita con el fin de apoyar las conclusiones y recomendaciones derivadas de la revisión practicada. Esto último solamente se logra mediante aplicación concurrente de varias pruebas diferentes aplicadas a la misma partida o al grupo de hechos o circunstancias.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

En otras palabras, cada partida o conjunto de hechos y circunstancias es lo que se denomina procedimientos de auditoría.

Utilización Adecuada de los Procedimientos de Auditoría.

En virtud de los actuales volúmenes de información que se manejan del tamaño de las instituciones, organismos y dependencias del sector público, de lo complicado y sofisticado de los controles operativos establecidos y del manejo técnico tan especial que se le da a los registros contables en cada entidad, no es posible establecer sistemas rígidos de pruebas para llevar a cabo la auditoría gubernamental.

Esto significa, que lo que sería una prueba adecuada en su caso no lo sea en otro, por lo que los procedimientos de una auditoría que se apliquen o utilicen, deben estar en concordancia con las características de la entidad que se este revisando y especialmente con la partida o conjunto de partidas sujetas a exámenes.

El juicio, la experiencia y el criterio profesional del auditor interno gubernamental son los elementos que dan la pauta definitiva respecto a cual debe ser la combinación de técnicas o pruebas más adecuadas para lograr la evidencia suficiente y competente que le de la certeza moral necesaria para fundamentar sus observaciones y recomendaciones. Con esto logra que sus informes de auditoría sean claros, objetivos, concisos, precisos y constructivos.

Alcance de los Procedimientos de Auditoría

Por razones propias de su actividad, las operaciones de la gran mayoría de las entidades del sector público son numerosas y de características repetitivas; esto hace que no sea posible efectuar un exámen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global.

Por lo tanto, cuando existen partidas globales constituidas por numerosas partidas individuales y se cumplan los requisitos de multiplicidad y principalmente los homogeneidad de las partidas individuales, el auditor interno gubernamental puede, y debe, recurrir a ciertas " Ayudas Técnicas " y no son otras que las llamadas tradicionalmente pruebas selectivas de auditoría.

La relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida total se denomina extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, y su determinación es uno de los elementos que más influyen en el proceso de la planeación de las propias auditorías.

Asimismo, son varios los elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría: El grado de eficacia de los controles internos establecidos, el objetivo de la revisión, el número de partidas que forman la partida global o universo, el número de errores o partidas equivocadas encontradas en exámenes practicados con anterioridad, etc., por todo esto es prácticamente imposible establecer, en un trabajo de este tipo, reglas generales para determinar el alcance que debe darse a los procedimientos de auditoría. Por esa razón, es el criterio profesional del auditor interno gubernamental el que da la pauta definitiva respecto a en que momento los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados le dan la suficiente certeza moral para fundamentar sus comentarios y conclusiones de una manera totalmente objetiva y profesional. Es recomendable que en esa determinación el auditor interno gubernamental se auxilie con las técnicas de otras disciplinas que le permitan orientar su criterio conforme a los mejores recursos técnicos disponibles.

Podemos decir que a mayor control menor será el alcance dado a la revisión y que para un mal o deficiente control será necesario aumentar el alcance (mayores pruebas selectivas).

La Oportunidad en la Aplicación de los Procedimientos de Auditoría.

Este aspecto es de primordial importancia ya que el buen resultado de una auditoría dependerá de la oportunidad con que se hayan aplicado los procedimientos de auditoría. Debe recordarse que la oportunidad estaba sujeta a factores tales como:

- a) Objetivos de la Revisión
- b) Disponibilidad de los Recursos sujetos a Revisión
- c) Urgencia de conocer los resultados de la revisión

De los comentarios anteriores se desprende entonces que la oportunidad no es otra cosa más que la época en la cual se aplican los procedimientos de auditoría.

Aquí también es el buen juicio y criterio del auditor interno gubernamental quien, tomando en cuenta las circunstancias específicas, debe determinar la oportunidad con que se aplicarán los procedimientos de auditoría, que darán forma y contenido a su examen.

V.2 Clasificación de las Técnicas de Auditoría Gubernamental.

Para efectos de la Auditoría Gubernamental, las técnicas de Auditoría se han clasificado convencionalmente de acuerdo a sus características particulares y métodos de verificación en los siguientes grupos:

a) **Técnicas Documentales:**

- Estudio General
- Análisis
- Confirmación
- Declaración o Certificación
- Conciliación
- Revisión Selectiva
- Comprobación
- Cálculo

b) **Técnicas Verbales:**

- Entrevistas

c) **Técnicas Visuales:**

- Inspección
- Observación
- Comprobación
- Rastreo

A) **Técnicas Documentales**

- Técnicas de Estudio General

Consiste en obtener los datos básicos que le permitan al auditor tener un panorama general de la unidad, programa o actividad sujeta a examen.

Los aspectos que deben contemplarse en el estudio general son, entre otros, los siguientes:

1. Estructura Orgánica
2. Fundamento Legal
3. Objetivos y Metas
4. Políticas y Sistemas de Procedimientos

El estudio general es el punto de partida de la auditoría y tiene por objeto orientar y fundamentar la aplicación de otras técnicas.

- Técnicas de Análisis

Consiste en separar las operaciones o situaciones a examinar en los elementos o partes que la integran, con el objeto de estudiar cada uno de sus componentes y conocer, con una mayor claridad y comprensión, los aspectos sujetos a revisión, esta técnica puede aplicarse a los aspectos financieros, operacional, de resultado de programas y legalidad.

Dentro del aspecto financiero, el análisis se aplica a las cuentas o rubros genéricos que integran los estados financieros. Los análisis básicamente se efectúan sobre los saldos y los movimientos.

En relación al aspecto de resultado de programas, la revisión da énfasis a la eficacia y congruencia alcanzada en el avance financiero y en el logro de las metas y objetivos establecidos, llevando a cabo la separación de sus elementos con el fin de comprender cada uno de los procesos que la integran.

Dentro del aspecto operacional, el análisis se enfoca a la estructura organizacional, a los sistemas operativos y a los sistemas de información, dividiendo el proceso en sus elementos para identificar los puntos específicos que lo forman.

En lo referente al aspecto de legalidad, el examen deberá realizarse a la luz de las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la unidad, programa o actividad sujeta a examen, comprobando el efecto que cada uno de estos ordenamientos tiene.

- Técnica de Confirmación

Implica la obtención de constancia escrita sobre la autenticidad de las transacciones, operaciones, hechos y circunstancias del aspecto auditado a través de fuentes independientes que lo conocen y tienen relación con ellos.

Esta técnica puede dividirse de acuerdo a sus características en: Confirmación Positiva y Confirmación Negativa.

Se considera Confirmación Positiva cuando por medio de una solicitud se pide al confirmante conteste únicamente en el caso de estar conforme con los datos que se le envían.

- Técnica de Declaración o Certificación

Tiene como finalidad que cuando la importancia de los datos recabados así lo ameritan, se prepare un escrito del resultado de las investigaciones en memoranda, actas, cuestionarios, resúmenes, etc., firmando de conformidad las personas que tuvieron una participación directa con el área auditada, autenticando de esta manera la información expuesta.

Esta técnica es importante en la labor de la auditoría gubernamental, ya que otorga una base importante de los acontecimientos detectados en la revisión.

- Técnica de Conciliación

Tiene por objeto establecer la concordancia de dos conjuntos de datos separados, siempre y cuando las fuentes independientes de información se originen de una misma base. La conciliación habrá de efectuarse a una fecha o periodo determinado, dependiendo del objetivo particular de la auditoría.

- Técnicas de Revisión Selectiva.

Consiste en efectuar un examen selectivo conforme a los objetivos y alcances que se han propuesto, dependiendo del volumen de operaciones y transacciones que maneja el área a revisar.

El grado de revisión por pruebas selectivas que se emplea en el desarrollo de la auditoría debe ser suficiente, de tal manera que los resultados que se obtengan satisfagan la labor del auditor.

La selectividad comúnmente esta basada en la selección de una muestra al azar, puede aumentarse o disminuirse de acuerdo al criterio del auditor y a los resultados que se van obteniendo.

En el método estadístico una muestra adecuada de partidas homogéneas debe ser representativa del grupo universo a examinar.

- Técnicas de Comprobación

Para la adecuada aplicación de esta técnica debe tener plena seguridad sobre la autenticidad de los documentos. Asimismo, es importante determinar si las operaciones y transacciones son previamente autorizadas y realizadas por el área auditada en función de sus objetivos.

- Técnica de Cálculo

Consiste en verificar la exactitud de los datos numéricos o cálculos realizados, con objeto de asegurarse de que las operaciones son efectuadas correctamente.

Es necesario puntualizar que esta técnica solamente prueba la exactitud aritmética, por lo que se requieren técnicas adicionales para determinar la validez de las cifras sujetas a examen.

B) TECNICA VERBAL

Es la técnica verbal por medio de la cual se obtiene información complementaria que sirve más como apoyo que como evidencia directa del examen que se realiza, su aplicación se hace a través de entrevistas formales o informales con el personal que labora en el área auditada.

C) TECNICAS VISUALES

- Técnicas de Inspección

Se refiere a la realización del examen físico y visual de bienes materiales, tales como activos, obras, documentos, etc., para constatar su existencia y autenticidad.

- Técnica de Observación

Consiste en el examen de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relacionados con la forma de realización de las operaciones sujetas a revisión, por medio de esta técnica, el auditor puede darse cuenta de manera abierta o discreta de como desarrolla sus funciones el personal del área auditada.

Esta Técnica se considera la más general dentro de la auditoría y su aplicación es de utilidad en casi todas las fases del examen.

- Técnica de Comparación

Establece la relación que existe entre dos o más conceptos, determinando su similitud o diferencia. Este tipo de técnica permite confrontar diferentes aspectos, con el fin de determinar el grado de semejanza o de variación que existe.

- Técnica de Rastreo

Consiste en seguir una Operación o transacción desde su inicio hasta su culminación, pasando por cada una de sus fases.

CAPITULO VI

PAPELES DE TRABAJO

VI.1. Concepto.

La Dirección General de Control y Auditoría Gubernamental, dependiente de la Subsecretaría de Evaluación de la Secretaría de Programación y Presupuesto, define a los papeles de trabajo como un conjunto de cédulas y documentos fehacientes que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su exámen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas, sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe.

Desde luego que esta definición, como cualquier otra, tratando de definir su concepto podrá tener variaciones con otras definiciones al respecto, sin embargo, las mismas sólo serían de forma ya que la presente incluye los principales elementos, a saber:

- * Documentos fehacientes que contienen información, descripción de las pruebas realizadas y resultados de las mismas.
- * Obtenidos por el auditor en su exámen
- * Sirven de base para sustentar una opinión.

VI.2. Objetivo.

Los papeles de trabajo, tienen un objetivo, el cual abarca los siguientes aspectos:

- a) Son el medio formal por el cual el personal de auditoría comunica sus hallazgos a los supervisores.
- b) Sirven a los supervisores para mantener el control de los trabajos ya realizados y de los pendientes.
- c) Se les considera como banco de datos para la información que se necesita en la preparación de informes y para otros propósitos.
- d) Proporcionan al auditor evidencia legal sobre el trabajo que lleva a cabo.

CEDULAS DE TRABAJO DEFINICION Y CONTENIDO.

Todo papel elaborado o recabado, ya sean en forma interna o externa, se le denomina cédula. El conjunto de cédulas es lo que integra el legajo de papeles de trabajo.

Las cédulas de trabajo deben contener:

1. Denominación o razón social de la dependencia o entidad
2. Fechas del período auditado

3. Cédula de que se trata, o bien nombre de la cuenta que se audita.
4. Fecha de iniciación (lado superior derecho)
5. Fecha de terminación (lado superior derecho)
6. Iniciales de la persona que la elabora (lado superior derecho).
7. Datos correspondientes al diseño de la cédula (Conceptos de las columnas).
8. Índice (lado superior derecho)
9. Fuente de datos (al calce, indicando de donde proviene la información que se analiza).
10. Las marcas de auditoría que sean necesarias o indispensables para la comprobación o aclaración de las partidas.

I n d i c e s

Para facilitar el ordenamiento y archivo de las cédulas de trabajo y su rápida localización, se debe anotar una clave a todos y cada uno de ellos en el ángulo superior derecho con lápiz de color. Esta clave recibe el nombre de índice y mediante él, se sabe de que papeles de trabajo se trata y el lugar que les corresponde en el expediente. Los índices deben tener un ordenamiento lógico y ser flexibles. Los sistemas de codificación usuales son numérico, alfabético y alfanumérico. Los papeles de trabajo se deben colocar en el orden que señalan los índices adoptados.

Los índices también se utilizan para referenciar las cifras analizadas en una cédula y que tienen relación con cifras mostradas en otras cédulas.

La utilización de los índices cruzados en los papeles de trabajo para relacionar cédulas, es una de las fases principales para facilitar la supervisión.

Marcas de Auditoría

Las marcas de auditoría son signos que pone el auditor en sus papeles de trabajo para señalar el tipo de revisión y prueba efectuada, para que tanto el auditor como otras personas interpreten el significado de la marca, es necesario que al calce de la cédula se describa el significado de la misma.

Las marcas de auditoría son de dos clases:

- a) Generales
- b) Específicas

Las Generales son aquellas cuyo concepto se emplea frecuentemente señalando el mismo tipo de trabajo efectuado.

Las Específicas se utilizan para aclarar situaciones que presentan las partidas auditadas.

Deben utilizarse y aprovecharse al máximo los estados financieros y sus anexos, elaborados por la dependencia o entidad convirtiéndose así en papeles de trabajo para el auditor.

Cédulas de Trabajo.- Clasificación

Las cédulas que integran los papeles de trabajo se clasifican como sigue:

- Cédula Sumaria
- Cédula Analítica
- Cédula de Discusión de Recomendaciones.

A continuación se describe cada una de las anteriores cédulas:

Cédula Sumaria.- Es la que presenta un conjunto o grupo de cuentas, programas, actividades, metas, etc.

Cédula Analítica.- Es aquella que describe las partidas que han sido revisadas y comprobadas en cualquiera de los tipos de auditoría que se practica, ya sea financiera, operacional, de resultado de programas o de legalidad, mostrando su razonabilidad o deficiencia mediante una marca explicativa de auditoría.

Cédula de Discusión de las Recomendaciones.- Es en la que se describen con toda claridad y objetividad, las recomendaciones que como resultado de la auditoría sirven a la dependencia o entidad para mejorar sus sistemas operativos o de administración. En esta cédula además de mostrar claramente las conclusiones y recomendaciones a que ha llegado el auditor, se deben señalar, en su caso, los puntos de vista que al respecto tienen los funcionarios y que difieren con los sustentados por el auditor, a efecto de que el supervisor o el titular del órgano de auditoría interna opine sobre la razonabilidad de ambos puntos de vista.

Si se considera que los puntos sustentados por el auditor son los correctos, se debe tener una entrevista con los funcionarios de la dependencia o entidad, con la finalidad de convencerlos o en su defecto de convencerse respecto a la procedencia o improcedencia de las recomendaciones.

De toda esta secuencia debe quedar evidencia muy clara en los papeles de trabajo, a efecto de que las recomendaciones que se incluyen en la cédula de seguimiento cubran todos los pasos de investigación y concertación y de común acuerdo con los funcionarios, en cuanto a su utilidad para que en última instancia coadyuven al cumplimiento de los objetivos de la dependencia o entidad, para lograr con las recomendaciones propuestas, mejoras en sus sistemas, en su operación o en su administración.

Cédula de Seguimiento de las Recomendaciones.- Forman parte de los papeles de trabajo, se debe incluir la cédula de seguimiento de recomendaciones que, como anteriormente se mencionó, previamente fueron discutidas con los funcionarios de la dependencia o entidad y que al estar de acuerdo, se hacen responsables de su implantación. En esta cédula deben incluirse, además de los datos que normalmente contiene una cédula, una breve descripción de las recomendaciones que se deben implementar, la denominación del área correspondiente, el nombre y puesto del responsable de su implantación, así como la fecha en que debe quedar implantada.

Esta cédula sirve para que en los órganos de auditoría interna lleven un control del seguimiento, con el fin de que en las fechas señaladas en estas cédulas, se visite al área auditada, a efecto de cerciorarse de su cumplimiento, en caso contrario, debe formularse otra cédula de esta misma naturaleza, en la que haciendo referencia a la primera, se indiquen las causas por las cuales no se dió cumplimiento.

VI.3. Clasificación de los papeles de trabajo.

En términos generales los papeles de trabajo pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- a) Los que se elaboran con motivo del período sujeto a revisión y,

- b) Aquellos cuya elaboración viene a constituir lo que generalmente se denomina archivo permanente y que sirve de consulta, mediante su actualización, para futuras revisiones.

Integración del legajo de Papeles de Trabajo.

Realmente no existe una regla de carácter general que indique la forma en la cual deben integrarse los papeles de trabajo (Legajo de Auditoría) del ejercicio o período auditado: Sin embargo, su integración debe efectuarse siguiendo un orden lógico, que puede corresponder al siguiente:

Papeles de Trabajo del Período Sujeto a Revisión.

a) En Auditoría Financiera.

- Informe
- Borrador del Informe
- Asientos de Ajuste
- Asientos de Reclasificación
- Sugerencias
- Carta de Dependencia o Entidad al Auditor, certificando la inclusión en la Contabilidad de todas sus operaciones.
- Programas de Trabajo
- Autorizaciones Presupuestales, Ampliaciones y Reducciones.
- Balance General o Estado de Situación Financiera

- Cédulas que analizan al Estado de Situación Financiera o Balance General.
- Estado de Pérdidas y Ganancias o de Resultados.
- Cédulas que analizan al Estado de Pérdidas y Ganancias o de Resultados.
- Otros Papeles Elaborados.

b) En Auditoría Operacional.

- Informe
- Borrador de Informe
- Sugerencias (en su caso)
- Programas de Trabajo
- Cuestionarios de Control Interno
- Cédulas de Análisis
 - * De Entrevistas con el personal
 - * De Entrevistas con Funcionarios
 - * Con Terceras personas (proveedores, clientes y otros usuarios).
 - * Diagramas de Flujo
 - * Análisis de Sistemas y Procedimientos Administrativos.
 - * Análisis de Sistemas de Producción, Comercialización, Publicitarios, etc.
 - * Análisis de Procedimientos de Registros, Contratación, etc.

c) En Auditoría de Resultado de Programas.

- Informe
- Borrador de Informe
- Sugerencias (en su caso)
- Programas de Trabajo
- Cuestionarios específicos
- Presupuesto. Anual por Programa Autorizado
- Cédulas de Objetivos o Metas Alcanzadas
- Otros Papeles Elaborados.

d) En Auditoría de Legalidad

- Informe
- Borrador de Informe
- Sugerencias (en su caso)
- Programas de Trabajo
- Cuestionarios Específicos
- Cédulas de Cumplimiento Legal, incluyendo números de registro (en su caso), relación de libros autorizados
- Otros Papeles Elaborados.

Papeles de Trabajo de Archivo Permanente.

- Organigramas:
 - * De Puestos
 - * De Funciones

- Manuales:
 - * De Funciones
 - * De Operación
- Instructivos:
 - * De Funciones
 - * De Operación
- Catálogos:
 - * De Cuentas
 - * De Ventas, Etc.
- Acta Constitutiva o Instrumento de Creación (en su caso, copias)
- Reglamento Interior de Trabajo (en su caso copias)
- Actas de Asamblea de Accionistas, Ordinarias y Extraordinarias (en su caso, copias)
- Actas del Consejo de Administración, Ordinarias y Extraordinarias (en su caso copias)
- Políticas Dictadas (copias):
 - * Internas
 - * Personal

- Compras
- Ventas
- Financiamiento, Etc.
- Externas
- Clientes
- Proveedores
- Importaciones y Exportaciones

CAPITULO VII

INFORME DE AUDITORIA

VII.1. Objetivo.

El informe constituye la última fase del proceso en la ejecución de la auditoría y es el medio a través del cual se dan a conocer los resultados del examen realizado.

El informe contiene las observaciones y conclusiones correspondientes, a efecto de que se formulen las recomendaciones tendientes a mejorar en general, las operaciones realizadas por la dependencia o entidad.

Como el objetivo del informe es el de transmitir un mensaje, este se logrará en la medida en que la estructura, presentación y lenguaje del mismo, sean los adecuados para el receptor.

VII.2. Elementos.

Los elementos básicos de cualquier informe de auditoría son:

1. A quien se dirige
2. Quien lo envía

3. El objetivo de Informar
4. La confiabilidad de la información transmitida, expresada a través de un alcance en la revisión, una limitación a la misma, salvedades, etc.
5. El mensaje que se desea transmitir
6. Los puntos de vista de quien transmite la información, reflejados en comentarios, sugerencias, etc.

VII.3. Estructura.

La secuencia que se observa para su formulación es la siguiente:

1. Oficio de presentación
Dirigido al titular de la dependencia auditada, con copia para las áreas afectadas.
2. Introducción
Se informa de manera breve el motivo de la auditoría practicada, y dentro de este apartado se incluyen:
Objetivos y metodología
Se detallan tanto los objetivos de la auditoría como la metodología de investigación empleada.

Conclusión

En forma condensada se resume el resultado de la auditoría enfatizando la o las deficiencias más relevantes

Resumen de hechos relevantes

En donde se sintetizan las principales observaciones detectadas en la revisión.

3. Alcance de la revisión

Se mencionan en su caso como las limitantes respecto a la revisión de los lineamientos, políticas, sistemas, procedimientos y controles que operan en la dependencia auditada.

4. Observaciones

Se señalan de manera sucinta las deficiencias encontradas en cada una de las áreas en forma numérica progresiva, para facilitar tanto su localización como el seguimiento.

5. Recomendaciones

De manera invariable, toda observación deberá ser completa con una sugerencia pendiente a superar la

deficiencia detectada, o bien tratar de optimizar la operación.

VII.4. Características del Informe de Auditoría.

Se considera que son las siguientes.

1. Oportuno y Util
2. Objetivo
3. Claro y Simple
4. Conciso
5. Constructivo

VII.5 Tipos de Informes de la Auditoría

Los informes de auditoría pueden ser preliminares, de progreso y finales y se pueden presentar en varias formas, pudiendo ser éstas verbales, memorandums, cartas, cuestionarios, rutinarios, especiales, informales o técnicos. La forma dependerá de las necesidades particulares, teniendo en cuenta a quien se rendirá el informe y quien o quienes recibirán copias.

Por lo general se rendirá por escrito, pero cuando se trate de aspectos confidenciales o de naturaleza controvertible, se rendirá previamente en forma verbal.

El informe comprenderá documentos tales como: La Gráfica de Organización, Gráfica de Flujo, Informe de Operaciones, Programas de Trabajo, Muestras de Formas y Registros, etc., un informe posterior para completar los aspectos no terminados es bastante usual. Hay casos, sobre todo cuando se trata de Auditorías de larga duración, en que se emiten tres diferentes clases de informes: Preliminar, De Progreso, Final.

En su mayoría, los informes preliminares (sean orales o escritos), delimitan la finalidad y alcance de la auditoría y contribuyen a esclarecer la intención y amplitud del estudio, a fin de evitar, antes de que se haya avanzado demasiado, cualquier mal entendido por parte de los afectados.

Los informes de progreso tienen por objeto mostrar lo que se ha venido haciendo, las situaciones excepcionales descubiertas, las medidas correctivas aplicadas y recomendaciones propuestas. Esta clase de informes se emiten a determinados intervalos, dependiendo de las necesidades. También pueden elaborarse por actividad, por ejemplo, cuando se investiga el sistema de control presupuestal.

Los Informes finales suelen comprender un resumen de los aspectos incluidos en los informes detallados y, en general, se les emplea como guía de la discusión de aspectos importantes, y se clasifican en los siguientes grupos:

1. Atendiendo al tipo de auditor que lo elabora:

- a) Informes de Auditoría Interna
- b) Informes de Auditoría Externa

2. Atendiendo al tipo de auditoría:

- a) Informe de Auditoría Financiera
- b) Informe de Auditoría Operacional
- c) Informe de Auditoría de Resultado de Programas
- d) Informe de Auditoría de Legalidad
- e) Informe de Auditoría Integral

3. Atendiendo a la época en que se realiza:

- a) Informe previo de la Revisión Intermedia
- b) Informe Final

4. Atendiendo a la Forma en que se elabora:

- a) Informe verbal
- b) Informe escrito

5. Atendiendo a su naturaleza:

- a) Informe corto
- b) Informe Largo

- c) Carta de Sugerencias
- d) Dictamen Fiscal
- e) Otros.

En virtud de la importancia que tiene esta última clasificación se analizarán estos tipos de informes:

a) INFORME CORTO

Este tipo de informes contiene regularmente como mínimo lo siguiente:

- Dictamen
- Estado de la Situación Financiera, comparativo con el Ejercicio inmediato anterior.
- Estado de Resultados, comparativo con el Ejercicio inmediato anterior.
- Estado de Cambios en la Situación Financiera, comparativo con el ejercicio inmediato anterior.

Dependiendo del caso, los datos de este informe serán individuales o consolidados.

b) INFORME LARGO

El informe largo contempla como mínimo la información complementaria básica de la situación financiera y de los resultados de la entidad comentando los aspectos más relevantes de los Estados Financieros dictaminados.

La presentación contiene lo siguiente:

- Comentarios a las variaciones de resultados incluyendo los cambios en la situación financiera, comparados con el ejercicio inmediato anterior.
- Resumen de las cuentas y documentos por cobrar presentados en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior que indique los montos y porcentajes clasificados por su antigüedad, indicando también el porcentaje a los ingresos netos y los promedio días-venta que representan. Con respecto a las cuentas y documentos por cobrar de difícil recuperación al cierre del ejercicio, en opinión del auditor presentará una relación y sus comentarios.
- Resumen de los inventarios, clasificados en forma comparativa, con referencia a su rotación en porcentaje y

a los días-venta que representa la existencia promedio. Comentarios sobre los inventarios obsoletos y de lenta rotación que en opinión del auditor son de difícil realización o utilización.

- Estado de modificaciones a inmuebles, maquinaria y equipo, por el ejercicio auditado.
- Integración del capital social o patrimonio.
- Estado comparativo del costo de producción y ventas (o de servicios), con el ejercicio inmediato anterior.
- Comentarios sobre los aspectos más importantes relativos entre otros, a la solvencia y estructura financiera y al rendimiento de operación de la entidad.
- Análisis de los principales pasivos, contingencias, avales y otros, a la solvencia y estructura financiera y al rendimiento de operación de la entidad.
- Análisis de los pasivos, contingencias, avales y otros compromisos adquiridos.
- Otra información financiera y estadística que, a juicio del auditor, sea significativa su revelación.
- Este informe será con datos consolidados, cuando así proceda.

C) Cartas de Sugerencias

Como resultado de la fase final de la auditoría, se formulan las sugerencias que contribuyan a mejorar el control.

D) Dictamen Fiscal

Es el medio a través del cual el auditor externo expresa el resultado de su revisión, con respecto a los ordenamientos que para el efecto ha establecido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las entidades sujetas a auditoría externa vigilarán que los plazos estipulados para la presentación del aviso y del dictamen fiscal, sean observados por el auditor externo.

E) Otros

Como complemento de la información anterior, el auditor presentará, en su caso, los siguientes informes:

- Informe que indique si la inversión realizada por la entidad fué debidamente autorizada y que explique las desviaciones al presupuesto programático aprobado.

- Informe del cumplimiento de la Ley Sobre Adquisiciones, Arrendamiento y Almacenes de la Administración Pública Federal, así como de la Ley vigente en materia de Control y Contratos de Obras Públicas.

Informe de las operaciones sujetas al registro nacional de transferencia de tecnología, en los términos de la correspondiente Ley.

- En los casos en que la entidad registre en su contabilidad cancelaciones de créditos a su favor y a cargo de terceros, el auditor deberá comprobar la autorización que la entidad haya obtenido de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental de la Secretaría de Programación y Presupuesto, incluyendo la información necesaria; y
- En general el auditor, además, atenderá la entidad en lo relacionado a lo siguiente:
 - Consultas en su carácter de auditor externo, presentando la información que para el efecto solicite.
 - Asistirá con voz pero sin voto a las reuniones que celebre el Consejo de Administración, Juntas Directivas u Organismos equivalentes, informando del resultado.

- Informar por escrito, en forma inmediata y objetiva, sobre cualquier hecho o circunstancia extraordinaria que detecte durante la auditoría, y que de manera importante afecte a la entidad en su operación y desarrollo.

CONCLUSIONES.

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

- 2.- La importancia de la Auditoría en la Administración Pública Federal es de gran ayuda en base a los resultados obtenidos ya que persigue objetivos y metas adecuados a la dinámica actual y estos se describen a continuación :
 - a) Revisar y evaluar los sistemas de operación, registro, control e información, con el fin de determinar si funcionan adecuadamente en los términos de las disposiciones aplicables y si contribuyen a alcanzar las metas y objetivos previstos, así como proponer recomendaciones que propicien el mejor desarrollo de las actividades auditadas.

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

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

3.- La Contaduría Pública y la Auditoría son disciplinas profesionales de carácter científico que fundamentadas en una teoría específica y a través de un proceso obtienen y comprueban información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas públicas o privadas.

4.- La Contaduría Pública y la Auditoría pugnan y deben seguir luchando por una proyección social más decidida y humana en beneficio de entidades económicas públicas o privadas por medio de un mejor conocimiento de la función social de las entidades, mejoramiento de los sistemas, aportación de conocimientos en favor de sectores económicamente limitados, difusión de la profesión y mejor encausamiento del servicio social.

5.- En Contador Público es el profesional idóneo para llevar a cabo la función de Auditoría en el sector público como en el privado, ya que reúne los requisitos morales, académicos, sociales, legales e intelectuales que se exigen a una actividad para reputarse profesional.

BIBLIOGRAFIA

- Manual de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
- La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal.
Alfredo Adam Adam - Guillermo Becerril Lozada
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Diario Oficial del 19 de Enero de 1983.
Reglamento Interior de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, art. 21.
Facultades de la Dirección General de Auditoría Gubernamental.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, art. 32 Bis.
Creación de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.
- Revista Contaduría Pública.-I.M.C.F.
Febrero, 1983.
- Revista Contaduría Pública.-I.M.C.F.
Marzo, 1983.
- Principios Básicos de Auditoría
Arthur W. Holmes - Wayne S. Overmyer
C.E.C.S.A.
Agosto, 1982
- Auditoría, El Exámen de los Estados Financieros
Robert L. Grinaker - Ben B. Barr.
C.E.C.S.A.
Septiembre, 1982

- **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Octubre, 1984.

- **Normas y Procedimientos de Auditoría**
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Mayo, 1984.